

Dokumentowanie operacji gospodarczych w celach podatkowych a dowody księgowe

Elżbieta Jędruczyk, Magdalena Kupraszewicz*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest wskazanie relacji między uregulowaniami prawnymi dotyczącymi dokumentacji operacji gospodarczych ze szczególnym uwzględnieniem regulacji prawa podatkowego i bilansowego oraz krytyczna analiza interpretacji indywidualnych w tym zakresie.

Metodologia badania – Przeprowadzono analizę porównawczą aktów prawnych, analizę interpretacji indywidualnych oraz orzecznictwa, wykorzystano metodę indukcji i dedukcji oraz *case study*.

Wynik – Analiza interpretacji indywidualnych oraz orzecznictwa wskazuje, że w pewnych przypadkach przepisy ustawy o rachunkowości mogą kształtować sytuację podatkową przedsiębiorstwa. Mimo tego autorki stoją na stanowisku, że ustawa o rachunkowości nie stanowi aktu prawa podatkowego, a zatem nie powinna być przedmiotem interpretacji Ministra Finansów.

Oryginalność/wartość – W artykule wykazano, że Minister Finansów w swych interpretacjach wychodzi poza upoważnienie ustawowe. Wskazano ponadto konsekwencje uregulowań dotyczących rachunkowości jednostki dla sfery dokumentacji podatkowej.

Słowa kluczowe: dowody księgowe, koszty uzyskania przychodów, dokumentowanie kosztów

Wprowadzenie

Dowody księgowe pełnią dwojaką rolę – stanowią dokumentację źródłową w rachunkowości jednostki, pełnią również rolę dokumentów podatkowych.

Celem artykułu jest wskazanie relacji między regulacjami podatkowymi oraz przepisami ustawy o rachunkowości w zakresie dokumentowania operacji gospodarczych. Zastosowane metody badawcze to krytyczna analiza aktów prawnych, orzecznictwa oraz interpretacji indywidualnych, wykorzystano również metodę *case study*.

Prawo bilansowe to szczególnie dział prawa handlowego, u podstaw którego leży kodeks spółek handlowych i kodeks cywilny (Bucior, 2012, s. 10). Prawo podatkowe należy z kolei do dziedziny prawa publicznego (Mastalski, 2008, s. 17), funkcjonuje jednak na granicy prawa prywatnego. Mimo odmiennych funkcji rachunkowości i finansów i funkcjonowania dwóch, autonomicznych względem siebie, podsystemów prawnych, regulacje prawa bilansowego i podatkowego są w pewnych obszarach ze sobą powiązane, co rodzi pewne problemy (Wencel, 2012, s. 240).

*mgr Elżbieta Jędruczyk, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Instytut Rachunkowości, e-mail: ejedruczyk@wneiz.pl; mgr Magdalena Kupraszewicz, e-mail: magdalena.kupraszewicz@gmail.com.

Przenikanie się regulacji bilansowych i podatkowych uwidocznione jest między innymi w odniesieniu do kwestii dokumentowania zdarzeń gospodarczych. Analizie podlegały regulacje ustawy o rachunkowości oraz ustaw podatkowych (w szczególności ustaw o podatkach dochodowych oraz ustawy Ordynacja podatkowa), konieczna była również analiza orzecznictwa sądów administracyjnych oraz interpretacji indywidualnych.

1. Dokumentowanie operacji gospodarczych w świetle ustawy o rachunkowości

Podstawą dokonywania zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe. Gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: UoR) to jeden z siedmiu elementów składających się na rachunkowość jednostki¹. Prawidłowy dowód księgowy odgrywa bardzo ważną rolę w firmie, stanowi jej ochronę przed niepożądanymi dla niej skutkami, jakie mogą wynikać z niewłaściwego udokumentowania zdarzeń gospodarczych (Czubakowska, 2003, s. 37).

Dowody księgowe dzieli się w myśl UoR na kilka rodzajów. Pierwszy z nich to dokumenty stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej, określane również mianem „dowodów źródłowych”. Zgodnie z art. 20 ust. 2 UoR, dowody źródłowe dzielą się na trzy główne grupy – dowody zewnętrzne obce, zewnętrzne własne oraz wewnętrzne.

Podstawą zapisów w księgach rachunkowych mogą być również dowody księgowe, które nie dokumentują bezpośrednio dokonania operacji gospodarczych – mają charakter w pewnym sensie „techniczny”. Przykładem takich dowodów księgowych są sporządzone przez jednostkę dowody zbiorcze. Dowody te służą do dokonywania łącznych zapisów zbioru dowodów źródłowych. Również dowody korygujące poprzednie zapisy nie dokumentują operacji gospodarczych, stanowią wyłącznie podstawę wprowadzenia do ksiąg korekty nieprawidłowego zapisu.

Szczególną kategorią dowodów księgowych są dowody księgowe zastępcze, wystawione celem ujęcia w księgach operacji, co do których nie uzyskano zewnętrznego obcego dowodu źródłowego. Dowody zastępcze mogą mieć charakter czasowy (stanowią podstawę zapisu do czasu otrzymania właściwego, zewnętrznego dowodu księgowego), względnie stały, wyłącznie w wyjątkowych przypadkach, w braku uzasadnionej możliwości uzyskania zewnętrznych obcych dowodów źródłowych. W takim przypadku kierownik jednostki może zezwolić na udokumentowanie operacji gospodarczej na podstawie księgowych dowodów zastępczych. Taki dowód księgowy musi być sporządzony przez osoby dokonujące operacji, nie może ponadto dotyczyć operacji gospodarczych, których przedmiotem są zakupy

¹ W myśl art. 4 ust. 3 UoR, rachunkowość jednostki obejmuje ponadto przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, prowadzenie (na podstawie dowodów źródłowych) ksiąg rachunkowych, okresowe ustalanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów, wycenę aktywów oraz ustalanie wyniku finansowego, sporządzanie, poddawanie badaniu, publikowanie i ogłaszanie sprawozdań finansowych.

opodatkowane podatkiem od towarów i usług oraz skup metali nieżelaznych od ludności (art. 20, ust. 4 UoR).

Ostatnią wymienioną w UoR kategorią dowodów źródłowych są dowody rozliczeniowe – nie dokumentujące nowych operacji gospodarczych, ale ujmujące już dokonane zapisy według nowych kryteriów klasyfikacyjnych.

Rachunkowość jednostki jest nie tylko źródłem informacji o sytuacji finansowej przedsiębiorstw, ale stanowi także podstawową ewidencję stosowaną dla celów podatkowych. Stąd dowody księgowe wystawiane, ujmowane w księgach rachunkowych oraz gromadzone w ramach systemu rachunkowości przedsiębiorstwa stanowią dokumenty niezbędne dla wywiązania się przedsiębiorstwa z obowiązków podatkowych. Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej (Ustawa, 1997), księgi rachunkowe jednostki zaliczane są do kategorii ksiąg podatkowych, a zatem również dowody księgowe stanowią element dokumentacji podatkowej jednostki. Regulacje w zakresie dokumentacji operacji gospodarczych wynikające z UoR oraz z Ordynacji podatkowej przenikają się zatem wzajemnie. W praktyce pewne dokumenty, których zasady wystawiania regulują przepisy podatkowe stanowią w myśl UoR dowody księgowe (np. faktura, której terminy i zasady wystawiania reguluje ustawa o podatku od towarów i usług), i *vice versa*, dokumenty wystawiane na podstawie UoR, traktowane są dla potrzeb ustaw podatkowych jako dokumenty podatkowe (w szczególności dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym).

2. Dokumentowanie operacji gospodarczych dla celów podatkowych

Podobnie jak dla celów rachunkowych, na gruncie ustaw podatkowych operacje gospodarcze winny być prawidłowo udokumentowane. W zakresie podatku od towarów i usług szczegółowe wytyczne dotyczące dokumentacji (faktur) zawarte są bezpośrednio w ustawie z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ustawa, 2004).

Nieco odmiennie kwestia dokumentacji została rozwiązana w podatkach dochodowych (od osób fizycznych, od osób prawnych). Podkreślić należy, że w podatkach dochodowych prawidłowe udokumentowanie operacji gospodarczych istotne jest w szczególności w odniesieniu do kosztów uzyskania przychodów, przy czym pojęcie poprawności może być odnoszone zarówno do merytorycznego uzasadnienia poniesionego kosztu, jak również do formalnej strony jego udokumentowania. Zgodnie z art. 22 ust. 1 UoPDOF Ustawa, 1991) – odpowiednio art. 15 ust. 1 UoPDOP (Ustawa, 1992) – kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z pewnymi wyjątkami wyszczególnionymi w ustawie. Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się (z pewnymi zastrzeżeniami) dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Ustawy z zakresu podatków

dochodowych podkreślają konieczność dokumentowania operacji, nie precyzując jednak formalnej strony ich dokumentowania, odnieść należy się zatem do regulacji ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

Stosownie do art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej, jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Zgodnie z art. 181 Ordynacji podatkowej, dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, a także materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Katalog dowodów jest otwarty, na co wskazuje użyte przez ustawodawcę sformułowanie „w szczególności”, co jest istotne zwłaszcza w przypadku trudności w uzyskaniu dokumentu potwierdzającego poniesienie wydatku. W praktyce gospodarczej zdarza się, że uzyskanie dokumentu potwierdzającego poniesienie wydatku jest bardzo trudne albo nawet niemożliwe. Na możliwość uznania jako koszt uzyskania przychodu wydatku ujętego w księgach na podstawie innego niż faktura czy rachunek dowodu księgowego wskazują również regulacje ustaw o podatkach dochodowych (art. 22 ust. 5d UoPDOF oraz art. 15 ust. 4e UoPDOP). Ustawy podatkowe odnoszą się przy tym do treści przepisów UoR, mianowicie zgodnie z art. 24 ust. 1 UoPDOF, u podatników, którzy prowadzą księgi rachunkowe, za dochód z działalności gospodarczej uważa się dochód wykazany na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg, zmniejszony o dochody wolne od podatku i zwiększony o wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów, zaliczone uprzednio w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Takie sformułowanie sposobu ustalania dochodu wskazuje na konieczność stosowania w podatkach dochodowych w pewnym zakresie regulacji UoR, co sprawia, że wymogi co do dokumentacji mogą być różne w zależności od prowadzonej przez jednostkę ewidencji. Nie ulega wątpliwości, że regulacje UoR mogą być właściwe wyłącznie dla jednostek zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Podmioty prowadzące księgowość w formach ewidencji uproszczonych (osoby fizyczne prowadzące podatkową księgę przychodów i rozchodów, osoby prawne prowadzące uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów), zobowiązane są do dokumentowania transakcji zgodnie z zapisami rozporządzeń regulujących szczegółowo prowadzenie tych ewidencji.

3. Poprawność (prawidłowość) dokumentów księgowych w świetle interpretacji Ministra Finansów i orzecznictwa sądów administracyjnych

Poprawność dokumentowania operacji gospodarczych jest szczególnie istotna w przypadku, w którym jednostka nie ma możliwości uzyskania dowodu w formie wskazanej w przepisach prawa podatkowego. W związku z wieloma wątpliwościami w tym zakresie, zasady poprawnego dokumentowania operacji gospodarczych były przedmiotem licznych interpretacji

indywidualnych Ministra Finansów (dalej jako „interpretacja”). Jedną z takich interpretacji jest interpretacja wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi w dniu 28 marca 2014 roku, nr IPTPB1/415-773/13-5/KSU. Organ podatkowy zaprezentował w niej pogląd, że dopuszczalny sposób dokumentowania zdarzeń gospodarczych uzależniony jest od rodzaju prowadzonej przez podmiot ewidencji podatkowej. W ocenie organu odrębnymi przepisami, o których mowa w przepisie art. 24a ust. 1 UOPDOF, są w przypadku przedsiębiorcy wnioskującego o interpretację przepisy UoR. Wnioskodawca był czynnym podatnikiem podatku VAT, do rozliczeń prowadził księgi rachunkowe (pełna księgowość uproszczona). Zakupy produktów rolnych od rolników czy ludności na giełdach, bazarach i rynkach owocowo-warzywnych nie były potwierdzane żadnym dokumentem, wnioskodawca nie posiadał też danych osób, od których kupował produkty.

W braku innej możliwości udokumentowania poniesionych wydatków, wnioskodawca wystawiał dowód wewnętrzny (na podstawie art. 21 UoR), w którym podawał asortyment, ilość, cenę jednostkową oraz wartość, i na tej podstawie zaliczał wydatek do kosztów uzyskania przychodów.

Ze stanowiskiem wnioskodawcy nie zgodził się Dyrektor Izby Skarbowej. W treści interpretacji przedstawił on stanowisko, że dowody wewnętrzne dokumentujące zakupy od rolników niebędących rolnikami ryczałtowymi (ludności), którzy nie udostępniają danych osobowych, nie będą stanowiły dowodów księgowych dokumentujących poniesienie wydatku, ponieważ **nie spełniają wszelkich niezbędnych wymagań określonych w art. 21 ust. 1 UoR.**

W związku z powyższym organ wydający interpretację stwierdził, że wydatki potwierdzone dowodami wewnętrznymi, niezawierającymi określenia stron dokonujących operacji gospodarczej, nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

W przypadku nieujawnienia przez zbywcę produktów rolnych danych niezbędnych do wystawienia faktury VAT-RR zakup tych produktów nie może – zdaniem organu podatkowego – zostać udokumentowany przez ich nabywcę dowodem zastępczym, ponieważ możliwość wystawienia dowodów zastępczych może wyłącznie dotyczyć zewnętrznych obcych dowodów źródłowych, niedokumentujących operacji gospodarczych, których przedmiotem są zakupy opodatkowane podatkiem od towarów i usług. Organ podatkowy podkreślił, że powyższe dowody powinny zostać sporządzone przez osoby dokonujące operacji, których dotyczą, a więc muszą zawierać dane identyfikujące obie strony transakcji.

W przedstawionej interpretacji stanowisko organu podatkowego opierało się na założeniu, że w przedsiębiorstwach, które prowadzą księgi rachunkowe, dokumentowanie kosztów uzyskania przychodów możliwe jest wyłącznie dokumentami zgodnymi z przepisami UoR. W taki tok rozumowania wpisuje się interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w dniu 21 października 2011 roku, nr ITPB1/415-778/11/HD, w której organ podatkowy stwierdził, że podatnik prowadzący ewidencję w formie podatkowej księgi przychodów i rozchodów może wystawić dowód wewnętrzny także na potrzeby udokumentowania nabycia produktów roślinnych i zwierzęcych od rolnika ryczałtowego,

co wynika z rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, które dopuszcza takie dokumentowanie zakupu bezpośrednio od krajowego producenta lub hodowcy produktów roślinnych i zwierzęcych.

Mniej restrykcyjne stanowisko przyjmują sądy administracyjne, zdaniem których podatnik nie powinien być pozbawiony prawa do zaliczenia wydatku do kosztów wyłącznie z powodu wadliwości dokumentu księgowego. Potwierdził to Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 3 czerwca 2009 roku, sygn. akt II FSK 242/08, w uzasadnieniu którego wskazuje, że nie można pominąć wydatku wykazanego wadliwym dokumentem księgowym tylko z uwagi na wady dokumentu, chyba że ponad wszelką wątpliwość stwierdzone zostanie, iż wydatek taki w ogóle poniesiony nie został.

Pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego podzielany bywa w części interpretacji indywidualnych. Dokumentowanie zakupu towarów zastępczymi dowodami księgowymi było na przykład przedmiotem interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 19 września 2011 roku, nr IBPBI/2/423-695/11/CzP. Organ podatkowy uznał, że spółka prowadząca skup zużytych tonerów do drukarek i urządzeń wielofunkcyjnych prawidłowo udokumentuje koszty podatkowe, gdy w sytuacjach, kiedy nie jest w stanie pozyskać danych kontrahenta, strona sprzedająca może być oznaczana na „dowodzie przyjęcia skupu” jako „klient detaliczny” lub „detal”, a wydatek udokumentowany takim „dowodem przyjęcia skupu”.

Również Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 23 stycznia 2012 roku, nr ILPB3/423-508/11-2/MM, potwierdził stanowisko podatnika, że wydatki ponoszone przez pracowników spółki dokumentowane paragonami fiskalnymi, fakturami imiennymi wystawianymi na osobę odbywającą podróż służbową, biletami parkingowymi itp., niestanowiące faktury VAT wystawionej na spółkę, opisane poprzez umieszczenie na nich danych i podpisu pracownika, opisu dokumentowanej operacji gospodarczej oraz celu poniesienia wydatku, stanowią koszty uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych. Z kolei w interpretacji indywidualnej z 27 czerwca 2011 roku wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, nr ILPB3/423-149/11-2/MM, organ podatkowy zajął stanowisko, zgodnie z którym wydatki poniesione w związku z rezerwacją hotelu drogą internetową udokumentowane elektronicznym wydrukiem potwierdzenia rezerwacji będą stanowić koszt podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych, w szczególności gdy spółka posiada inne dowody pozwalające na udokumentowanie, że poniesione wydatki dotyczą podróży służbowych związanych z osiągnięciem przychodów.

Analiza powołanych interpretacji indywidualnych, tj. interpretacji wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi w dniu 28 marca 2014 roku oraz interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w dniu 21 października 2011 roku, budzi pewne wątpliwości. Zgodnie z regulacjami Ordynacji podatkowej, Minister właściwy do spraw finansów publicznych, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną) (Ustawa, 1997, art. 14b). W cytowanych interpretacjach organ podatkowy odnosi się jednak do regulacji UoR, dokonując oceny dokumentacji podatkowej w świetle przepisów tej

ustawy. Jak wskazuje R. Mastalski, na system prawa podatkowego składają się akty prawne odnoszące się do wszystkich (lub większości) podatków – ogólne prawo podatkowe – oraz akty tworzące konstrukcje poszczególnych podatków – szczegółowe prawo podatkowe (Mastalski, 2008, s. 29), znaczenie ma również relacja pomiędzy przepisami materialnego prawa podatkowego oraz procedury podatkowej. Materialne prawo podatkowe uregulowane jest głównie w ustawach tworzących konstrukcje danych podatków, przy czym w art. 217 Konstytucji RP wskazano jednoznacznie, jakie elementy stanu faktycznego muszą być bezpośrednio określone w ustawie. Postępowanie podatkowe stanowi materię prawną, która może być jednolicie unormowana dla wszystkich podatków (Mastalski, 2008, s. 32), w Polsce najważniejszym aktem prawnym regulującym postępowanie podatkowe jest Ordynacja podatkowa. Wątpliwości budzi jednak fakt, czy ustawa o rachunkowości winna być traktowana jako element prawa podatkowego, a zatem czy może być przedmiotem interpretacji indywidualnych. Jak wskazuje I. Ożóg, zgodnie z regulacjami ustaw podatkowych dochodem jest wynikająca z ewidencji rachunkowej nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, „trzeba jednak podkreślić, że przepisy dotyczące zasad ewidencji rachunkowej nie mają charakteru podatkotwórczego. Oznacza to, że przy kwalifikacji zarówno przychodów, jak i kosztów dla celów podatkowych należy kierować się wyłącznie przepisami ustawy podatkowej” (Ożóg, 1993, s. 31). Minister Finansów w wydanych interpretacjach indywidualnych odnosi się wyłącznie do niespełniania przez dokumenty wymogów formalnych wskazanych przez ustawę o rachunkowości, nie wskazując przy tym przyczyn dyskwalifikujących posiadane przez podatników dokumenty, jako dowody, o których mowa w Ordynacji podatkowej.

Po drugie zaś, wątpliwości budzi linia interpretacyjna, która dopuszcza różnicowanie podatników przy dokumentowaniu kosztów uzyskania przychodów ze względu na rodzaj prowadzonej ewidencji podatkowej. Zgodnie z Ordynacją podatkową, jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Wydaje się zatem, że skoro w przypadku podmiotów prowadzących ewidencję uproszczoną (podatkową księgę przychodów i rozchodów) dopuszczalne jest dokumentowanie pewnych rodzajów zakupów dowodami wewnętrznymi, wino być to również na zasadzie analogii dopuszczone dla podatników prowadzących księgi rachunkowe. Taki pogląd podzielany jest również przez sądy administracyjne.

Uwagi końcowe

Dowody księgowo stanowią element dokumentacji podatkowej, nie ulega zatem wątpliwości, że powinny być rzetelne (zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej), kompletne (zawierające co najmniej dane wskazane w przepisach) oraz wolne od błędów rachunkowych (*Czy koszt...*).

Jednakże w związku ze stosunkowo ogólnym uregulowaniem kwestii dokumentacyjnych przez ustawy o podatkach dochodowych, regulacje prawa bilansowego stosuje się w pewnym

zakresie do dokumentowania kosztów uzyskania przychodów w podatkach dochodowych. Wątpliwości interpretacyjne budzi treść przepisu art. 24 ust. 1 UoPDOF, wskazującego na metodę ustalania dochodu u podatników, którzy prowadzą księgi rachunkowe. Użyte w przepisie wskazanie, że za dochód z działalności gospodarczej uważa się dochód wykazany na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg, zmniejszony o dochody wolne od podatku i zwiększony o wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów, nie pozwala na jednoznaczne udzielenie odpowiedzi na pytanie o konsekwencje podatkowe prowadzenia ksiąg w sposób nieprawidłowy (w tym również uchybienia w zakresie księgowania operacji gospodarczych na podstawie nieprawidłowych dowodów księgowych). Zarysowany w interpretacjach indywidualnych pogląd dopuszczający różne wymagania co do formy dokumentów przy dokumentowaniu kosztów uzyskania przychodów ze względu na rodzaj prowadzonej ewidencji podatkowej (podatkowa księga przychodów i rozchodów albo księgi rachunkowe), stoi w sprzeczności z zasadą równego traktowania podatników. Ponadto wątpliwości budzi status ustawy o rachunkowości jako źródła prawa podatkowego – tylko takie prawo może być zgodnie z ordynacją podatkową przedmiotem interpretacji indywidualnych.

Przeprowadzona analiza pozwala stwierdzić, że obowiązujące obecnie regulacje w zakresie dokumentowania operacji gospodarczych wymagają doprecyzowania. Niniejsze opracowanie może być przyczynkiem do innych badań, w szczególności należałoby je rozszerzyć o analizę uregulowań obowiązujących w Polsce na tle ustawodawstwa innych krajów Unii Europejskiej oraz orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Literatura

- Bucior, G. (2012). Rachunkowość w akademickim kształceniu prawników. W: D. Dziawgo (red.), *Rachunkowość. Dydaktyka i certyfikacja zawodu księgowego*. Toruń: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika.
- Czubakowska, K. (2003). Wymagania ustawowe dotyczące dowodów księgowych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Prace Katedry Rachunkowości*, 23, 37–50.
- Czy koszt niewłaściwie udokumentowany może być kosztem podatkowym? Pobrano z: <http://www.gofin.pl/podatki/17,1,61,152781,czy-koszt-niewlasciwie-udokumentowany-moze-byc-kosztem.html> (17.03.2017).
- Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w dniu 21 października 2011 r., nr ITPB1/415-778/11/HD.
- Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi w dniu 28 marca 2014 r., nr IPTPB1/415-773/13-5/KSU.
- Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 19 września 2011 r., nr IBPBI/2/423-695/11/CzP.
- Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 27 czerwca 2011 r., nr ILPB3/423-149/11-2/MM.
- Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 23 stycznia 2012 r., nr ILPB3/423-508/11-2/MM.
- Mastalski, R. (2008). *Stosowanie prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.

- Ożóg, I. (1993). *Podatek dochodowy od osób prawnych w 1993 roku*. Warszawa: Difin. Pobrano z: <https://w.bibliotece.pl/2251494/Podatek+dochodowy+od+os%C3%B3b+prawnych+w+1993+roku> (4.19.2017).
- Wencel, A. (2012). Dochód a wynik finansowy brutto w warunkach autonomii prawa bilansowego i podatkowego w Polsce. *Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica*, 263, 239–264. DOI:11089/2705.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. T.j. Dz.U. 2016, poz. 2032 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. T.j. Dz.U. 2016, poz. 1888 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. T.j. Dz.U. 2016, poz. 1047 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa. T.j. Dz.U. 2017, poz. 201 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. T.j. Dz.U. 2016, poz. 710 z późn. zm.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 czerwca 2009 r. Sygn. akt II FSK 242/08.

ACCOUNTING DOCUMENTS IN DOCUMENTING OF BUSINESS TRANSACTIONS FOR TAX PURPOSES

Abstract: *Purpose* – The aim of the article is to compare the legal regulations concerning the documentation of business transactions with particular emphasis on the relationship between tax and balance law and the critical analysis of individual interpretations in this area.

Design/methodology/approach – Comparative analysis of legal acts, analysis of individual interpretations and jurisprudence, use of induction and deduction methods and case study.

Findings – An analysis of individual interpretations and case law indicates that in some cases the provisions of the Accounting Act may shape the tax situation of an enterprise. Despite this, the authors take the view that the Accounting Act is not a tax law and therefore should not be subject to interpretation by the Minister of Finance.

Originality/value – The paper demonstrates that the Minister of Finance in his interpretations goes beyond the statutory mandate, which may have an impact on business decisions. The implications of the individual accounting choices for the sphere of tax documentation are also indicated.

Keywords: accounting documents, tax deductible costs, documentation of costs

Cytowanie

Jędruczyk, E., Kupraszewicz, M. (2017). Dokumentowanie operacji gospodarczych w celach podatkowych a dowody księgowo. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/1), 77–85. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-07.