

TOMASZ GOSZCZYCKI
Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II
tomasz.goszczycki@kul.pl
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9596-3568>

EWOLUCJA NORMATYWNEJ DEFINICJI POJĘCIA KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW W POLSKICH PODATKACH DOCHODOWYCH OD 1920 ROKU

THE EVOLUTION OF THE NORMATIVE DEFINITION OF CONCEPT
OF THE TAX DEDUCTIBLE COSTS IN POLISH INCOME TAXES SINCE 1920

Abstract. The text concerns the formation of the legal definition of the concept of tax deductible costs in personal and corporate income tax. The author analyzes the legal acts regulating this tax, enacted from the time of the rebirth of the Polish state to the present day, and shows how the current understanding of this concept has been influenced by historical definitional solutions. The historical-legal and dogmatic-legal methods were used. The author of the article demonstrates that the current understanding of the legal provision defining the concept of tax deductible costs is not only the result of judicature considerations, but also the work of the legislator. The final part of the article emphasizes the importance of analyses of tax law concepts in the historical context and formulates a *de lege ferenda* conclusion regarding the examination of structural solutions of other elements of income tax.

Keywords: legal definition; tax deductible costs; personal income tax; corporate income tax

WPROWADZENIE

Definicje pojęcia kosztów uzyskania przychodów zawarte są obecnie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ i w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych². Ostatnia jednoczesna zmiana definicji

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 2647.

² Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 2587.

tego pojęcia została wprowadzona w obydwu ustawach podatkowych w dniu 16 listopada 2006 r. ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych³ oraz ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁴, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2007 r. Przed tą zmianą koszty uzyskania przychodów dotyczyły jedynie kosztów poniesionych w celu osiągnięcia przychodów. W wyniku nowelizacji koszty uzyskania przychodów zostały rozszerzone na koszty poniesione w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. W dokumencie zawierającym uzasadnienie do zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: druk sejmowy nr 732)⁵ nie wskazano powodu zmiany tej definicji, natomiast w dokumencie zawierającym uzasadnienie do zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: druk sejmowy nr 733) wskazano, że zmiana tej definicji „odpowiada rozumieniu aktualnie istniejącego przepisu, jakie zostało nadane mu przez orzecznictwo sądów administracyjnych”⁶. Przytoczone stwierdzenie podkreśla dorobek judykatury, ale warto zauważyć, że sądownictwo administracyjne zostało reaktywowane dopiero w roku 1982 i do czasu przytoczonych nowelizacji judykatura opierała się na definicji pojęcia kosztów uzyskania przychodów obowiązującej od roku 1973, w której nie występowały alternatywne cele poniesienia kosztów, takie jak zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów. Powstaje zatem pytanie, czy aktualne rozumienie przepisu definiującego pojęcie kosztów uzyskania przychodów stanowi tylko efekt działalności sądów administracyjnych, czy też może być również wynikiem prawie stuletniej pracy legislatora. W celu weryfikacji tak postawionej hipotezy niezbędne jest zatem zbadanie poprzednich rozwiązań ustawodawczych w zakresie definicji tego pojęcia przy założeniu, że historyczne interakcje pomiędzy judykaturą a jurysprudencją, wpływające również z sytuacji gospodarczej i ustrojowej występującej podczas orzekania czy nowelizacji przepisów, ze względu na ich złożony charakter powinny stanowić przedmiot odrębnego opracowania.

³ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1588.

⁴ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1589.

⁵ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 732, [orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/CCBDF20A3AD1EDDDC125719C00369E44/\\$file/732.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/CCBDF20A3AD1EDDDC125719C00369E44/$file/732.pdf) (dostęp 22.01.2022), s. 14.

⁶ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, druk sejmowy nr 733, [orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/3D6B575F704FA549C125719C00369DB2/\\$file/733-uzas.doc](http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/3D6B575F704FA549C125719C00369DB2/$file/733-uzas.doc) (dostęp: 22.01.2022), s. 5.

W literaturze przedmiotu kształtowanie się normatywnej definicji pojęcia kosztów uzyskania przychodów nie zostało do tej pory przedstawione w sposób wyczerpujący. Na podstawie przeglądu literatury dotyczącej kosztów uzyskania przychodów w podatkach dochodowych daje się zauważyć, że skupia się ona przede wszystkim na zasadności kwalifikacji wydatków do kosztów uzyskania przychodów, dokonywanej na podstawie zmian wprowadzanych w tym zakresie w obydwu ustawach podatkowych oraz w oparciu o orzecznictwo sądów administracyjnych i interpretacje organów podatkowych. Ze względu na coraz bardziej skomplikowane i stale zmieniające się warunki obrotu gospodarczego kwalifikacja wydatków do kosztów uzyskania przychodów rodzi liczne problemy zarówno natury praktycznej, jak i teoretycznej, toteż opracowania dotyczące kwalifikacji wydatków do kosztów uzyskania przychodów wydawane są cyklicznie⁷ oraz ukazują się na bieżąco w czasopiśmie podatkowych. Z powyższych powodów doniosłe znaczenie ma sama definicja tego pojęcia, przywoływana zarówno w orzecznictwie sądowo-administracyjnym, jak i interpretacjach podatkowych. Historycznej analizie definicji pojęcia kosztów uzyskania przychodów w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych dokonał W. Dmoch, zauważając m.in., że ustawodawca, formułując istniejące obecnie pojęcie kosztów uzyskania przychodów, nawiązał do rozwiązań sprzed ponad 80 lat, nawet jeśli nie miał takiego zamiaru⁸, jednakże analiza ta została dokonana przede wszystkim pod kątem problemów z kwalifikowaniem wydatków do kosztów uzyskania przychodów⁹. Do historycznych zmian rozumienia pojęcia kosztów uzyskania przychodów w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych odniósł się również D. Niestrzębski, wskazując jednocześnie na zasadność dokonywania, niestosowanej w praktyce, wykładni historycznej¹⁰. Historyczne uwarunkowania związane z definicją pojęcia kosztów podatkowych przedstawił także A. Gomułowicz¹¹, skupiając się jednak na orzecznictwie

⁷ Np. D. KOSACKA, R. KUBACKI, *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych 2003*, Wrocław: Unimex 2003; R. KUBACKI, *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych 2005*, Wrocław: Unimex 2005 oraz kolejne tegoż autora wydawane corocznie w latach 2006-2017; także: M. POGOŃSKI, *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych (PIT, CIT)*, Warszawa: C.H. Beck – wydawane w latach 2014, 2018 i 2020.

⁸ Zob. W. DMOCH, *Rozliczanie w czasie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych*, Warszawa: Wolters Kluwer 2018, s. 76.

⁹ Tamże, s. 75-82.

¹⁰ Zob. D. NIESTRZĘBSKI, *Ewolucja pojęcia kosztów uzyskania przychodów*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” (2007), nr 1, s. 9.

¹¹ Zob. A. GOMUŁOWICZ, *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa: Wolters Kluwer 2016, s. 50-68.

Naczelnego Trybunału Administracyjnego (dalej: NTA) działającego w dwudziestoleciu międzywojennym. Do historycznych regulacji prawnych dotyczących definicji pojęcia kosztów uzyskania przychodów nawiązał również w swojej publikacji R. Zieliński, twierdząc, że definicja tego pojęcia „w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., nawiązuje do tradycji przedwojennego podatku dochodowego z 1920 r.”¹². A. Huchla z kolei stwierdził, że ta definicja, mimo innej redakcji przepisu, oznacza „powrót do stanu prawnego z roku 1992, czyli normalności”¹³. W świetle powyższego można więc uznać, że w literaturze przedmiotu nie ma żadnej publikacji, która przedstawiłaby wyczerpującą analizę normatywnej definicji pojęcia kosztów uzyskania przychodów w kontekście prawnohistorycznym.

Jako źródłowy materiał badawczy przyjęto akty prawne normujące obydwa podatki dochodowe w Polsce, uchwalone od czasu odrodzenia się państwa polskiego w roku 1918 do współczesności, w których ustawodawca formułował pojęcie kosztów uzyskania przychodów lub dokonywał jego zmiany. W toku przygotowywania publikacji, z uwagi na przyjętą hipotezę badawczą, wykorzystano metodę historycznoprawną i dogmatycznoprawną. Zmiany definicji pojęcia kosztów uzyskania przychodów przedstawiono w kolejnych częściach artykułu, uwzględniając uwarunkowania historyczne, w tym przede wszystkim system polityczny Polski, oraz właściwą dla danego okresu literaturę przedmiotu. Powołane akty prawne przedstawiono według zasad ich oznaczania obowiązujących w czasie ich uchwalenia. Analiza kształtowania się tytułowego pojęcia w kontekście prawnohistorycznym pozwoli na wykazanie, że badanie poprzednio stosowanych rozwiązań definicyjnych ma kluczowe znaczenie dla rozumienia pojęcia kosztów uzyskania przychodów. Tym samym można przyjąć, że korzystanie z uprzednio istniejących rozwiązań definicyjnych jest zasadne i może mieć znaczący wpływ na proces tworzenia współczesnych przepisów prawa podatkowego.

¹² Zob. R. ZIELIŃSKI, *Koszty uzyskania przychodów z działalności gospodarczej osób fizycznych jako bariera rozwoju przedsiębiorców w Polsce – wybrane problemy*, „Krytyka Prawa. Niezależne Studia Nad Prawem” 5 (2013), nr 1, s. 284.

¹³ Zob. A. HUCHLA, *Kształtowanie się kosztów uzyskania przychodów przedsiębiorcy w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Studia Finansowoprawne” 2014, s. 65.

1. POJĘCIE KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW W PRZEPISACH PRAWNYCH RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ W OKRESIE MIĘDZYWOJENNYM

Po odzyskaniu przez Polskę niepodległości w roku 1918 na terenach Rzeczypospolitej Polskiej obowiązywały trzy różne, obce systemy podatkowe, których zasięg terytorialny pokrywał się z granicami zaborów: austriackiego, pruskiego i rosyjskiego, zwanych umownie jako obszary byłych dzielnic: austriacko-węgierskiej, pruskiej i rosyjskiej¹⁴. Polskie przepisy dotyczące podatku dochodowego zostały uchwalone dopiero 16 lipca 1920 r. ustawą o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym (dalej: u.p.p.d.m.) i wprowadzane były stopniowo na obszarach ww. byłych dzielnic¹⁵. Zgodnie z zapisami u.p.p.d.m. jej stosowanie wprowadzono na obszarze byłej dzielnicy rosyjskiej od 1 stycznia 1920 r., a na obszarze byłej dzielnicy austriacko-węgierskiej od 1 stycznia 1921 r. Wprowadzenie przepisów o podatku dochodowym na obszarze byłej dzielnicy pruskiej odroczone do czasu, który miał oznaczyć Minister Skarbu w porozumieniu z Ministrem tej dzielnicy. Obowiązywanie przepisów dotyczących podatku dochodowego na całym obszarze Rzeczypospolitej Polskiej wprowadzono dopiero od dnia 1 stycznia 1924 r., na mocy ustawy z dnia 10 stycznia 1924 r. w przedmiocie przepisów o państwowym podatku dochodowym obowiązującym na całym obszarze Rzeczypospolitej¹⁶.

We wskazanej u.p.p.d.m. wydzielono redakcyjnie „Dział I. Państwowy podatek dochodowy”, w którym jako podatników tego podatku wskazano osoby fizyczne, spadki wakujące (nieobjęte) oraz osoby prawne. Jako przedmiot opodatkowania wskazano dochód, który zdefiniowano jako pozostałość przychodów po potrąceniach. Zgodnie z treścią art. 6 u.p.p.d.m. za dochód uważano sumę wszystkich przychodów w pieniądzech lub wartościach pieniężnych, otrzymanych z poszczególnych źródeł, wymienionych w art. 3, po strąceniu kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia tych przychodów, łącznie z „corocznem prawidłowem odpisaniem na zużycie budynków, maszyn i wszelkiego rodzaju martwego inwentarza, oraz po potrąceniu strat

¹⁴ Zob. J. KULICKI, *Rozwój podatku dochodowego w Polsce*, „Analizy BAS” 2011, nr 6, s. 5.

¹⁵ Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, Dz. U. R. P. № 82, poz. 550.

¹⁶ Ustawa z dnia 10 stycznia 1924 r. w przedmiocie przepisów o państwowym podatku dochodowym obowiązującym na całym obszarze Rzeczypospolitej, Dz. U. R. P. № 13, poz. 110, w brzmieniu obowiązującym od czasu ogłoszenia jednolitego tekstu u.p.p.d.m. z dnia 9 marca 1923 r., Dz. U. R. P. № 77, poz. 607.

częściowych lub całkowitych w przedmiotach, podlegających zużyciu i służących do osiągnięcia dochodu, o ile odpisać na zużycie oraz strat już w tych kosztach nie uwzględniono”. Według NTA „art. 6 ustawy nie daje żadnej definicji określenia: «kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów», pozostawiając kwalifikację odnośnych wydatków indywidualnej ocenie przy każdym poszczególnym wymiarze podatku”¹⁷. Niemniej jednak ustawa z roku 1920 wprowadziła pojęcie kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów poprzez definicję zakresową, tj. jedynie wskazując katalog kosztów uznawanych za koszt podatkowy oraz katalog wydatków, które nie mogą być za taki koszt uznawane. Warto odnotować, że nowelizacją tej ustawy w dniu 4 kwietnia 1922 r. do treści wskazanego wyżej przepisu dodano, iż od roku podatkowego 1922 do kosztów osiągnięcia przychodów zaliczono koszty wyżywienia członków rodziny podatnika, „stałe pracujących w jego gospodarstwie rolnem lub leśnym, albo w jego przedsiębiorstwie handlowem lub przemysłowym”¹⁸.

Kolejną nowelizacją omawianej ustawy z dnia 9 marca 1923 r. upoważniono Ministra Skarbu do ogłoszenia działu I i II u.p.p.d.m. z nową numeracją artykułów, w brzmieniu obowiązującym w tej nowelizacji oraz z uwzględnieniem zmian wprowadzonych ustawą o zmianie u.p.p.d.m z dnia 4 kwietnia 1922 r. Skutkiem tego upoważnienia stało się oddzielenie przepisów dotyczących podatku dochodowego od przepisów dotyczących podatku majątkowego¹⁹. Stosowne rozporządzenie Minister Skarbu wydał w dniu 14 lipca 1923 r., ogłaszając jednolity tekst działu I ustawy z dnia 16 lipca 1920 r., który od dnia ogłoszenia tego rozporządzenia funkcjonował jako ustawa o państwowym podatku dochodowym (dalej: u.p.p.d.)²⁰.

Należy wspomnieć, że od dnia wejścia w życie ww. rozporządzenia, w kolejnych nowelizacjach ustawy posługiwano się nazwą „ustawa o pań-

¹⁷ Wyrok Naczelnego Trybunału Administracyjnego z dnia 18 maja 1932 r., 1. rej. 6896/29 w sprawie Tow. Akc. Cukrowni „Kruszwica” w Kruszwicy przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928 [w:] *Orzecznictwo Sądów Najwyższych w Sprawach Podatkowych i Administracyjnych*, R. 1, (1932), T. 1, nr 1, red. A. Dubieński, jbc.bj.uj.edu.pl/dlibra/publication/374065/edition/356405, s. 10.

¹⁸ Ustawa z dnia 4 kwietnia 1922 r. w przedmiocie zmiany niektórych postanowień ustawy z 16.07.1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, Dz. U. R. P. № 29, poz. 232.

¹⁹ Art. 25 ustawy z dnia 9 marca 1923 r. w przedmiocie zmiany w przepisach o państwowym podatku dochodowym, Dz. U. R. P. № 35, poz. 228.

²⁰ Ustawa o państwowym podatku dochodowym, w brzmieniu obowiązującym od czasu wejścia ustawy z dnia 9 marca 1923 r., ogłoszona rozporządzeniem Ministra Skarbu z dnia 14 lipca 1923 r., Dz. U. R. P. № 77, poz. 607.

stwowym podatku dochodowym”, przywołując jako nowelizowane, jednolite teksty tej ustawy z poprzednich nowelizacji, a mianowicie: 1) w nowelizacjach z lat 1924-1925 przywoływano tekst ogłoszony rozporządzeniem z dnia 14 lipca 1923 r.²¹; tekst jednolity został ogłoszony rozporządzeniem z dnia 30 kwietnia 1925 r.²²; 2) w latach 1931-1934 przywoływano tekst z 30 kwietnia 1925 r.²³; tekst jednolity został ogłoszony obwieszczeniem z dnia 9 sierpnia 1934 r.²⁴; 3) w roku 1936 przywoływano tekst ogłoszony obwieszczeniem Ministra Skarbu z dnia 9 sierpnia 1934 r.²⁵

W obwieszczeniu jednolitego tekstu ustawy z dnia 14 grudnia 1935 r. uwzględniono również zmiany i uzupełnienia wprowadzone ustawą z dnia 18 marca 1935 r. oraz dekretem Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 listopada 1935 r. dotyczącymi zmian tej ustawy oraz rozporządzeniem Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 28 grudnia 1934 r. o unormowaniu właściwości władz i trybu postępowania w niektórych działach administracji państwowej²⁶.

W wersji ostatecznej, tekst jednolity u.p.p.d. zawierał 48 artykułów. Mimo że przepisy u.p.p.d. były wielokrotnie nowelizowane, zawarta w niej definicja dochodu, pojęcie kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia

²¹ Ustawa z dnia 10 stycznia 1924 r. w przedmiocie przepisów o państwowym podatku dochodowym, obowiązującym na całym obszarze Rzeczypospolitej, Dz. U. R. P. № 13, poz. 110, oraz ustawa z dnia 18 marca 1925 r. w przedmiocie zmiany niektórych przepisów o państwowym podatku dochodowym, obowiązujących na zasadzie ustawy o państwowym podatku dochodowym, ogłoszonej w rozporządzeniu Ministra Skarbu z dnia 14 lipca 1923 r., oraz na zasadzie ustawy z dnia 10 stycznia 1924 r., Dz. U. R. P. № 36, poz. 242.

²² Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 30 kwietnia 1925 r. w sprawie tekstu ustawy o państwowym podatku dochodowym, w brzmieniu obowiązującym od czasu wejścia w życie ustawy z dnia 18 marca 1925 r., Dz. U. R. P. № 58, poz. 411.

²³ Ustawa z dnia 7 listopada 1931 r. o zmianie niektórych postanowień ustawy o państwowym podatku dochodowym, Dz. U. R. P. Nr 101, poz. 771, oraz rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 21 października 1932 r. o zmianie niektórych postanowień ustawy o państwowym podatku dochodowym, Dz. U. R. P. Nr 91, poz. 767.

²⁴ Obwieszczenie Ministra Skarbu z dnia 9 sierpnia 1934 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o państwowym podatku dochodowym, Dz. U. R. P. Nr 76, poz. 715.

²⁵ Obwieszczenie Ministra Skarbu z dnia 14 grudnia 1935 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o państwowym podatku dochodowym, Dz. U. R. P. Nr 2, poz. 6.

²⁶ Ustawa z dnia 18 marca 1935 r. o zmianie ustawy o państwowym podatku dochodowym, Dz. U. R. P. Nr. 24, poz. 162, dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 listopada 1935 r. w sprawie zmiany ustawy o państwowym podatku dochodowym, Dz. U. R. P. Nr. 85, poz. 518, oraz Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 28 grudnia 1934 r. o unormowaniu właściwości władz i trybu postępowania w niektórych działach administracji państwowej, Dz. U. R. P. Nr 110, poz. 976.

przychodów oraz katalog negatywny kosztów uzyskania przychodów pozostały niezmienione.

Piśmiennictwo tego okresu dotyczące kosztów podatkowych to przede wszystkim omówienia wyroków sądowych, publikowane na łamach takich periodyków, jak np. „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” wydawany w latach 1921-1939 czy „Orzecznictwo Sądów Najwyższych” wydawane w latach 1932-1938.

Stosowanie przepisów przedwojennej ustawy o państwowym podatku dochodowym badał A. Gomułowicz, według którego przepis definiujący koszty osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów, wraz z katalogiem kosztów podstawowych i katalogiem kosztów nieuznawanych, posłużył judykaturze do ustalenia, że chodzi przede wszystkim o wydatki i straty, które potocznie określano jako koszty eksploatacyjne związane z „ciągnięciem zysków, wydobywaniem korzyści” z konkretnej czynności związanej ze źródłem dochodu²⁷. Opierając się na badaniach przeprowadzonych przez tego autora, można zauważyć, że w omawianym okresie głównym kryterium uznawania wydatku za koszt podatkowy było uzyskanie dochodu. Przejawem takiego rozumienia omawianego przepisu było stosowanie dla zwrotu „koszty osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów” używanego w praktyce sądowej umownego określenia „koszty uzyskania dochodu”²⁸.

2. POJĘCIE KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW W PRZEPISACH PRAWNYCH RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ W OKRESIE POWOJENNYM

Po ukształtowaniu się Rządu Tymczasowego Rzeczypospolitej Polskiej Rada Ministrów dekretem z dnia 14 stycznia 1945 r. wprowadziła pobór 50% dodatku wojennego do państwowego podatku dochodowego, który wymierzany był według przepisów u.p.p.d. i pobierany od wymiaru państwowego podatku dochodowego za rok 1943²⁹. Po zakończeniu II wojny światowej Tymczasowy Rząd Jedności Narodowej, dekretem z dnia 18 sierpnia 1945 r. o podatku od wynagrodzeń, uchylił przepisy artykułów 20 i 41-45 u.p.p.d. z mocą od dnia

²⁷ Zob. A. GOMUŁOWICZ, *Prawna formuła kosztu podatkowego*, s. 53.

²⁸ Zob. R. LANGROT, A. FRANZ, *Państwowy podatek dochodowy. Podręcznik*, Warszawa: Biblioteka Prawnicza 1933, s. 38.

²⁹ Dekret z dnia 14 stycznia 1945 r. o poborze 50%-go dodatku wojennego do państwowego podatku dochodowego, Dz. U. R. P. Nr 3, poz. 8.

1 września 1945 r.³⁰ Pozostałe przepisy u.p.p.d. (tzn. 1-19, 21-40, 46-48) oraz dekret wprowadzający 50% dodatek wojenny zostały uchylone z dniem 1 stycznia 1946 r. dekretem z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym (dalej: d.p.d. 1946)³¹. Tym samym zostały uchylone przepisy u.p.p.d. dotyczące kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów.

Wskazany dekret był pierwszym aktem prawnym, w którym: 1) użyto nazwy „koszty uzyskania przychodu”, 2) zastosowano treściową definicję kosztów uzyskania przychodów³². Dekretem tym objęto podatkiem dochodowym osoby fizyczne, osoby prawne i spadki wakujące (nieobjęte). Jako przedmiot opodatkowania wskazano dochód definiowany jako suma nadwyżek z poszczególnych źródeł przychodów po potrąceniu niedoborów z pozostałych źródeł z wyjątkiem niedoborów ze sprzedaży przedmiotów i praw majątkowych i po odliczeniu wydatków szczególnych, takich jak m.in. opłaty z tytułu ubezpieczenia osobowego podatnika i będących na jego utrzymaniu małżonka i dzieci³³. Nadwyżkę lub niedobór ze źródła przychodów zdefiniowano jako różnicę między sumą przychodów z tego źródła a kosztami ich uzyskania³⁴. Jako koszty uzyskania przychodów z poszczególnego źródła wskazano wszelkie koszty ponoszone w celu osiągnięcia, zachowania lub zabezpieczenia przychodów, wskazując jednocześnie w art. 11 katalog kosztów wyłączonych³⁵. W dekreście wskazano również podstawowy katalog kosztów uznawanych za koszty uzyskania przychodów³⁶.

Omawiany dekret został uchylony z dniem 1 stycznia 1949 r. dekretem z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym (dalej: d.p.d. 1948)³⁷, rozszerzającym obowiązek podatkowy na przedsiębiorstwa państwowe i samorządowe niezależnie od tego, czy posiadają odrębną osobowość prawną³⁸. Zachowano definicję kosztów uzyskania przychodów zawartą w d.p.d. 1946 z tą zmianą, że definicję wraz z podstawowym katalogiem kosztów uzyskania przychodów zreagowano w art. 13, natomiast katalog negatywny tych kosztów w art. 14.

³⁰ Dekret z dnia 18 sierpnia 1945 r. o podatku od wynagrodzeń, Dz. U. R. P. Nr 38, poz. 220.

³¹ Dekret z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym, Dz. U. R. P. Nr 2, poz. 14.

³² Art. 10 ust. (1) zd. 1 d.p.d. 1946.

³³ Art. 7 ust. (1) i (2) d.p.d. 1946.

³⁴ Art. 8 ust. (1) d.p.d. 1946.

³⁵ Art. 10 ust. (1) zd. 1 d.p.d. 1946.

³⁶ Art. 10 ust. (1) pkt. 1-5 d.p.d. 1946.

³⁷ Dekret z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym, Dz. U. Nr 52, poz. 414.

³⁸ Art. 2 ust. 2 d.p.d. 1948.

Dekret o podatku dochodowym z roku 1948 został z kolei częściowo uchylony z dniem 1 stycznia 1951 r. dekretem z dnia 26 października 1950 r., zmieniającym podmioty opodatkowania na osoby fizyczne (w tym małżonków sądownie nierozłączonych), spadki nieobjęte oraz niebędące podmiotami gospodarki uspołecznionej osoby prawne i stowarzyszenia nieposiadające osobowości prawnej (dalej: d.p.d. 1950)³⁹. Jednocześnie uchylono część przepisów d.p.d. 1948, zachowując definicję kosztów uzyskania przychodów z tą zmianą, że definicję wraz z podstawowym katalogiem kosztów uzyskania przychodów zredagowano w art. 12, natomiast katalog negatywny tych kosztów w art. 13.

Przepisy d.p.d. 1950 w zakresie kosztów uzyskania przychodów nie uległy zmianie do końca istnienia Rzeczypospolitej Polskiej.

W tym krótkim okresie, niezwykle trudnym z uwagi na zmiany polityczne i gospodarcze, których celem była *de facto* likwidacja podatków dochodowych w Polsce, problematyka kosztów uzyskania przychodów w piśmiennictwie podatkowym w zasadzie nie była podejmowana.

3. POJĘCIE KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW W PRZEPISACH PRAWNYCH POLSKIEJ RZECZYPOSPOLITEJ LUDOWEJ

Przez ponad 10 lat od początku istnienia Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej przepisy d.p.d. 1950 w zakresie kosztów uzyskania przychodów nie ulegały zmianie. Ustawą z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (dalej: u.p.d. 1972)⁴⁰ uchylono z dniem 1 stycznia 1973 r. przepisy d.p.d. 1950 oraz przepisy d.p.d. 1948 w zakresie przepisów nieuchylonych przez d.p.d. 1950. W przepisach u.p.d. 1972 zmieniono podmioty podlegające opodatkowaniu oraz definicję kosztów uzyskania przychodów, wskazując jako podatników tego podatku osoby fizyczne oraz osoby prawne niebędące jednostkami gospodarki uspołecznionej. Według art. 11 tej ustawy koszty uzyskania przychodów z poszczególnego źródła zdefiniowano jako wszelkie koszty ponoszone w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 12, a w art. 11 ust. 2 wskazano podstawowy katalog kosztów uzyskania przychodów. Dodatkowo, na mocy art. 12 ust. 2 tej ustawy, upoważniono Ministra Finansów do wydania rozporządzenia, w którym mógł uznać za koszt

³⁹ Dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku dochodowym, Dz. U. Nr 49, poz. 450.

⁴⁰ Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym, Dz. U. Nr 53, poz. 339.

uzyskania przychodów odpisy za zużycie i określić przedmioty oraz zasady dokonywania odpisów i tworzenia funduszy amortyzacyjnych, a także uznawać za koszty uzyskania przychodów niektóre rodzaje wydatków określonych w art. 12. Po czterech kolejnych nowelizacjach tej ustawy Minister Finansów opublikował jej jednolity tekst⁴¹, w którym zastosowano ciągłą numerację artykułów, ustępów oraz punktów i w ten sposób art. 11 i art. 12 zamieniono na art. 13 i art. 14.

W dniu 31 stycznia 1989 r. ustawodawca zdecydował o rozdzieleniu przepisów dotyczących podatku dochodowego poprzez wydzielenie z u.p.d. 1972 przepisów dotyczących osób prawnych do odrębnego aktu prawnego⁴², tworząc w ten sposób ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: u.p.d.o.p. 1989)⁴³, w której jako podatników tego podatku wskazano osoby prawne oraz prowadzące działalność gospodarczą państwowe jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej⁴⁴. Nie zmieniono dwupoziomowej definicji kosztów uzyskania przychodów zawartej w u.p.d. 1972, wskazując, że kosztami uzyskania przychodów są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 11 oraz wymieniając enumeratywnie podstawowy katalog kosztów uzyskania przychodów⁴⁵. Ustawa weszła w życie z dniem ogłoszenia i miała zastosowanie do opodatkowania dochodów osiąganych od dnia 1 stycznia 1989 r.⁴⁶ Wraz z wejściem ustawy w życie straciły moc przepisy u.p.d. 1972 w zakresie dotyczącym osób prawnych, z wyjątkiem przepisów dotyczących zwolnień wskazanych w art. 11 u.p.d. 1972, do czasu ich wygaśnięcia. W ustawie zobowiązano również Ministra Finansów do ogłoszenia w Dzienniku Ustaw jednolitego tekstu u.p.d. 1972 z zastosowaniem ciągłej numeracji artykułów, ustępów i punktów oraz porządku alfabetycznego liter. Ostatni jednolity tekst u.p.d. 1972 został opublikowany dnia 21 kwietnia 1989 r., w którym definicja kosztów uzyskania przychodów została zamieszczona w artykułach 12 i 13⁴⁷.

⁴¹ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 29 lipca 1983 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym, Dz. U. Nr 43, poz. 192.

⁴² Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym, Dz. U. Nr 3, poz. 13.

⁴³ Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. Nr 3, poz. 12.

⁴⁴ Art. 1 u.p.d.o.p. 1989.

⁴⁵ Art. 10 ust. 1 i 2 u.p.d.o.p. 1989.

⁴⁶ Art. 26 u.p.d.o.p. 1989.

⁴⁷ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 21 kwietnia 1989 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym, Dz. U. Nr 27, poz. 147.

Do końca istnienia Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej przepisy zawierające definicję pojęcia kosztów uzyskania przychodów nie były zmieniane. Badanie piśmiennictwa tego okresu wykazało brak adekwatnej literatury dotyczącej kosztów uzyskania przychodów.

4. POJĘCIE KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW W AKTUALNYM STANIE PRAWNYM

Pierwszą zmianę w ustawach dotyczących podatków dochodowych, obowiązujących w poprzednim ustroju politycznym, wprowadzono ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, w której główną regulacją było zastąpienie w u.p.d. 1972 i u.p.d.o.p. 1989 wyrazów „Polska Rzeczpospolita Ludowa” na „Rzeczpospolita Polska”. W obu zmienianych ustawach dokonano również korekty katalogu kosztów uzyskania przychodów oraz katalogu kosztów nieuwzględnianych za koszty uzyskania przychodów⁴⁸.

Z dniem 1 stycznia 1992 r. weszła w życie ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: u.p.d.o.f.)⁴⁹, uchylająca u.p.d. 1972. Definicję pojęcia kosztów uzyskania przychodów zawarto w art. 22 ust. 1 zd. 1 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym dotychczas w u.p.d.o.p. 1989, tj. koszty uzyskania przychodów stanowiły wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów (a nie jak dotychczas: ponoszone), z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 tej ustawy.

Z dniem 1 stycznia 1992 r. straciła również moc u.p.d.o.p. 1989, na mocy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (dalej: u.p.d.o.p.)⁵⁰. Nowa ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych jako podatników tego podatku wskazała osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej. W art. 15 ust. 1 zd. 1 u.p.d.o.p. wprowadzono nową definicję kosztów uzyskania przychodów, jako „koszty poniesione w celu osiągn-

⁴⁸ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, Dz. U. Nr 9, poz. 30.

⁴⁹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. Nr 80, poz. 350.

⁵⁰ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, Dz. U. Nr 21, poz. 86.

nięcia przychodów oraz koszty funkcjonowania osoby prawnej, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16⁵¹. Wskazaną definicję zmieniono ustawą z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw, z mocą od dnia 1 stycznia 1993 r., poprzez wykreślenie wyrazów „koszty funkcjonowania osoby prawnej”⁵². Według A. Huchli zmiana ta spowodowała trudności organów podatkowych z interpretacją przepisów i konieczność odwoływania się do skomplikowanych zabiegów interpretacyjnych poprzez analizowanie niemających normatywnego uzasadnienia określeń, takich jak: koszty pośrednie, koszty ogólnozakładowe, koszty konieczne, koszty pożyteczne i inne podobne⁵³.

Istotna zmiana definicji pojęcia kosztów uzyskania przychodów nastąpiła w dniu 16 listopada 2006 r., jednocześnie w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych⁵⁴ i podatku dochodowego od osób prawnych⁵⁵. W obydwu ustawach podatkowych z dniem 1 stycznia 2007 r. pojęcie kosztów uzyskania przychodów zdefiniowano jako koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, za wyjątkiem wskazanych w ustawie kosztów nieuznawanych za koszty podatkowe. Powodem zmiany tej definicji było dostosowanie treści przepisu wprowadzającego koszty uzyskania przychodu do rozumienia, jakie zostało mu nadane przez orzecznictwo sądów administracyjnych⁵⁶. Według D. Niestrzębskiego⁵⁷ i W. Nykiela⁵⁸ rozumienie to ukształtowało się już od linii orzecniczej zapoczątkowanej wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z roku 1999, w którym zawarto, że:

Kosztem uzyskania przychodów są wszystkie wydatki poniesione w celu uzyskania przychodów, w tym również w celu zachowania i zabezpieczenia źródła przychodów, tak aby to źródło przynosiło przychody także w przyszłości. W takim ujęciu kosztami tymi będą zarówno koszty pozostające w bezpo-

⁵¹ Art. 15 ust. 1 i 2 u.p.d.o.p.

⁵² Ustawa z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 28, poz. 127.

⁵³ Zob. A. HUCHLA *Kształtowanie się kosztów uzyskania przychodów przedsiębiorcy w podatku dochodowym od osób prawnych*, s. 65.

⁵⁴ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1588.

⁵⁵ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1589.

⁵⁶ Druk sejmowy nr 733, s. 5.

⁵⁷ Zob. D. NIESTRZĘBSKI, *Ewolucja pojęcia kosztów uzyskania przychodów*, s. 10.

⁵⁸ Zob. W. NYKIEL, *Pojęcie kosztów uzyskania przychodów – zagadnienia podstawowe*, „Serwis Monitora Podatkowego” 2007, nr 3, Legalis nr 11196480.

średnim związku z uzyskanymi przychodami, jak i pozostające w związku pośrednim, jeżeli zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu uzyskania przychodów (w tym dla zagwarantowania funkcjonowania źródła przychodów), nawet wówczas gdyby z obiektywnych powodów przychód nie został osiągnięty.⁵⁹

Ustawą z dnia 25 listopada 2010 r.⁶⁰ dokonano redakcyjnej zmiany przepisów u.p.d.o.f. poprzez przeniesienie art. 22 ust. 1 zd. 2 do art. 11a ust. 1 tej ustawy. Dotychczasowe brzmienie art. 22 ust. 1 zd. 1, zawierającego definicję pojęcia kosztów uzyskania przychodów, nie uległo zmianie.

Ostatnia zmiana w zakresie pojęcia kosztów uzyskania przychodów w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych została dokonana dnia 27 października 2017 r.⁶¹, poprzez odniesienie celu osiągnięcia przychodów do źródła przychodów, z uwagi na rozdzielenie w ustawie dochodów uzyskiwanych w postaci zysków kapitałowych od pozostałych dochodów podatnika⁶². Od dnia 1 stycznia 2018 r. przepis art. 15 ust. 1 zd. 1 u.p.d.o.p. otrzymał brzmienie: „kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1”.

WNIOSKI

Na podstawie przeprowadzonej analizy normatywnej, zarówno historycznych, jak i aktualnych aktów prawnych, sformułowano następujące wnioski

⁵⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 12 maja 1999 r., I SA/Wr 482/97, Lex nr 37832, teza 2.

⁶⁰ Ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. 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, Dz. U. z 2010 r. Nr 226, poz. 1478.

⁶¹ Ustawa z dnia 27 października 2017 r. 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, Dz. U. z 2017 r., poz. 2175.

⁶² Uzasadnienie rządowego 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, druk sejmowy nr 1878, s. 72, orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/533EF3E80F6CEA3CC12581AF004E6BB4/%24File/1878-uzasadnienie.docx, (dostęp 25.01.2022).

(dla przejrzystości wywodu w dalszej części artykułu pominięto odniesienie do katalogu kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów):

1. W latach 1920-1939 i 1945-1988 pojęcie kosztów uzyskania przychodów było zawarte w jednym akcie prawnym, regulującym podatek dochodowy zarówno od osób fizycznych, jak i prawnych. Rozdzielenie przepisów nastąpiło w roku 1989.

2. W pierwszym z podanych wyżej okresów oraz w roku 1945 omawiane pojęcie funkcjonowało jako „koszty osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów” i zdefiniowane było w sposób zakresowy, tj. poprzez wskazanie kosztów uznawanych i nieuznawanych za koszty podatkowe. Opierając się na analizie jurysprudencji i orzecznictwa NTA dokonanej przez A. Gomułowicza, można ocenić, że źródłem trudności interpretacyjnych, w zakresie uznawania kosztów podatkowych, był przede wszystkim spójnik koniunkcyjny „i”, bowiem ponoszone wydatki miały wpływać zarówno na osiągnięcie, zachowanie, jak i zabezpieczenie przychodów. Takie założenia koniunkcyjne powodowały, że poniesione koszty były uznawane za koszt podatkowy, jeżeli skutkiem ich poniesienia było uzyskanie dochodu.

3. Po raz pierwszy sformułowanie „koszty uzyskania przychodu” zostało użyte w d.p.d. 1946. Od tego aktu prawnego pojęcie kosztów uzyskania przychodów jest formułowane w sposób treściowy, w oparciu o typową konstrukcję definicyjną.

4. W roku 1946 do pojęcia kosztów uzyskania przychodów wprowadzone zostało kryterium celu ich poniesienia.

5. W latach 1946-1972 do definicji pojęcia kosztów uzyskania przychodów dodano słowo „wszelkie” oraz zamieniono spójnik koniunkcyjny „i” na spójnik alternatywny „lub”. W podanym okresie kosztami uzyskania przychodów były więc „koszty ponoszone w celu osiągnięcia, zachowania lub zabezpieczenia przychodów”. Tym samym jako podstawowe kryterium uznawania wydatków za koszt podatkowy wskazano cel osiągnięcia przychodów oraz dwa cele alternatywne – wydatki uznawane były za koszt podatkowy również wtedy, gdy były ponoszone w celu zachowania przychodów lub w celu ich zabezpieczenia.

6. W latach 1973-1988 funkcjonowała uproszczona definicja pojęcia kosztów uzyskania przychodów, niezawierająca celów alternatywnych. Kryterium uznawania wydatków za koszty uzyskania przychodów stanowił jedynie cel osiągnięcia przychodów. W podanym okresie kosztami uzyskania przychodów były „wszelkie koszty ponoszone w celu osiągnięcia przychodów”.

7. W latach 1989-1991 definicje pojęcia kosztów uzyskania przychodów różniły się jednym słowem, a mianowicie: w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazywano koszty „ponoszone”, natomiast w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych koszty „poniesione”.

8. W roku 1992 w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych zmieniono brzmienie definicji pojęcia kosztów uzyskania przychodów poprzez zamianę słowa „ponoszone” na „poniesione”. Definicja ta nie uległa zmianie aż do roku 2006.

9. W roku 1992 zmieniono również definicję pojęcia kosztów uzyskania przychodów w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Skreślono słowo „wszelkie”, dodając jednocześnie, że kosztami uzyskania przychodów są również „koszty funkcjonowania osoby prawnej”. Tak skonstruowana definicja obowiązywała tylko przez rok 1992.

10. W latach 1993-2006, po wykreśleniu w roku 1992 zwrotu „koszty funkcjonowania osoby prawnej”, kosztami uzyskania przychodów w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych były jedynie „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów”.

11. W roku 2007 definicje pojęcia kosztów uzyskania przychodów zostały ujednoczone i otrzymały brzmienie: „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”.

Należy także zwrócić uwagę na niektóre wyrazy lub zwroty, których użycie w sposób znaczący zmieniało rozumienie pojęcia kosztów uzyskania przychodów.

W przekonaniu autora artykułu, najważniejszym z nich jest zwrot „w celu”, dzięki któremu zyskał na znaczeniu zamiar podatnika, a nie skutek poniesienia kosztu.

Kolejnym jest wyraz „poniesienie”. Poprzez zmianę określenia kosztów z „ponoszonych” na „poniesione” wskazano na czas przeszły dokonany czynności prowadzących do uregulowania spraw finansowych, skutkujących koniecznością poniesienia kosztu.

Kluczowym zagadnieniem dotyczącym ewolucji definicji pojęcia kosztów uzyskania przychodów jest również zastosowanie takich słów jak „zachowanie” i „zabezpieczenie”, które w latach 1920-1939 i roku 1945 odnosiły się do przychodów i funkcjonowały jako koniunktywne determinanty ich osiągnięcia, w latach 1946-1972 zmieniły swój charakter z koniunktywnych na alternatywne, zanikły w latach 1973-2006, a od roku 2007 odnoszą się do źródła przychodów i funkcjonują jako alternatywne determinanty ich utrzymania. Aktualnie nie funkcjonują zatem takie alternatywne determinanty

uznawania wydatków za koszty podatkowe jak: „zachowanie przychodów” i „zabezpieczenie przychodów”. Zwroty te wskazywały bowiem na powiązanie kosztów z koniecznością wystąpienia przychodów. W obecnej regulacji wskazane słowa odnoszą się do źródeł przychodów, zatem alternatywnymi celami poniesienia kosztów podatkowych są: „zachowanie źródła przychodów” i „zabezpieczenie źródła przychodów”. Poniesione przez podatnika wydatki, nawet te, które nie skutkują osiągnięciem przychodu, mogą być zatem uznane za koszt podatkowy, jeśli zostały poniesione z zamiarem zapewnienia prawidłowego funkcjonowania źródła przychodów.

Według autora artykułu, w wyniku powyższych rozważań pojęcie kosztów uzyskania przychodów można rozumieć jako zrealizowane płatności lub uregulowane zobowiązania, poniesione z zamiarem uzyskania przychodu lub zapewnienia funkcjonowania lub utrzymania źródła przychodów, nawet jeśli przychód nie wystąpi.

Można zauważyć, że powyższe rozumienie pojęcia kosztów uzyskania przychodów, dokonane na podstawie analizy aktów prawnych, wykazuje zbieżność z aktualnym rozumieniem definicji tego pojęcia przez sądy administracyjne. Zatem podsumowaniem przedstawionych wniosków jest konkluzja, że aktualne rozumienie przepisu zawierającego pojęcie kosztów uzyskania przychodów można było wywieść również na podstawie prawnohistorycznej analizy aktów prawnych, odnoszących się do tego pojęcia.

Można również postawić tezę, że aktualne rozumienie pojęcia kosztów uzyskania przychodów jest wspólnym dziełem judykatury i legislatora, poszukującego najlepszych rozwiązań definicyjnych pod ewidentnym wpływem orzecznictwa sądowno-administracyjnego. Ze względu na ramy niniejszego opracowania nie dokonywano analizy tego niezwykle ważnego, szczególnie na przestrzeni ostatnich lat, ogromnego wpływu orzecznictwa na definicję pojęcia kosztów uzyskania przychodów. Analiza wzajemnych, historycznych interakcji pomiędzy judykaturą a jurysprudencją powinna stanowić przedmiot odrębnego opracowania.

Można także twierdzić, że korzystanie z uprzednio istniejących rozwiązań definicyjnych jest zasadne i może mieć znaczący wpływ przy tworzeniu przepisów prawa podatkowego. Zatem, *de lege ferenda*, dla efektywności systemu podatkowego warto byłoby zbadać w kontekście prawnohistorycznym również inne rozwiązania konstrukcyjne elementów podatku dochodowego, np. takie jak: źródło przychodów, przedawnienie, zapłata, potrącenie czy umorzenie. Może się bowiem okazać, że podobnie jak w przypadku definicji pojęcia kosztów uzyskania przychodów, którego aktualne rozumienie jest

skutkiem powrotu dawnych rozwiązań definicyjnych, w przypadku pozostałych elementów konstrukcyjnych podatku dochodowego również istnieją poprzednie rozwiązania prawne, z których zasadne byłoby skorzystać.

PIŚMIENNICTWO

- DMOCH Wojciech, *Rozliczanie w czasie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych*, Warszawa: Wolters Kluwer 2018.
- DUBIEŃSKI Aleksander (red.), *Orzecznictwo Sądów Najwyższych w Sprawach Podatkowych i Administracyjnych*. R. 1, 1932, T. 1, nr 1, jbc.bj.uj.edu.pl/dlibra/publication/374065/edition/356405.
- GOMUŁOWICZ Andrzej, *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa: Wolters Kluwer 2016.
- HUCHLA Andrzej, *Kształtowanie się kosztów uzyskania przychodów przedsiębiorcy w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Studia Finansowoprawne” 2014, nr 3, s. 61-71.
- KOSACKA Dorota, KUBACKI Ryszard, *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych 2003*, Wrocław: Unimex 2003.
- KUBACKI Ryszard, *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych 2005*, Wrocław: Unimex 2005.
- KULICKI Jacek, *Rozwój podatku dochodowego w Polsce*, „Analizy BAS” 2011, nr 6, s. 1-20.
- LANGROT Rudolf, FRANZ August, *Państwowy podatek dochodowy: podręcznik*, Warszawa: Biblioteka Prawnicza 1933.
- NIESTRZĘBSKI Dariusz, *Ewolucja pojęcia kosztów uzyskania przychodów*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2007, nr 1, s. 9-17.
- NYKIEL Włodzimierz, *Pojęcie kosztów uzyskania przychodów – zagadnienia podstawowe*, „Serwis Monitora Podatkowego” 2007, nr 3, Legalis nr 11196480.
- POGOŃSKI Mariusz, *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych (PIT, CIT)*, Warszawa: C.H. Beck 2014.
- ZIELIŃSKI Robert, *Koszty uzyskania przychodów z działalności gospodarczej osób fizycznych jako bariera rozwoju przedsiębiorców w Polsce – wybrane problemy*, „Krytyka Prawa. Niezależne Studia Nad Prawem” 5 (2013), nr 1, s. 281-300.

EWOLUCJA NORMATYWNEJ DEFINICJI POJĘCIA KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW W POLSKICH PODATKACH DOCHODOWYCH OD ROKU 1920

STRESZCZENIE

Wprowadzona od roku 2007 zmiana prawnej definicji pojęcia kosztów uzyskania przychodów, funkcjonującej w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych, reaktywowała alternatywne cele ich poniesienia, tj. zachowanie lub zabezpieczenie, i odniosła je do źródła przychodów. Uzasadnieniem tej zmiany było stwierdzenie, że tak sfor-

mułowana definicja odpowiada rozumieniu aktualnie istniejącego przepisu, jakie zostało nadane mu przez orzecznictwo sądów administracyjnych. W kontekście tego stwierdzenia w artykule przedstawiono, jak powstawała aktualna treściowa normatywna definicja tego pojęcia oraz jak na aktualne jego rozumienie wpłynęły historyczne rozwiązania definicyjne. Wskazano również na niewątpliwe znaczenie analiz pojęć prawa podatkowego w kontekście historycznym oraz dowiedziono, że aktualne rozumienie przepisu definiującego pojęcie kosztów uzyskania przychodów nie jest jedynie wynikiem rozważań judykatury, ale również pracy legislatora. Normatywne zmiany definicji pojęcia kosztów uzyskania przychodów przedstawiono w oparciu o akty prawne normujące podatki dochodowe od osób fizycznych i prawnych, uchwalone od czasu odrodzenia się państwa polskiego do współczesności. Wykorzystano metodę historycznoprawną i dogmatycznoprawną.

Słowa kluczowe: definicja prawna; koszty uzyskania przychodów; podatek dochodowy od osób fizycznych; podatek dochodowy od osób prawnych