

I SA/Wr 187/19 - Wyrok

Data orzeczenia	2019-05-23
Data wpływu	2019-02-27
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
Sędziowie	Marta Semiczek /przewodniczący sprawozdawca/
Symbol z opisem	6112 Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania
Hasła tematyczne	Podatek dochodowy od osób fizycznych
Skarżony organ	Dyrektor Izby Administracji Skarbowej
Treść wyniku	*Uchylono zaskarżoną decyzję
Powołane przepisy	Dz.U. 2012 nr 0 poz 361; art. 22 ust. 1, 23 ust. 1 pkt 46, 24a ust. 1; Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - tekst jednolity Dz.U. 2003 nr 152 poz 1475; art. 12 ust. 3, 14 ust. 1 i 2; Rozporządzenie z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów Dz.U. 2018 nr 0 poz 800; art. 122, 187 par. 1; Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa - t.j.

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Kamila Paszowska-Wojnar, Sędziowie Sędzia WSA Marta Semiczek, Sędzia WSA Piotr Kieres (sprawozdawca), Protokolant Specjalista Aleksandra Połączewska, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 9 maja 2019 r. sprawy ze skargi M. T. i P. T. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we W. z dnia [...] r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2013 l. Uchyła zaskarżoną decyzję; II. Zasądza na rzecz skarżących od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej kwotę 4017 (cztery tysiące siedemnaście) zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

Zaskarżoną decyzją Dyrektor Izby Administracji Skarbowej uchylił decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego W.-[...] z dnia [...] 2018 r. nr [...] i określił M. T. i P. T. (Podatnikiem Skarżącym) zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2013 r. w wysokości 10.391 zł.

W 2013 r. Podatnicy prowadzili indywidualnie pozarolnicze działalności gospodarcze pod nazwami: "A" i "B". Przedmiotem prowadzonej działalności gospodarczej przez Podatniczkę było świadczenie usług krótkotrwałego zakwaterowania i obsługi administracyjno-biurowej, a Podatnika były pozostałe pozaszkolne formy edukacji, gdzie indziej niesklasyfikowane.

Ponadto uzyskiwali dochody ze stosunku pracy i z działalności wykonywanej osobiście oraz z innych źródeł.

Organ I instancji zakwestionował koszty uzyskania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. W firmie "A" nastąpiło zawyżenie kosztów uzyskania przychodów o kwotę netto 1.815,91 zł z powodu zaewidencjonowania w podatkowej księdze przychodów i rozchodów wydatków dotyczących zakupu:

1. płynów do spryskiwacza w łącznej wysokości 27,16 zł (wydatki udokumentowane: fakturami VAT wystawionymi przez "C" SA nr [...] z 7-01-2013 r. - zakup 2 szt. płynów do spryskiwacza -20C za kwotę netto 15,98 zł (poz. kpir 4) i fakturą VAT nr [...] z 19-01-2013 r. - zakup 2 szt. płynów do spryskiwacza -20C za kwotę netto 11,18 zł (poz. kpir 12)). Wydatki te wg organu nie stanowią kosztu uzyskania przychodu z działalności gospodarczej gdyż analiza dokumentów księgowych wykazała, że Podatniczka nie ma ujętego samochodu w ewidencji środków trwałych, nie została też sporządzona ewidencja przebiegu pojazdu. Oznacza to, że

Podatniczka nie użytkowała prywatnego samochodu dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej.

2. garnka o pojemności 8,51 w wysokości 50,38 zł (wydatek udokumentowany fakturą VAT wystawioną przez "D" nr [...] z 18-01-2013 r. (poz. kpir 10), ponieważ organ pierwszej instancji uznał, że zakup ten ze względu na swoje gabaryty nie ma związku z wyposażeniem lokalu przewidzianego do najmu krótkoterminowego i stanowi zakup do prywatnego użytku podatnika,

3. walizy w wysokości 138,63 zł (wydatek udokumentowany fakturą VAT nr [...]

z 19-03-2013 r. wystawioną przez "E" Sp. z o.o. (poz. pkipr 31)), ponieważ jest to wydatek o charakterze osobistym,

4. komputera osobistego typu notebook w wysokości 1.590,24 zł (wydatek udokumentowany oświadczeniem podatniczki (brak daty na dowodzie księgowym) - wydatek ten został zaliczony do kosztów uzyskania przychodu przez Podatniczkę, gdyż z dniem 1-02-2013 r. rozpoczęła wykorzystywanie na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej komputera osobistego typu notebook, który dotychczas był wykorzystywany dla celów prywatnych (poz. 19 księgi). Wydatek ten organ pierwszej instancji zakwestionował bowiem brak było dokumentu potwierdzającego jego nabycie przez Panią Podatniczkę ,

5. kłódki w wysokości 9,50 zł (wydatek udokumentowany fakturą VAT wystawioną przez "F" nr [...] z 28-06-2013 r. (poz. pkipr 53), ponieważ Podatniczka wyjaśniła, że kłódka żeliwna została zakupiona do piwnicy mieszkania przy ul. P[...].

Stwierdzono ponadto, że wydatki dot. usług telekomunikacyjnych w wysokości 46,63 zł (udokumentowane fakturą VAT nr [...] z dnia 27-05-2013 r. wystawioną przez "G" Sp. z o.o.) zostały nieprawidłowo zaewidencjonowane w podatkowej księdze przychodów i rozchodów w miesiącu lipcu 2013 r. (pod poz. 56), a powinny być zaewidencjonowane w miesiącu maju 2013 r. Spowodowało to zaniżenie kosztów uzyskania przychodów na kwotę 46,63 zł w maju 2013 r., przy równoczesnym zawyżeniu kosztów uzyskania przychodów w lipcu 2013 r. na kwotę 46,63 zł.

Według ustaleń organu pierwszej instancji Podatnik koszty uzyskania przychodów z działalności gospodarczej zawyżył o łączną kwotę (per saldo) 6.885,30 zł (-7.637,20 zł +751,90 zł) przez :

nie zaewidencjonowanie wydatków w wysokości 751,90 zł tj. o kwotę:

- 159,90 zł udokumentowanego fakturą VAT nr [...] z dnia 18-02-2013 r. wystawioną przez Podatniczkę z tytułu organizacji szkolenia;

- 592 zł związanego z kosztami aktu notarialnego Rep. A [...] /2013 z 13-06-2013 r. - umową darowizny, na podstawie którego Podatnik nabył nieodpłatnie garaż położony we W. przy ul. P[...], ujęty w ewidencji środków trwałych,

zaewidencjonowanie wydatków w łącznej kwocie 7.637,20 zł dot.:

opłat parkingowych w łącznej wysokości 84 zł, udokumentowanych fakturami VAT wystawionymi przez "H" Sp. z o.o. w K. i M. S. w B. gdyż Podatnik nie ma ujętego samochodu w ewidencji środków trwałych; nie ewidencjonował również wydatków i nie sporządził ewidencji przebiegu pojazdu,

rozliczenia diet w łącznej wysokości 42 zł, w tym na kwotę 21 zł udokumentowanych dowodem wewnętrznym nr 1/2013 z 22-01-2013 r. (poz. 33 księgi) oraz na kwotę 21 zł udokumentowanych dowodem wewnętrznym nr 2/2013 z 5-02-2013 r. (poz. 73 księgi), z powodu zastosowania nieprawidłowej stawki diety przysługującej za dobę podróży,

amortyzacji od środka trwałego (garażu przy ul. P[...]) na łączną kwotę 7,38 zł (tj. na kwotę 1,23 zł w każdym z miesięcy w okresie VII-XII/2013), z powodu nieprawidłowego określenia wartości początkowej amortyzowanego środka trwałego,

kosztów podróży służbowych do Włoch i Hiszpanii na łączną kwotę 7.503,82 zł, na które składają się wydatki wyszczególnione w tabeli nr 1 (udokumentowane dowodami wewnętrznymi w postaci zestawienia wydatków, do których dołączone zostały dokumenty dotyczące przelotów, wypożyczenia samochodów, przejazdów, diet oraz noclegów: DW 5/2013 i DW 6/2013). Powodem nie uznania tych wydatków w kosztach uzyskania przychodów był brak dokumentacji potwierdzającej służbowy charakter podróży podatnika i nie wykazanie związku poniesienia tych wydatków z osiągnięciem przychodu z działalności gospodarczej oraz okoliczności wskazujące na to, że poniesione wydatki związane z podróżami do Włoch i Hiszpanii nie miały charakteru służbowego.

Stwierdzono ponadto, że wydatek: dot. remontu bramy garażowej w wysokości 599,99 zł, udokumentowany zaliczkową fakturą VAT [...] z dnia 28-11-2013 r. został nieprawidłowo zaewidencjonowany w podatkowej księdze przychodów i rozchodów w listopadzie 2013 r. (poz. 127 pkip), a powinien być zaewidencjonowany w grudniu 2013 r. wraz z fakturą końcową dokumentującą tę usługę. Natomiast wydatek w wysokości 500 zł z tytułu za wykonanie prac zgodnie z zawartą umową o dzieło nr 1/2013 z dnia 4-03-2013 r. na wartość 500 zł wykazany w poz. 114 podatkowej księgi przychodów i rozchodów został błędnie zaewidencjonowany w kolumnie 13 księgi (pozostałe wydatki), a nie w kolumnie 12 księgi (wynagrodzenia) - co spowodowało wadliwość prowadzonej księgi.

Stwierdzano także, że niezasadnie wykazano dochód z innych źródeł w wysokości 1.174,76 zł.

Organ nie zakwestionował wysokości i rodzaju przychodów z działalności gospodarczej a także dochód z innych źródeł.

Nie zgadzając się z takim rozstrzygnięciem sprawy, Podatnicy wnieśli odwołanie. Zaskarżonej decyzji Odwołujący zarzucili naruszenie:

przepisów prawa materialnego - art. 22 ust. 1 w zw. z art. 23 i art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jedn. tekst Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm. dalej u.p.d.o.f.) przez ich błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie w zakresie nie uznania za koszty uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez Podatniczkę w kwocie 27,16 zł (zakup płynu do spryskiwaczy, którego zaliczenie w koszty organ uzależnił od posiadania przez podatnika samochodu, co jest bezpodstawne; decyzja zawiera różne wartości i ilości płynu w stosunku do dokumentów źródłowych), 1.590,24 zł (wykorzystanie komputera prywatnego na potrzeby działalności gospodarczej), 138,63 zł (zakup walizki do przewożenia materiałów szkoleniowych), 50,38 zł (garnek do wynajmu krótkoterminowego mieszkań- organ uzależnił zaliczenie do kosztów od pojemności garnka, co jest bezpodstawne), 9,50 zł (klódka), 7.503,82 zł (koszty podróży służbowej - organ uznał, że podróż odbyła się na przełomie maja i czerwca do miejsc o charakterze wakacyjnym i zdaniem organu to nie pozwala na uznanie za koszt - co nie ma oparcia w przepisach) oraz uzależnienie możliwości zaliczenia w koszty uzyskania przychodów przez Podatnika opłat za parkowanie związanych z wyjazdami szkoleniowymi (w kwocie 84 zł) od posiadania

samochodu, co nie znajduje oparcia w przepisach prawa,

przepisów prawa procesowego:

art. 21 § 1 pkt 1 i art. 21 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.) przez niewłaściwe wyliczenie wysokości zobowiązania podatkowego Podatników za 2013 r. i wysokości ewentualnej zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2013 r.,

art. 23 § 5 Ordynacji podatkowej przez jego niezastosowanie w sprawie.

Zdaniem Odwoływających w zaskarżonej decyzji organ pierwszej instancji niezasadnie zakwestionował w kosztach uzyskania przychodów wydatki związane z zagranicznymi podróżami służbowymi Podatnika w 2013 r. tylko dlatego, że podróże te odbyły się na przełomie maja i czerwca do miejsc o charakterze wakacyjnym.

Stwierdzono w odwołaniu, że zaliczenie w koszty uzyskania przychodów ww. wydatków związane było z planami organizowania płatnych szkoleń zagranicznych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Wydatki te zaliczono na podstawie dowodów wewnętrznych obrazujących zestawienia tych wydatków do których załączono dokumentu dotyczące przelotów samolotem, wypożyczenia samochodów, przejazdów, diet oraz noclegów wraz z notatkami podatnika, z których wynikało, że podróże miały na celu ocenę możliwości zorganizowania szkoleń w atrakcyjnej lokalizacji. W notatkach wskazano również hotele, które podatnik oglądał pod kątem organizacji szkoleń, bazy noclegowej i łatwości współpracy z personelem hotelu. Szkolenia miały być przeznaczone dla pracowników jednostek ochrony zdrowia i miały być prowadzone w języku polskim, a koszty szkoleń pokrywałby ich pracodawca. Odwołujący wskazali, iż pomysł organizacji zagranicznego szkolenia podała Podatnikowi jedna z uczestniczek krajowych szkoleń, a szkolenie wraz z przelotem dla jednej osoby według kalkulacji miało kosztować 1.600 zł. W trakcie przesłuchania Podatnik wyjaśnił, że po odbyciu ww. podróży zagranicznych wysłał potencjalnym klientom oferty pocztą tradycyjną, na adresy, które znał z rejestru podmiotów leczniczo-zdrowotnych. Zdaniem Odwoływających całość wydatków związanych z pobytem i przelotami do Hiszpanii mogła zatem stanowić koszt uzyskania przychodów w działalności gospodarczej prowadzonej przez Podatnika, także dlatego, że szwagier sam opłacał swoje koszty związane z podróżą (bilety lotnicze), ponadto pomagał mu w komunikowaniu się z właścicielami ośrodków we Włoszech, co pozwoliło zaoszczędzić koszty na tłumacza.

Odwołujący nie zgodzili się także z nieuznaniem za koszty uzyskania przychodu z działalności gospodarczej wydatków związanych z: zakupem płynu do spryskiwacza, kłódki żeliwnej, walizki oraz wydatku związanego z rozpoczęciem wykorzystania komputera osobistego do celów związanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez Podatniczkę, opłatami za parkowanie ponoszonych w związku z wyjazdami szkoleniowymi Podatnika.

Ich zdaniem żaden przepis podatkowy nie uzależnia uznania za koszty uzyskania przychodów zakupu płynu do spryskiwacza i opłat parkingowych od posiadania samochodu. Płyn do spryskiwacza jest przeznaczony i służy do mycia szyb i w tym celu został nabyty. Wykorzystany został podczas sprzątania wynajmowanych lokali przez Podatniczkę. Opłaty za parkowanie zostały natomiast wliczone w koszty uzyskania przychodów na podstawie umowy ramowej o przeprowadzenie szkoleń, z której wynikał obowiązek pokrycia wszystkich kosztów organizacyjnych przez organizatora związanych z pobytem wykładowcy w miejscowości w której odbywało się szkolenie. Zakup walizki Odwołujący uzasadniają natomiast tym, że transportowane w niej były materiały szkoleniowe, komputer i inne rzeczy do obsługi szkoleń w związku z czym nadanie temu wydatkowi charakteru osobistego jest bezpodstawne i dowolne.

W odwołaniu podniesiono, że organ podatkowy także bezzasadnie zdyskwalifikował jako koszt uzyskania przychodów wydatek związany z rozpoczęciem wykorzystania na cele działalności gospodarczej prywatnego komputera stanowiącego własność Podatniczki. Przepisy nie zabraniają bowiem wprowadzania do majątku firmy składników majątku nabytych i użytkowanych uprzednio przez podatnika do celów prywatnych. Podatnik sam decyduje o zaliczeniu składników stanowiących jego majątek prywatny do środków trwałych lub wyposażenia. W niniejszej sprawie rzeczony komputer (notebook "I" [...]) został nabyty przez Podatnika za cenę brutto 1.799 zł (netto 1.462,60 zł) na podstawie faktury VAT wystawionej przez "J" sp. k z dnia 6-02-2011 r. nr [...]. W lutym 2013 r. Podatniczka, po nabyciu własności komputera, rozpoczęła jego wykorzystywanie do celów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, pomniejszając wartość komputera z uwzględnieniem jego okresu użytkowania i stopnia faktycznego zużycia, który był niewielki. Te czynności udokumentowała w formie oświadczenia i dowodu wewnętrznego wprowadzonego do podatkowej książki przychodów i rozchodów. Powyższe dowodzi - wbrew temu co stwierdza organ podatkowy - że ujęcie tego typu wydatku w postaci dowodu wewnętrznego nie jest zabronione przez prawo, a data nabycia tego komputera dla celów prywatnych nie ma znaczenia dla sprawy.

Konsekwencją opisanych uchybień było błędne określenie wielkości zobowiązania podatkowego czym naruszono art. 21 § 1 pkt 1, art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej oraz podstawowe zasady postępowania podatkowego (art. 121 § 1, art. 122 oraz art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej).

Organ II instancji po rozpoznaniu odwołania podzielił zarzuty podatników odnośnie wydatków na zakup garnka i walizki, uznając, że pozostają one w związku z uzyskiwanymi przychodami.

W pozostałym zakresie podzielił ustalenia organu I instancji.

Wskazał, że wykazali przychód "z innych źródeł" w wysokości 1.174,76 zł. Z informacji uzyskanej od Podatnika wynika, że wykazany przychód dotyczył otrzymanych odsetek od udzielonych pożyczek.

Stosownie do art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. odsetki od pożyczek są przychodami z kapitałów pieniężnych (a nie jak wykazano w deklaracji PIT-36 "innych źródeł przychodów") i winny być opodatkowane jako przychód z kapitałów pieniężnych o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. na zasadach określonych w art. 30a u.p.d.o.f..

Dokonując analizy zapisów podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów firm "A" i "B" organ odwoławczy ustalił, że zawyżono w nich koszty uzyskania przychodów z działalności gospodarczej o kwotę netto 1.626,90 zł (w firmie "A") i o kwotę netto 6.885,30 zł (w firmie "B").

Zawyżenie kosztów uzyskania przychodów z działalności gospodarczej w firmie "A" nastąpiło na skutek zewidencjonowania w podatkowej księdze przychodów i rozchodów wydatków dotyczących zakupu:

- płynów do spryskiwacza w łącznej wysokości 27,16 zł. W ocenie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej płyn do spryskiwaczy -20C- to płyn używany do napełnienia zbiornika spryskiwaczy w samochodzie lub innym pojeździe w celu spryskiwania nim szyb. Ułatwia on usunięcie zabrudzeń z szyby przy pomocy wycieraczek. Dodatkowo ma za zadanie obniżać temperaturę zamarzania, dobrze smarować pióra wycieraczek, a także być neutralnym dla gumy oraz lakieru auta. Z tego opisu wynika, że płyn do spryskiwaczy przeznaczony jest do wykorzystywania w samochodach. Z wyjaśnień Podatniczki wynika, że nie posiadała Ona samochodu i do ewidencji środków trwałych nie wprowadziła samochodu niestanowiącego jej

własności.

W ocenie organu wydatek ten nie może stanowić kosztu uzyskania przychodu, gdyż zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f., nie uważa się za koszt uzyskania przychodów wydatków z tytułu używania niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych samochodu osobowego, w tym także stanowiącego własność osoby prowadzącej działalność gospodarczą, dla potrzeb działalności gospodarczej podatnika w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawki za 1 km przebiegu, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra; w celu ustalenia faktycznego przebiegu samochodu podatnik jest obowiązany do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. W ocenie organu sam fakt nie wprowadzenia do ewidencji samochodu pozwala wydatek ten (który przeznaczony do wykorzystywania w samochodach) wyeliminować z kosztów uzyskania przychodów z działalności gospodarczej pn. "A" i uzasadnionym jest wyjaśnienia Strony w tej kwestii uznać za nieracjonalne i nie wiarygodne.

W ewidencji wyposażenia Podatniczka w dniu 1-02-2013 r. ujęła komputer "K" o wartości początkowej 1.590,24 zł. Czynność nabycia tego sprzętu Podatniczka udokumentowała w formie oświadczenia i dowodu wewnętrznego wprowadzonego do podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Ze złożonych wyjaśnień wynika, że komputer został przez Nią zakupiony prawdopodobnie w 2011 r. Wartość urządzenia została ustalona na podstawie wartości rynkowej. Nie posiada już dokumentów potwierdzających jego nabycie.

W odwołaniu wskazano natomiast, że komputer zaliczony przez Podatniczkę na podstawie oświadczenia został nabyty na podstawie faktury VAT nr [...] z dnia 6-02- 2011 r. na rzecz "B". Z faktury tej wynika, że zakup dotyczył komputera notebook "I" [...] (notebook uniwersalny) i został nabyty za kwotę 1.799 zł brutto (1.462,60 zł netto) przez Podatnika - w okresie, kiedy podatnicy nie pozostawali w związku małżeńskim.

Organ wskazał, że zasady dokumentowania wydatków zaliczanych w ciężar kosztów uzyskania przychodów określone zostały w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 152, poz. 1475 ze zm.). Stosownie do § 12 ust. 3 tego rozporządzenia, podstawą zapisów w księdze są dowody księgowe, którymi są:

faktury (odpowiadające warunkom określonym w odrębnych przepisach) lub

inne dowody, wymienione w § 13 i 14 powołanego rozporządzenia, stwierdzające fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem i zawierające co najmniej dane określone w lit. a)-d) powołanego § 12 ust. 3.

W ocenie organu Podatniczka nie przedłożyła takiego dowodu i nie wyjaśniła okoliczności nabycia komputera. Zatem brak stosownych dokumentów jak i przytoczone wyżej okoliczności skutkują brakiem możliwości zaliczenia tego wydatku do kosztów uzyskania przychodów.

Zasadnie także - w ocenie organu odwoławczego - wykluczono z kosztów uzyskania przychodów wydatek w wysokości 9,50 zł poniesiony na zakup kłódki. Ponieważ kłódka została zakupiona do piwnicy mieszkania przy ul. P[...] wydatek nie ma związku z prowadzoną działalnością w zakresie krótkoterminowego najmu lokalu przy ul. P[...] [...] [...] we W.

W podatkowej księdze przychodów i rozchodów firmy "B" Podatnik uwzględnił w kosztach uzyskania przychodów wydatki poniesione na opłaty parkingowe w łącznej wysokości 84 zł

Ponieważ powołana w odwołaniu umowa nie została przedłożona do akt sprawy, a na

wystawionych dowodach księgowych nie został wpisany numer rejestracyjny umożliwiający identyfikację pojazdu lub jego właściciela, organ odwoławczy uznał wyjaśnienia Strony w tej kwestii za niewiarygodne. Z powodu natomiast tego, że Podatnik nie miał ujętego samochodu w ewidencji środków trwałych, nie sporządził także ewidencji przebiegu pojazdu, organ stwierdza, że wydatki poniesione przez Podatnika związane z opłatami za parkowanie nie stanowią kosztów uzyskania przychodów z działalności gospodarczej - uznanie ich bowiem za koszt uzyskania przychodów naruszałoby przepis art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f..

Organ uznał także, że Podatnik w nieprawidłowej wysokości zaliczył do kosztów uzyskania przychodów diety z tytułu podróży służbowych w łącznej kwocie 42 zł. Powołując przepisy rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju (Dz. U. nr 236, poz. 1990 ze zm.) oraz daty odbytych podróży organ wskazał, że podatnik nieprawidłowo zastosował stawkę dzienna 30 zł zamiast 23 zł.

Organ odwoławczy stwierdza także, że Podatnik z powodu nieprawidłowego określenia wartości początkowej amortyzowanego środka trwałego (garażu położonego we W. przy ul. P[...]) w podatkowej księdze przychodów i rozchodów z działalności gospodarczej:

- zawyżył koszty uzyskania przychodów na łączną kwotę 7,38 zł z tytułu odpisów amortyzacyjnych,

- zaniżył koszty uzyskania przychodów w czerwcu 2013 r. na kwotę 592 zł.

W ocenie organu, wobec nabycia amortyzowanego środka trwałego nieodpłatnie, podatnik winien dokonywać odpisów od wartości środka trwałego jaka została określona w umowie darowizny tj. od kwoty 18.000 zł. Natomiast koszt sporządzenia aktu darowizny stanowi bezpośredni koszt uzyskania przychodów.

W ocenie organu odwoławczego w kosztach uzyskania przychodu organ pierwszej instancji słusznie nie uwzględnił wydatków związanych z podróżami Podatnika do Włoch (odbytej w okresie od 28-05-2013 r. do 3-06-2013 r.) i Hiszpanii (odbytej w okresie od 5-06-2013 r. do 9-06-2013 r.) na łączną kwotę 7.503,82 zł.

Do dowodów wewnętrznych i dokumentów dotyczących każdego wyjazdu, dołączona została notatka Podatnika, z której wynika, że "wyjazdy miały na celu ocenę możliwości zorganizowania szkolenia wyjazdowego w atrakcyjnej lokalizacji na południu Europy z możliwością wygodnego dolotu samolotem i ciekawymi atrakcjami turystycznymi, które byłyby dodatkową zachętą dla uczestników szkoleń". Podatnik w notatkach wskazał również hotele, które oglądał pod kątem organizacji szkoleń, bazy dydaktycznej, noclegowej i rozmów z pracownikami. Z zeznań Podatnika wynika, że nie ma pisemnych dowodów na przeprowadzenie tych czynności. Wskazał, że podróż do Hiszpanii odbył sam (choć miał polecieć z ojcem, który ostatecznie nie poleciał), natomiast w podróży do Włoch towarzyszył mu szwagier, który zna język włoski. Szwagier pojechał do Włoch prywatnie i sam opłacił bilet.

W ocenie Organu z materiału zebranego w sprawie nie wynika, że podróże do Włoch i Hiszpanii - nazwanymi służbowymi przez Podatnika miały rzeczywiście taki charakter. Podatnik nie przedłożył dowodów, że odbył loty do Włoch i Hiszpanii - biletów lotniczych - lecz jedynie potwierdzenia rezerwacji lotów, przy czym lot do A. był zarezerwowany na Podatnika i A.T.

Z wydruku historii operacji na karcie kredytowej Podatnika wynika, że opłacił rezerwację za

przeloty:

C.-Ka. - w dniu 12-03-2013 r. na kwotę 179,92 zł,

Ka. –R.- w dniu 12-03-2013 r. na kwotę 259,63 zł,

R.-C. - w dniu 23-03-2013 r. na kwotę 104,04 zł,

W.-A.-W. na łączną kwotę 1.182,28 zł (w dniu 20-04-2013 r. na kwotę 1.088,28 zł i w dniu 4-06-2013 r. na kwotę 94 zł) która jest opłatą za przelot dwóch osób.

Oprócz wyżej wymienionych transakcji na karcie kredytowej Pana Podatnika odnotowano także transakcje z "L" dotyczące rezerwacji o innych numerach: w dniu 14-03-2013 r. na kwotę 259,63 zł, w dniu 23-03-2013 r. dwie transakcje na kwotę 104,04 zł, w dniu 20-04-2013 r. dwie transakcje na kwotę 554,14 zł, w dniu 4-06-2013 r. na kwotę 94 zł.

Powyższe transakcje, mimo braku danych szczegółowych dotyczących osób, miejsca docelowego dowodzą, że Podatnik dokonał zapłaty za bilet lotniczy dla jednej lub dwóch innych osób na te same przeloty, którymi wybrał się w podróż do Włoch oraz Hiszpanii. Opłacenie rezerwacji W.-A.-W. na łączną kwotę 1.182,28 zł (w dniu 20-04-2013 r. na kwotę 1.088,28 zł i w dniu 4-06-2013 r. na kwotę 94 zł) która jest opłatą za przelot dwóch osób, dowodzi jednak, że przedłożona do akt sprawy przez Stronę rezerwacja nie odzwierciedla stanu faktycznego i nie może stanowić dowodu na poniesienie przez Podatnika wydatku tytułem przelotu do Hiszpanii i z powrotem do W.

Organ wskazał też, że Podatnik, który zgodnie ze złożonymi wyjaśnieniami przebywał we Włoszech ze szwagrem i nocowali w 3 i 4 osobowych bungalowach, nie wykazał żadnym dowodem, że niemożliwe było wynajęcie pokoju jednoosobowego. Twierdzenie znajdujące się w odwołaniu, że wybór jako miejsca noclegowego - 3-4 osobowego bungalowu wynikał z chęci sprawdzenia danego miejsca jako bazy noclegowej, jest co najmniej nieracjonalne.

Nieracjonalne wydaje się również planowanie szkolenia w miejscu, do którego podróż jest utrudniona z uwagi na małą częstotliwość bezpośrednich połączeń lotniczych z Polski, co wynika z wyjaśnień podatnika.

Aby dana podróż nosiła cechy służbowej podatnik powinien mieć dokumentację udowadniającą, że dana podróż cechowała się charakterem służbowym i była związana z wykonaniem zadania, które miało wpływ na osiągnięcie przychodów z działalności gospodarczej lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów.

Dla celów dowodowych podatnik powinien zgromadzić dokumenty potwierdzające dokonanie powyższych czynności, np. sporządzić notatki z rozmów przeprowadzonych z managerami campingów o możliwościach zorganizowania szkoleń w tych obiektach, możliwych i wolnych terminach wynajęcia sali na szkolenia, powinien posiadać korespondencję w tym zakresie, zdjęcia lub foldery obiektów. Także poszukiwanie bazy dydaktycznej należało potwierdzić stosowną dokumentacją, bowiem na terenie campingów, na których mieszkał Podatnik prawdopodobnie sal szkoleniowych nie było.

W toku przeprowadzonego postępowania nie zostały również przedłożone materiały dotyczące pozyskania zlecenia na zorganizowanie szkoleń poza granicami Polski oraz dotyczące ustalenia warunków i zasad jego wykonania. Podatnik wskazał, że po powrocie z Włoch i Hiszpanii skalkulował, że koszt zagranicznego szkolenia dla jednej osoby wynosiłby 1.600 zł, a w szkoleniu zagranicznym powinno uczestniczyć ok. 20 osób. Ponieważ nie było tylu chętnych

- wycofał się z tego pomysłu i nie przeprowadził żadnego szkolenia poza granicami Polski. Na potwierdzenie powyższego nie przedłożył także żadnych dowodów potwierdzających powyższe stwierdzenia.

Organ zauważył, że Podatnik przedłożył do akt sprawy ofertę szkoleń, które zorganizował w pierwszym kwartale 2013 r. w Polsce- przeprowadzone szkolenia były jednodniowe, w godzinach od 10:00 do 15:00, koszt szkolenia dla jednego uczestnika wynosił 450 zł. Nieprzedłożenie zatem analogicznej oferty, która została – według wyjaśnienia Podatnika - przedstawiona potencjalnym podmiotom: publicznym i niepublicznym zakładom ochrony zdrowia, obejmującej tematykę, czas, miejsce i koszt proponowanych szkoleń zagranicznych dowodzi - zdaniem organu odwoławczego - że nie sondował przeprowadzenia szkoleń za granicą wśród żadnych podmiotów.

W tym więc zakresie Dyrektor Izby Administracji Skarbowej podtrzyma ustalenia organu I instancji.

W skardze złożonej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego Strona skarżąca zarzuciła zaskarżonej decyzji naruszenie przepisów:

1) prawa materialnego - art. 22 ust. 1 zw. z art. 23 u.p.d.o.f. przez jego błędną wykładnię oraz art. 23 ust. 1 pkt 46 przez jego niewłaściwe zastosowanie, w zakresie nie uznania za koszty uzyskania przychodu wydatków poniesionych przez:

a) Podatniczkę i Podatnika w kwotach: 27,16 zł (zakup płynów do spryskiwaczy) i 84 zł (tytułem opłat parkingowych) których zaliczenie w koszty uzyskania przychodu niezasadnie uzależnił od posiadania przez podatnika samochodu,

b) Podatniczkę w kwocie:

1.590,24 zł (wykorzystanie komputera prywatnego na potrzeby działalności gospodarczej) co uzależnił od wykazania sposobu i ceny nabycia komputera,

9,50 zł (zakup kłódki do piwnicy lokalu przy ul. P[...]) wykluczając arbitralnie możliwość uznania tego wydatku za koszt podatkowy,

c) Podatnika w kwocie 7.503,82 zł tytułem podróży służbowych do Włoch i Hiszpanii, tylko dlatego, że podatnik dysponował rezerwacją a nie biletem, nie otrzymał zlecenia na szkolenie i nie dysponował pisemnymi dowodami z rozmów z właścicielami hoteli, a podróże miały miejsce w okresie letnim.

2) prawa procesowego:

- art. 2a ustawy Ordynacja podatkowa przez jego niezastosowanie w sprawie i rozstrzygnięcie na niekorzyść podatnika wątpliwości, co do wykładni przepisów podatkowych, przez wykluczenie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu określonych wydatków w przypadku braku zaewidencjonowania samochodu w środkach trwałych (płyn do spryskiwaczy, opłaty za parkowanie) tymczasem podatnicy wykorzystywali nabyte rzeczy bez związku z użytkowaniem samochodów albo ponosili tego rodzaju wydatki w związku z zawartymi umowami, które ich do tego zobowiązywały,

- art. 122 i 187 § 1, art. 197 i 198 § 1 Ordynacji podatkowej przez ich nie zastosowanie w sprawie oraz nie wyjaśnienie i nierozważenie w sposób wyczerpujący wszystkich istotnych okoliczności faktycznych i dowodów, a dotyczących wartości komputera (brak oględzin lub

opinii biegłego w zakresie wyceny urządzenia), który M. T. zaczęła wykorzystywać do celów prowadzonej działalności związanej z krótkoterminowym wynajmem pokoi; niezasadnego służbowego charakteru podróży Podatnika do Włoch i Hiszpanii w maju i czerwcu 2013 r.,

- art. 180 § 1, 181, 191, 199 Ordynacji podatkowej przez ich niewłaściwą wykładnię oraz brak wyczerpującego rozpatrzenia z uwzględnieniem zasad logiki, doświadczenia życiowego i całokształtu materiału dowodowego: dowodów pisemnych, wyjaśnień podatników, zeznań świadków- w kwestiach związanych z zaliczeniem do kosztów podatkowych wydatków związanych z zakupem spryskiwaczy, kłódki i rozpoczęciem wykorzystywania komputera prywatnego do celów służbowych, podróży służbowych, wydatków związanych z parkowaniem przy okazji przeprowadzonych szkoleń,

- art. 21 § 1 pkt 1, art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej przez niewłaściwe wyliczenie wysokości zobowiązania podatkowego za 2013 r. wynikające z niezasadnego zaniżenia kosztów podatkowych związanych z prowadzonymi działalnościami gospodarczymi o kwotę 1.626,90 zł w przypadku Podatniczki i o kwotę 7.587,82 zł w przypadku Podatnika. Zdaniem strony skarżącej powyższe naruszenia skutkowały naruszeniem zasad postępowania podatkowego określonych w art. 122 (zasada prawdy obiektywnej) oraz art. 125 § 1 (wnikliwego działania organów podatkowych) Ordynacji podatkowej.

U uzasadnieniu Skarżący podnieśli, że uznanie przez organ, iż płyn do spryskiwaczy jest wyłącznie wykorzystywany w samochodzie i nie można nim myć szyb w oknach sprzątając lokal wynajmowany krótkoterminowo innym osobom nie jest uzasadnione żadnymi logicznymi i racjonalnymi względami, a nierozzerwalne powiązanie takiego wydatku z użytkowaniem samochodu jest spowodowane pewnego rodzaju oportunistycznym. Nie mamy bowiem do czynienia z sytuacją, w której nabyty towar musi być wykorzystany w dany sposób, a rodzaj towaru kategorycznie determinuje jego przeznaczenie. Płyn do spryskiwaczy jest powszechnie dostępny dla każdego i praktycznie w każdym sklepie ogólnospożywczym można go nabyć. Może on zostać zaaplikowany do szyb w lokalu mieszkalnym usuwając brud i kurz. Takie jego wykorzystanie nie jest wykluczone. Narzucanie zatem przeznaczenia tego towaru przez wykorzystywanie go w aucie jest nieuzasadnione.

Zdaniem Strony skarżącej takie same uwagi należy odnieść do zakwestionowania kosztów parkingowych związanych z odbywaniem przez Podatnika w różnych miejscach szkoleniami, które wymagają korzystania z samochodu w firmie. Nie można, bowiem zakładać, że tylko posiadając i użytkując samochód można być zobowiązanym do ponoszenia tego typu wydatków jak opłaty za parkowanie. Zobowiązanie do pokrywania tego typu opłat może wynikać ze stosunków cywilnoprawnych, umów pomiędzy różnymi podmiotami, które w ten sposób kształtują obowiązki stron. Skoro dojazd do miejsca szkolenia wraz materiałami szkoleniowymi wymaga skorzystania ze środka transportu takiego jak samochód, to nie można wykluczyć obowiązku umownego ponoszenia takich kosztów, aby szkolenie przeprowadzić na zlecenie innego podmiotu. Stąd niezasadne jest wiązanie danego wydatku wyłącznie z korzystaniem z samochodu osobowego, skoro obowiązek pokrywania takich kosztów wynika z umowy cywilnoprawnej, którą strony kształtują dowolnie i według ich własnego uznania. Ramowe umowy - jak zauważa strona skarżąca- mogą być zawierane w formie ustnej, a sama forma nie determinuje skuteczności czy ważności tych umów lub poszczególnych ich warunków.

Niezasadnie także, dokonując błędnej wykładni przepisów prawa zakwestionowano w zaskarżonej decyzji wykorzystanie zakupu kłódki do piwnicy jako niezwiązanego z działalnością gospodarczą Podatniczki. Podejmując takie rozstrzygnięcie nie wyjaśniono dlaczego zakwestionowano ten wydatek w kosztach uzyskania przychodów i pominięto fakt, że skoro Podatniczka wykorzystuje lokal do działalności związanej z krótkoterminowym najmem,

to nie można wykluczyć konieczności przechowywania pewnych przedmiotów związanych z tą działalnością (meble, elementy wyposażenia) w piwnicy. Zakup kłódki miał na celu zabezpieczenie przechowywanych w piwnicy przedmiotów, a takie zabezpieczenie wynika z woli i konieczności dalszego wykorzystywania danych przedmiotów w działalności przy braku możliwości ich pomieszczenia w tym samym czasie w jednym miejscu, z którego korzystają lokatorzy-najemcy. Założenie zatem prywatnego wykorzystywania kłódki nie ma żadnego uzasadnienia ani racji bytu.

Niezasadnie także organ uzależnił zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów korzystanie z komputera prywatnego do celów służbowych od wykazania wartości urządzenia w momencie jego pierwotnego nabycia do celów prywatnych oraz od wykazania w jaki sposób urządzenie zostało nabyte. Tymczasem z prawidłowej wykładni przepisów o kosztach uzyskania przychodów w zakresie możliwości wykorzystania rzeczy prywatnych dla celów prowadzenia działalności i ich wprowadzenia do ewidencji wyposażenia firmy, nie wynika obowiązek wykazania kiedy podatnik nabył ten element wyposażenia. Podejmując rozstrzygnięcie w tym zakresie organ pominął fakt, że posiadanie przedmiotu rodzi domniemanie, że posiadanie jest zgodne z prawem, a zatem skoro M. T. posiadała komputer prywatnie to znaczy, że wcześniej musiała do legalnie nabyć (art. 341 kc). Formułując zatem dodatkowe obowiązki i warunki organ zastosował restrykcyjną i prawotwórczą interpretację, niezasadnie ograniczając korzystanie w firmie z pewnych ruchomości nabytych wcześniej bez związku z prowadzeniem działalności gospodarczej i warunkując takie korzystanie możliwością udokumentowania fakturami ich pierwotnego nabycia w zakresie daty i wartości nabycia.

Strona skarżąca stwierdziła, że wartość wyposażenia można ustalić w tym przypadku sprawdzając oferty sprzedaży podobnych urządzeń ogólnodostępnych w internecie na portalach sprzedażowych jak Allegro czy OLX, bądź oszacować z udziałem biegłego. Z kolei nabywając ruchomości w celach prywatnych zazwyczaj nie pobiera się faktury VAT i nie przechowuje paragonów Z faktu, że M. T. nie wzięła faktury i nie zachowała paragonu nabywając komputer nie można wyciągać negatywnych konsekwencji prawnych.

Odnośnie zakwestionowania w kosztach uzyskania przychodów podróży służbowych Podatnika strona skarżąca podniosła, że błędna wykładnia przepisów podatkowych dokonana przez organ wynikała z pominięcia faktu stosowanych przez przewoźników (linie "L") sposobów dokumentowania sprzedaży usługi transportowej (brak biletu a w jego miejsce rezerwacja), a także założenia, że nie można wybrać miejsca podróży służbowej w celu rozpoznania bazy szkoleniowej, dlatego, że miejsce nie jest popularnie wykorzystywane na szkolenia. Okoliczności te jak i powiązanie danego wydatku z osiągnięciem w danym roku przychodu jest założeniem całkowicie nieuzasadnionym i restrykcyjnym, bowiem takie dodatkowe obwarowania nie wynikają z przepisów.

Niesłusznym i naruszającym ww. przepisy było zdyskwalifikowanie jako dowodu podróży służbowej przedłożonej rezerwacji na lot korespondującej z wyciągiem z rachunku bankowego, tylko dlatego, że P. T. nie dysponował biletem. To przewoźnik decyduje o tym w jaki sposób oferuje sprzedaż oraz potwierdza sprzedaż usługi. Bez znaczenia jest także fakt dokonania (w innych datach) z karty płatniczej płatności dotyczących innych rezerwacji skoro takich dodatkowych kosztów nie rozliczono, jako kosztów podatkowych i nie wskazano jako powiązanych z podróżą służbową.

Strona skarżąca zarzuca również, naruszenie przepisów postępowania mające istotny wpływ na wydane rozstrzygnięcie, a dotyczące prowadzonego postępowania dowodowego. Z ostrożności procesowej (w razie nie uwzględnienia zarzutów materialnych) zarzuca nierozstrzygnięcie na niekorzyść wątpliwości co do wykładni wątpliwości przepisów podatkowych, przez wykluczenie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu

określonych wydatków w przypadku braku zaewidencjonowania samochodu w środkach trwałych (płyn do spryskiwaczy, opłaty za parkowanie) gdy tymczasem podatnicy wykorzystywali nabyte rzeczy bez związku z użytkowaniem samochodów albo ponosili tego rodzaju wydatki w związku z zawartymi umowami, które ich do tego zobowiązywały. Zdaniem strony skarżącej kategorię postawienia sprawy i uznanie, że brak samochodu w środkach trwałych wyklucza rozliczenie takich wydatków jako kosztów uzyskania przychodu (w sytuacji nie używania samochodu) nie zostało przez ten organ kompletnie uzasadnione i wynika z arbitralnej oraz niekorzystnej dla podatników wykładni prawa.

Według Strony skarżącej organ podatkowy, podejmując sporne rozstrzygnięcia dopuścił się naruszenia przepisów art. 122, art. 187 § 1, art. 197 § 1 i art 198 § 1 Ordynacji podatkowej, gdyż:

- nie uzasadnił dlaczego nie uwzględnił wyjaśnień strony skarżącej dot. zaliczenia w koszty uzyskania przychodów wydatków związanych z nabyciem kłódki, płynów do spryskiwaczy, z rozpoczęciem używania prywatnego komputera w firmie, z parkingami i podróżami służbowymi i dokonał w tym zakresie dowolnej oceny przedstawionych dowodów,
- nie dokonał oględzin komputera sprawdzając czy urządzenie ma cechy lub nosi ślady użytkowania w celach związanych z działalnością gospodarczą, a jeżeli chodzi o wartość można było ją zweryfikować porównując oferty podobnych urządzeń, czy nawet odpuszczając dowód z opinii biegłego, który tą wartość by oszacował,
- nie przesłuchał i nie pozyskał dodatkowych wyjaśnień od M. T. i świadków w zakresie rzeczywistego wykorzystania kłódki oraz jej związku z działalnością gospodarczą, a także nie przeprowadził oględzin piwnicy, do której zakupiono kłódkę, które mogłyby potwierdzić, że kłódka miała zabezpieczać sprzęt, wyposażenie lub inne ruchomości wykorzystywane w związku z oferowaniem do wynajmu krótkoterminowego pokoju.

Za sprzeczne z logiką i doświadczeniem życiowym są stwierdzenia o wakacyjnym/wypoczynkowym, a nie służbowym charakterze wyjazdu Podatnika do Włoch i Hiszpanii w maju i w czerwcu 2013 r. Zdaniem strony skarżącej organ pominął w tej kwestii fakt, iż były to wyjazdy kilkudniowe - co przesądza za tym, że nie mogły być wyjazdami urlopowymi. Dodatkowo świadczy o tym fakt, iż wyjazdy te miały miejsce do miejsc raczej średnio popularnych, jako typowe miejsca urlopowe, a na miejscu P. T. przemieszczał się samochodem odwiedzając różne hotele i campingi które oceniał pod kątem możliwości organizacji tam szkoleń. Taki plan wyjazdu - pomimo że był realizowany w terminie wakacyjnym- wyklucza zdecydowanie wypoczynkowy charakter tych wyjazdów.

Także wynajęcie 3 lub 4 osobowego bungalowu na nocleg w celu oceny warunków noclegowych nie może stanowić argumentu za nie uznaniem poniesionego wydatku w kosztach uzyskania przychodów z działalności gospodarczej Podatnika. Organ nie zbadał bowiem jak była różnica w cenie miejsca noclegowego dla jednej osoby i noclegu w kilku osobowym bungalowie, a mając wątpliwości dotyczące przedłożonych rachunków za noclegi i wyszczególnionych tam kwot organ nie zlecił tłumaczenia tych dokumentów.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Administracji Skarbowej wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył, co następuje:

Skarga jest zasadna, jakkolwiek nie wszystkie zarzuty zasługują na uwzględnienie.

Na wstępie należy podkreślić, iż zakres kontroli sprawowanej przez wojewódzkie sądy administracyjne określa ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (t.j. Dz. U. 2015r poz.1224 ze zm.), stanowiąc w art. 1 § 1 i § 2, że sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem jej zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej. W ramach tej kontroli sąd stosuje środki przewidziane w art. 145-150 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2017 poz. 1369. Ze zm.) – w skrócie p.p.s.a. Powyższe oznacza, że zaskarżony akt administracyjny może zostać wzruszony przez sąd tylko wówczas, gdy narusza prawo w sposób określony w powołanej ustawie; w przeciwnym razie skarga podlega oddaleniu. Sąd uchyla zaskarżoną decyzję, jeśli stwierdzi, że wydano ją z naruszeniem prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy lub z naruszeniem prawa procesowego, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy - art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) i lit. c) p.p.s.a.

Należy również podkreślić, iż zgodnie z art. 134 § 1 p.p.s.a, sąd nie jest związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Sąd badając legalność zaskarżonej decyzji zgodnie z kompetencją ustanowioną w cytowanych przepisach stwierdził, iż badana decyzja narusza prawo w sposób mogący mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Przedmiotem sporu w sprawie jest na etapie skargi zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez:

Podatniczkę na zakup kłódki, płynu do spryskiwaczy oraz komputera;

Podatnika na opłatę miejsc parkingowych i w związku z zagranicznymi podróżami służbowymi.

W ocenie organów wydatki te nie miały związku z osiągnięciem przychodów bądź nie były prawidłowo udokumentowane.

Nie budzą natomiast wątpliwości ustalenia organów podatkowych w zakresie niekwestionowanym w skardze.

Odnosząc się w pierwszej kolejności do kwot najistotniejszych wskazać należy, że organy uznał, że wydatki w kwocie udokumentowane dowodami wewnętrznymi z dołączonymi dokumentami źródłowymi i sprawozdaniami Podatnika nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. W ocenie organów podatnik nie udokumentował związku tych wydatków z osiągnięciem przychodów, gdyż nie posiada pisemnych dowodów potwierdzających służbowy charakter podróży.

Przypomnieć w związku z tym trzeba, że zgodnie z treścią art. 122 Ordynacji podatkowej w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Przepis wyraża zasadę prawdy obiektywnej, będącej bez wątpienia naczelną zasadą postępowania podatkowego. Trzeba zaś pamiętać, że zasady ogólne postępowania podatkowego są integralną częścią przepisów regulujących procedurę podatkową i są dla organu podatkowego wiążące na równi z innymi przepisami tej procedury, przy czym, jak podkreślono w orzecznictwie i literaturze przedmiotu, art. 122 Ordynacji podatkowej (dawniej art. 7 K.p.a.) jest nie tylko zasadą dotyczącą sposobu prowadzenia postępowania, lecz w równym stopniu wskazówką interpretacyjną prawa materialnego, na co wskazuje zwrot zobowiązujący do "załatwienia sprawy" zgodnie z tą zasadą (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 czerwca 1982 roku, sygn. akt I SA 258/82, Orzecznictwo

Naczelnego Sądu Administracyjnego 1982, nr 1, poz. 54; por. również J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski: Polskie postępowanie administracyjne, Warszawa 1993, str. 126). Wykładnia ta, dotycząca art. 7 Kodeksu postępowania administracyjnego, bez wątpienia zachowuje swoją aktualność także w świetle regulacji zawartej w art. 122 Ordynacji podatkowej.

Wskazać także należy, iż zgodnie z art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej. "Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy." "Wyrażona w art. 122 Ordynacji podatkowej zasada prawdy obiektywnej oznacza dla organu podatkowego obowiązek ustalenia stanu faktycznego zgodnie ze stanem rzeczywistym. Zasadę tę realizuje szereg przepisów o postępowaniu dowodowym, spośród których zasadnicze znaczenie ma art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej nakładający na organ powinność zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego. Organ podatkowy zobowiązany jest więc zebrać materiał dowodowy dotyczący wszystkich okoliczności istotnych z punktu widzenia obowiązującego stanu prawnego. Powyższe obowiązki nałożone zostały nie tylko na organ rozstrzygający w pierwszej instancji, ale również na podatkowy organ odwoławczy. (...)" (wyrok WSA w Warszawie z 16.11.2009 sygn. akt III SA/Wa 1049/09 LEX nr 558078) Zaniechanie przez organ administracji podjęcia czynności procesowych zmierzających do zebrania pełnego materiału dowodowego, zwłaszcza, gdy strona powołuje się na określone i ważne dla niej okoliczności, jest uchybieniem przepisom postępowania administracyjnego, skutkującym wadliwością decyzji (wyrok wsa w Krakowie z 10.12.2009 sygn. akt I SA/Kr 1203/09 LEX nr 549810).

W ocenie Sądu organy w niniejszej sprawie obowiązkom tym nie sprostały. W orzecznictwie sądów administracyjnych utrwalony jest pogląd iż, "Wynikające z art. 122 Ordynacji podatkowej i art. 187 Ordynacji podatkowej, który stanowi rozwinięcie pierwszego przepisu - nałożenie na organy podatkowe ciężaru dowodzenia, nie może oznaczać obciążenia go nieograniczonym obowiązkiem poszukiwania faktów mających istotne znaczenie dla sprawy, jednak każdorazowo ocenić należy, czy postępowanie dowodowe już przeprowadzone jest wystarczająco zupełne dla podjęcia rozstrzygnięcia w sprawie." (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 stycznia 2019 r. sygn.. akt I FSK 133/17, LEX nr 2633773). Oznacza to że organy nie mogą ograniczyć się do prostego negowania twierdzeń podatnika i uznawania z góry jego wyjaśnień lub zeznań za niewiarygodne. Dowody te- jak wszystkie inne w sprawie- należy ocenić w świetle całokształtu zebranych dowodów, a w wypadku odmówienia im wiarygodności wskazać przyczyny takiej oceny. W niniejszej sprawie organy negując przedłożone przez podatnika dowody księgowo i jego zeznania ograniczyły się w istocie do zarzutu, że nie są one potwierdzone dalszymi pisemnymi dowodami. Organy zaniechały przy tym podjęcia jakiegokolwiek własnej inicjatywy dowodowej w celu ustalenia stanu faktycznego. I to pomimo tego, że posiadały informacje o osobie, która podatnikowi towarzyszyła w podróży (szwagier) i miała w podróży towarzyszyć (ojciec). Nie podjęły jednak żadnych działań, aby osoby te przesłuchać. Dysponowały też listą obiektów, które podatnik odwiedzał a także kontaktem (telefonem) do menadżera jednego z hoteli. Nie podjęły jednak żadnych (poza sprawdzeniem opisów internetowych) prób zweryfikowania przedstawionych przez Podatnika notatek służbowych. Wskazać trzeba przy tym, że organy kwestionując wiarygodność poniesienia opłat z tytułu rezerwacji biletów lotniczych wskazują na opłaty ponoszone przez podatnika w ciężar karty płatniczej a dotyczące innych rezerwacji. Pomimo, że organy przyznają, że brak danych szczegółowych dotyczących osób, miejsca docelowego, uznają, że opłaty te potwierdzają dowodzą, że Podatnik dokonał zapłaty za bilet lotniczy dla jednej lub dwóch innych osób na te same przeloty, którymi wybrał się w podróż do Włoch oraz Hiszpanii. Ocena taka jest dowolna i stanowi przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów. W braku szczegółowego opisu płatności i bez porównania jej z rezerwacją (biletem) nie jest możliwe ustalenie jakiego lotu ona dotyczy. Natomiast twierdzenia organów o nieracjonalnym wyborze miejsc noclegowych w ogóle nie poddają się kontroli. W pierwszej kolejności nie

sposób zweryfikować dowodów źródłowych skoro sporządzone są one w języku obcym. Organy też nie wykazały w żaden sposób, że wybór zakwaterowania w wieloosobowym obiekcie na kempingu jest istotnie droższy od wynajęcia jednoosobowego pokoju.

Tak, więc w zakresie służbowego charakteru podróży Podatnika organy – w ocenie Sądu - nie wyjaśniły w sposób niewątpliwy stanu faktycznego. W toku ponownego postępowania organy winny, co najmniej przesłuchać mogących mieć wiedzę o przebiegu zdarzeń świadków i podjąć próbę weryfikacji sporządzonych przez podatnika notatek służbowych.

Podobnie, co najmniej przedwcześnie są ustalenia organu w kwestii zakupu kłódki. Jako takie stanowi rażące przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów. Słusznie, zarówno w odwołaniu jak i w skardze, Skarżący wskazują, że piwnica, co do zasady stanowi przynależność lokalu mieszkalnego i korzystanie z niej wiąże się z korzystaniem z lokalu, a więc i z osiąganymi z tego korzystania przychodami. Organy nie wykazały, że w niniejszej sprawie taki związek nie występuje. W tym zakresie ustalenia faktyczne zawarte w zaskarżonej decyzji sprowadzają się do stwierdzenia, że "wydatek ten nie ma związku z przychodami". Stwierdzenie to nie jest poparte żadnymi dowodami ani nawet żadnym logicznym wywodem.

Zasadny jest też zarzut naruszenia przepisów prawa materialnego to jest art. 23 ust 1 pkt 46 u.p.o.f. w zakresie wydatków na zakup przez Podatniczkę płynu do spryskiwacza. Zgodnie z tym przepisem w brzmieniu obowiązującym w 2013 r "Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów (...) poniesionych wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, (...), z tytułu używania niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych samochodu osobowego, w tym także stanowiącego własność osoby prowadzącej działalność gospodarczą, dla potrzeb działalności gospodarczej podatnika - w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawki za 1 km przebiegu, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra; w celu ustalenia faktycznego przebiegu samochodu podatnik jest obowiązany do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu;" (podkreślenie sądu). Przepis ten wyraźnie wskazuje, że chodzi o wydatki związane z używaniem samochodu osobowego, a więc z faktycznym korzystaniem z takiego samochodu. Wbrew pogładowi wyrażonemu w zaskarżonej decyzji nie wystarczy do zastosowania tego przepisu sam fakt, że dany środek chemiczny jest "przeznaczony przez producenta" do wykorzystania w samochodzie osobowym. Wyrób taki musi być rzeczywiście użyty w związku z korzystaniem z samochodu. Ograniczenie z tego przepisu nie ma zastosowania np. w przypadku zakupu paliwa przeznaczonego do napędu innego niż samochodowy silnika spalinowego. Organy natomiast dokonały nieuprawnionej rozszerzającej wykładni tego przepisu utożsamiając pojęcia "wydatek z tytułu używania samochodu" z "przedmiot przeznaczony do wykorzystania w samochodzie". Skutkowało to także niepełnym wyjaśnieniem stanu faktycznego.

Organ kwestionując zaliczenie takiego wydatku do kosztów uzyskania przychodów winien w takim wypadku wykazać, że podatnik nie miał możliwości wykorzystać zakupionych materiałów w inny sposób niż do używania samochodu. W niniejszej sprawie organy takiego dowodu nie przeprowadziły. Co więcej, w sprawie wydaje się niesporne, że Podatniczka samochodu nie posiadała i nie korzystała z niego. Wydaje się, więc oczywiste, że nie mogła ponosić wydatków "z tytułu używania samochodu". Tym bardziej nie wydaje się aby do celów korzystania z jakiegoś innego samochodu potrzebowała w jednym tylko miesiącu czterech pojemników (20l). Ponieważ organ nie wykluczył możliwości innego wykorzystania płynu do spryskiwaczy a w szczególności nie zakwestionował w tym zakresie wyjaśnień Podatniczki, brak jest na obecnym etapie podstaw do kwestionowania tego wydatku, jako kosztu.

Nie są natomiast zasadne zarzuty w zakresie dwóch pozostałych zakwestionowanych wydatków.

Odnośnie opłat za parking organy prawidłowo zastosowały art. 23 ust 1 pkt 46 u.p.d.o.f.. Jest w sprawie niesporne, że opłaty te dotyczyły parkowania samochodów osobowych. Opłaty za parkowanie z całą pewnością stanowią "wydatki z tytułu używania samochodu". Jest też niesporne, że Podatnik nie posiadał w ewidencji środków trwałych samochodu. Nie prowadził również ewidencji przebiegu pojazdu, co uniemożliwia ustalenie wysokości limitu, a tym samym zaliczenie wydatku do kosztów uzyskania przychodów. Fakt, że do ponoszenia wydatku Podatnik był zobowiązany na podstawie umowy cywilnoprawnej nie zwalnia go z obowiązków ewidencyjnych w tym zakresie. "Jeżeli zleceniodawca zobowiązał się wobec zleceniobiorcy do poniesienia (zwrotu) kosztów używania samochodu do wykonania zlecenia na potrzeby jego działalności gospodarczej, to zleceniodawca ponosi wydatki z tytułu używania nie wprowadzonego do ewidencji środków trwałych samochodu dla potrzeb swojej działalności gospodarczej, o których mowa w art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f. Aby poniesione z tego tytułu wydatki zaliczyć do kosztów uzyskania, nieodzowne było prowadzenie przez podatnika ewidencji przebiegu pojazdu według określonego wzoru. Jest to wymóg ustawy i z tego względu nie może być zastąpiony innymi środkami dowodowymi. Skoro podatnik nie prowadził ewidencji przebiegu pojazdu według określonego wzoru, poniesione wydatki nie podlegały zaliczeniu do kosztów." (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego o/z w Szczecinie z dnia 13 marca 2002 r. sygn. akt SA/Sz 1952/00 LEX nr 83700).

Prawidłowe są także ustalenia organów podatkowych odnośnie zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na zakup komputera. Podkreślić należy, że organy nie kwestionują możliwości przyjęcia na podstawie dowodu wewnętrznego. Kwestionują natomiast możliwość ujęcia w podatkowej księdze przychodów i rozchodów wydatku na zakup takiego wyposażenia na podstawie jednostronnego oświadczenia Podatniczki. Zgodnie z art. 24a ust 1 u.p.d.o.f. "Osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, wykonujące działalność gospodarczą, są obowiązane prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów, zwaną dalej "księgą", z zastrzeżeniem ust. 3 i 5, albo księgi rachunkowe, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym za okres sprawozdawczy, a także uwzględniać w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacje niezbędne do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 22a-22o."

W rozpatrywanej sprawie problem związany z dokumentowaniem wydatku na zakup komputera dotyczy przedsiębiorcy zobowiązanego do prowadzenia urządzenia księgowego w postaci podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Zasady prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, szczegółowe warunki, jakim powinna odpowiadać ta księga, aby stanowiła dowód pozwalający na określenie zobowiązań podatkowych oraz szczegółowy zakres obowiązków związanych z jej prowadzeniem, określa rozporządzenia MF, wydane na podstawie art. 24a ust. 7 u.p.d.o.f. Stosownie do § 12 ust. 3 ww. rozporządzenia podstawą wpisów w księdze są dowody księgowe, którymi są: (1) faktury VAT, w szczególności faktury VAT marża, faktury VAT RR, faktury VAT MP, dokumenty celne, rachunki oraz faktury korygujące i noty korygujące (...), odpowiadające warunkom określonym w odrębnych przepisach lub (2) inne dowody, wymienione w § 13 i 14, stwierdzające fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem i zawierające co najmniej: (a) wiarygodne określenie wystawcy lub wskazanie stron (nazwę i adresy) uczestniczących w operacji gospodarczej, której dowód dotyczy, (b) datę wystawienia dowodu oraz datę lub okres dokonania operacji gospodarczej, której dowód dotyczy (...), (c) przedmiot operacji gospodarczej i jego wartość oraz ilościowe określenie, jeżeli przedmiot operacji jest wymierny w jednostkach naturalnych, (d) podpisy osób uprawnionych do prawidłowego udokumentowania operacji gospodarczych - oznaczone numerem lub w inny sposób umożliwiający powiązanie dowodu z zapisami księgowymi dokonanymi na jego podstawie. Za

dowody księgowo uważa się również dzienne zestawienia dowodów (faktur dotyczących sprzedaży) sporządzone do zaksięgowania ich zbiorczym zapisem, noty księgowe, sporządzone w celu skorygowania zapisu dotyczącego operacji gospodarczej, wynikającej z dowodu obcego lub własnego, otrzymane od kontrahenta podatnika lub przekazane kontrahentowi, dowody przesunięć, dowody opłat pocztowych i bankowych, inne dowody opłat oraz dokumenty zawierające dane, o których mowa w § 12 ust. 3 pkt 2 ww. rozporządzenia MF.

Zaewidencjonowany przez Podatniczkę dokument z całą pewnością nie jest fakturą wymienioną w § 12 ust 3 pkt 1. Nie odpowiada także warunkom z § 12 ust 3 pkt 2 ponieważ nie zawiera danych stron których operacja dotyczy (sprzedawcy i nabywcy), wskazania okresu operacji gospodarczej (zakupu) ani podpisów osób uprawnionych. Nie stanowi więc dokumentu potwierdzającego źródło, datę i cenę nabycia wyposażenia (komputera)

Ponadto, zgodnie z § 14 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 ww. rozporządzenia MF, w celu udokumentowania wpisów w księdze dotyczących niektórych kosztów (wydatków) mogą być sporządzone dokumenty zaopatrzone w datę i podpisy osób, które bezpośrednio dokonały wydatków (dowody wewnętrzne), określające: przy zakupie - nazwę towaru oraz ilość, cenę jednostkową i wartość, a w innych przypadkach - przedmiot operacji gospodarczych i wysokość kosztu (wydatku). "Dowody, o których mowa w ust. 1, mogą dotyczyć wyłącznie:

- 1) zakupu, bezpośrednio od krajowego producenta lub hodowcy, produktów roślinnych i zwierzęcych, nieprzerobionych sposobem przemysłowym lub przerobionych sposobem przemysłowym, jeżeli przerób polega na kiszeniu produktów roślinnych lub przetwórstwie mleka albo na uboju zwierząt rzeźnych i obróbce poubojowej tych zwierząt;
- 2) zakupu od ludności, sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), surowców roślin zielarskich i ziół dziko rosnących leśnych, jagód, owoców leśnych i grzybów leśnych (PKWiU ex 02.30.40.0);
- 3) wartości produktów roślinnych i zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy lub hodowli prowadzonej przez podatnika;
- 4) zakupu w jednostkach handlu detalicznego materiałów pomocniczych;
- 5) kosztów diet i innych należności za czas podróży służbowej pracowników oraz wartości diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących;
- 6) zakupu od ludności odpadów poużytkowych, stanowiących surowce wtórne, z wyłączeniem zakupu (skupu) metali nieżelaznych oraz przeznaczonych na złom samochodów i ich części składowych;
- 7) wydatków związanych z opłatami za czynsz, energię elektryczną, telefon, wodę, gaz i centralne ogrzewanie, w części przypadającej na działalność gospodarczą; podstawą do sporządzenia tego dowodu jest dokument obejmujący całość opłat na te cele;
- 8) opłat sądowych i notarialnych;
- 8a) opłaty skarbowej uiszczanej znakami tej opłaty do dnia 31 grudnia 2008 r.;
- 9) wydatków związanych z parkowaniem samochodu w sytuacji, gdy są one poparte dokumentami niezawierającymi danych, o których mowa w § 12 ust. 3 pkt 2; podstawą

wystawienia dowodu wewnętrznego jest bilet z parkometru, kupon, bilet jednorazowy załączony do sporządzonego dowodu."

Jak więc z wynika z powyższego wyliczenia, dowód wewnętrzny nie może stanowić dokumentu będącego podstawą ewidencjonowania wydatków na zakup wyposażenia.

Reasumując, według powołanych powyżej regulacji fakt nabycia wyposażenia przez przedsiębiorcę zobowiązanego do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów powinien być udokumentowany, w zależności od sytuacji prawnopodatkowej kontrahentów transakcji, fakturą VAT, fakturą VAT RR, innym dowodem księgowym zawierającym dane, o których mowa w § 12 ust. 3 pkt 2 rozporządzenia MF. Zaakcentować należy, że księgi podatkowe są jednym z najważniejszych dowodów w postępowaniu podatkowym. Księgi podatkowe prowadzone rzetelnie (dokonywane w nich wpisy odzwierciedlają stan rzeczywisty) i w sposób niewadliwy (zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów) stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich wpisów.

Należy także stwierdzić, że o tym, co stanowi koszt w rozumieniu przepisów podatkowych, nie decydują regulacje zawarte w powołanych wyżej aktach prawnych. Koszty uzyskania przychodów zdefiniowane zostały przez ustawodawcę w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., zgodnie z którym są to koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Przesłanką konieczną do zaliczenia określonego wydatku do kosztów uzyskania przychodów jest więc wykazanie związku przyczynowego pomiędzy poniesionym kosztem a uzyskanym przychodem bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów. Każdorazowa ocena wydatków poniesionych przez podatnika wymaga zatem dokonania indywidualnej analizy.

Odrębną kwestię stanowi natomiast okoliczność udowodnienia, że dany wydatek został poniesiony, co wiąże się z prawidłowym udokumentowaniem transakcji. Organ podatkowy, prowadząc postępowanie podatkowe, ocenia, czy dana okoliczność została udowodniona na podstawie całego zebranego materiału dowodowego. Nie można zatem uznać, że w przypadku gdy przedsiębiorca nie przedstawi np. faktury, wydatki poniesione na zakup wyposażenia nie będą mogły zostać zaliczone na poczet kosztów uzyskania przychodu. Powtórzenia wymaga, że według powołanych powyżej regulacji fakt nabycia wyposażenia przez przedsiębiorcę zobowiązanego do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów powinien być udokumentowany, w zależności od sytuacji prawnopodatkowej kontrahentów transakcji, fakturą VAT, fakturą VAT RR, innym dowodem księgowym zawierającym dane, o których mowa w § 12 ust. 3 pkt 2 rozporządzenia MF. Sama wadliwość dowodów księgowych wprawdzie nie przesądza jeszcze, że opisany w nich wydatek nie został poniesiony, jednak wówczas, gdy stwierdzi się wadliwość dowodów księgowych, dla zaliczenia go do kosztu uzyskania przychodu niezbędne jest wykazanie faktu poniesienia wydatku, jego wysokości, stron uczestniczących w transakcji, związku wydatku z przychodem, a także tego na czyją rzecz został on poniesiony. Nie sposób jednak przyjąć, że w przypadku wadliwości ksiąg podatkowych i ich nieprzydatności dla celów wymiaru podatku, organy mają nieograniczony obowiązek poszukiwania materiału dowodowego. Przyjęcie takiego poglądu, wiązałoby się w skrajnych przypadkach z całkowitą niemożliwością ustalenia stanu faktycznego (na ten temat zob. wyrok NSA z dnia 12 września 2013 r., II FSK 2547/11, dotyczący również oceny sposobu dokumentowania zakupu od rolników drewna w stanie okrągłym). Jeżeli zatem owe inne dowody księgowe nie zawierają wymaganych przez § 12 ust. 3 pkt 2 ww. rozporządzenia danych, a brak jest innych dowodów, to nie mogą one stanowić podstawy do ich uwzględnienia jako dowody poniesienia wydatków przez przedsiębiorcę, a w konsekwencji do zaliczenia określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f.

Reasumując, na skutek wskazanych na wstępie naruszeń przepisów o postępowaniu, a w zakresie zakupu płynu do spryskiwaczy także przepisu prawa materialnego Sąd uznał, iż organy nie wyjaśniły w stopniu dostatecznym stanu faktycznego w zakresie związku niektórych zakwestionowanych wydatków z uzyskaniem przychodów, co mogło mieć wpływ na wynik sprawy. Zgodnie z art. 145 § 1 pkt 1 c p.p.s.a uzasadnia to uchylenie zaskarżonej decyzji.

Uwzględnienie skargi zobowiązuje Wojewódzki Sąd Administracyjny do zasądzenia na rzecz skarżących kosztów postępowania (art. 200 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).