

# DOWODZENIE ZWIĄZKU KOSZTU Z PRZYCHODEM NA PRZYKŁADZIE USŁUG MARKETINGOWYCH

EWELINA BOBRUS

## Uwagi ogólne

Zasady udowadniania związku kosztu z przychodem jako przesłanki umożliwiającej zaliczenie danego wydatku do kosztu uzyskania przychodu stanowią problematykę niezwykle doniosłą i często spotykaną w praktyce. Trudność dowodzenia powyższego związku widoczna jest w jaskrawy sposób na przykładzie usług marketingowych, których rezultat nie jest oczywisty i łatwy do uchwycenia. Zasadniczą kwestią na gruncie wskazanej problematyki jest określenie w pierwszej kolejności, na kim spoczywa ciężar dowodu i jakie dowody są dopuszczalne oraz dostatecznie wskazujące na obligatoryjny związek wydatku z przychodem. Powyższe stanowić będzie podstawę dla rozważań dotyczących reguł właściwych dla usług marketingowych.

## 1. „Ciężar dowodu” w postępowaniu podatkowym

Ciężar dowodu (*onus probandi*) w znaczeniu materialnym określa, jakie fakty muszą być udowodnione w celu prawidłowego ustalenia podstawy faktycznej rozstrzygnięcia i wydania orzeczenia.<sup>1</sup> Tak rozumiany ciężar dowodu reguluje czynności dowodowe o charakterze czysto technicznym, kierując uwagę uczestnika postępowania na to, jakie źródła dowodowe należy przedstawić lub jakie wskazać środki dowodowe na poparcie oznaczonych twierdzeń o faktach sprawy.<sup>2</sup> Ciężar dowodu w tym sensie odnosi się do fazy zbierania, przedstawiania

---

1 A. Hanusz, Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego, Kraków 2006, s. 181.

2 *Ibidem*.

i wskazywania dowodów. Ramami wyznaczającymi ciężar dowodu stają się w takim wypadku prawne procedury zbierania, wskazywania czy przedstawiania informacji mających znaczenie dla zbudowania podstawy faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego.

Kwestia ciężaru dowodu związana jest z postępowaniem o charakterze kontrydaktoryjnym, a sama zasada obciążenia koniecznością przeprowadzenia dowodu przez jedną ze stron ma wyraźne podłoże prakseologiczne.<sup>3</sup> W przypadku postępowania podatkowego nie ma mowy o wystąpieniu elementu kontrydaktoryjności. Pojawia się zatem wątpliwość, czy w przypadku postępowania podatkowego, które ma charakter inkwizycyjny, można w ogóle mówić o funkcjonowaniu instytucji ciężaru dowodu. Z całą pewnością należy przyjąć, iż zagadnienie to ma zupełnie inny charakter i znaczenie niż w prawie cywilnym. W postępowaniu administracyjnym nie występuje bowiem podział ról procesowych charakterystyczny dla procesu cywilnego, w tym przypadku bowiem występuje nadrzędna rola organu administracyjnego dysponującego władztwem administracyjnym, który „uczestniczy bezpośrednio i całokształtem swojej autorytatywnej działalności w konkretyzacji prawa podmiotowego”.<sup>4</sup> W doktrynie można spotkać pogląd, iż ze względu na powyższe argumenty w postępowaniu podatkowym ma zastosowanie zasada postępowania nazywana w doktrynie niemieckiej „zasadą śledczą”.<sup>5</sup> Istota wskazanej zasady wyraża się tym, że organ administracyjny ma obowiązek z urzędu wyjaśnić wszystkie okoliczności faktyczne istotne dla sprawy oraz zebrać i rozpatrzeć cały materiał dowodowy, niezależnie od tego, czy służy on udowodnieniu tez korzystnych dla strony postępowania, czy przeciwnie – pozwala na podjęcie rozstrzygnięcia dla niej niekorzystnego.<sup>6</sup> W tym znaczeniu należy przyjąć, iż użycie wskazanego terminu na potrzeby prawa podatkowego jest swoistego rodzaju „skrótom myślowym”.<sup>7</sup>

3 B. Brzeziński, M. Masternak, O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5, s. 56.

4 J. Filipek, Prawo administracyjne. Instytucje ogólne. Część II, Kraków 2001, s. 23.

5 B. Brzeziński, M. Masternak, O tak zwanym ciężarze dowodu..., s. 57. Stanowisko wskazane jako zbyt radykalne ocenia K. Stanik, Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 4, 27.

6 *Ibidem*.

7 Zob. A. Mariański, Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 2, s. 45.

Zasady ogólne przeprowadzania postępowania dowodowego określa Ordynacja podatkowa. Zgodnie z treścią art. 122 o.p. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Wskazana zasada prawdy obiektywnej jest naczelną zasadą postępowania, ma bowiem kapitalny wpływ na ukształtowanie całego postępowania, a zwłaszcza na rozłożenie „ciężaru dowodu” w postępowaniu podatkowym.<sup>8</sup> Z zasady tej wynika obowiązek organu podatkowego wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa.<sup>9</sup> Przepis art. 187 § 1 o.p. stanowi, że organ podatkowy jest zobowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Z tych rozważań wynika, że organ podatkowy zobowiązany jest z urzędu przeprowadzić dowody służące ustaleniu stanu faktycznego sprawy.<sup>10</sup> To rozwiązanie prawne wskazuje kto w postępowaniu podatkowym zobowiązany jest do przyjęcia inicjatywy dowodowej. Reguła to stanowi przeciwieństwo cywilistycznej reguły z art. 6 kc. stanowiącą, iż ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne. Pomimo jasnego brzmienia przepisu o.p. jeszcze kilka lat temu próbowano zasadę właściwą dla prawa cywilnego wprowadzić również na grunt prawa podatkowego.<sup>11</sup> Takie stanowisko zostało jednakże zdecydowanie skrytykowane. Wskazywano, iż biorąc pod uwagę treść przepisów podatkowych przyjmowanie zasad prawa cywilnego jest działaniem *contra legem*.<sup>12</sup> Nie ma bowiem żadnego uzasadnienia dla praktyki polegającej na przejmowaniu uregulowań właściwych dla innych gałęzi prawa na potrzeby prawa podatkowego, które w tym zakresie nie zawiera stosownego odesłania.<sup>13</sup> Przeciwnie stanowisko stałoby w sprzeczności z za-

8 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2006, s. 497.

9 *Ibidem*.

10 Zob. wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2012 r., II FSK 1363/10, Lex nr 1113588.

11 Zob. wyrok NSA z dnia 4 grudnia 1996 r., SA/Ld 2690/95, Lex nr 27407, wyrok NSA z dnia 16 lutego 1999 r. III SA 2322/98, Lex nr 38142, wyrok NSA z dnia 22 października 1997 r., III SA 634/96, Lex nr 36495.

12 Zob. W. Sawa, Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 3, s. 53.

13 E. Bobrus, Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości, Warszawa 2012, s. 31.

sadą autonomii prawa podatkowego. Na obowiązywanie reguły śledczej wskazuje również orzecznictwo. Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku<sup>14</sup> regułą obowiązującą w procedurze administracyjnej, różną od obowiązującej w sprawach cywilnych (art. 6 kc.), jest to, że ciężar udowodnienia faktów istotnych dla rozstrzygnięcia w sprawie spoczywa na organie administracyjnym. Wiąże się to z istotą postępowania administracyjnego, na etapie którego organ administracyjny nie jest stroną, lecz organem władczym. Obowiązek przeprowadzenia całego postępowania co do wszystkich istotnych okoliczności spoczywa zawsze na organach podatkowych i nie może być żadną miarą przerzucany na podatnika, jeżeli to nie wynika z konkretnych przepisów podatkowych.<sup>15</sup> Warto przywołać również stanowisko sądu,<sup>16</sup> iż na organie ciąży obowiązek określenia, jakie dowody są niezbędne dla ustalenia podatkowoprawnego stanu faktycznego oraz przeprowadzenie z urzędu niezbędnych dowodów.<sup>17</sup> Strona jest jedynie uprawniona, a nie zobowiązana do wskazania niezbędnych dowodów. W postępowaniu administracyjnym nie nałożono na stronę obowiązku dowodzenia faktów, które mają znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, a nawet nie przewidziano powinności wskazania takich dowodów.<sup>18</sup> Należy podkreślić, iż zgromadzenie materiału dowodowego musi nastąpić z inicjatywy i poprzez czynności organu administracji, nawet gdy strona nie uczestniczy aktywnie w postępowaniu albo przedstawia niepełny materiał dowodowy.<sup>19</sup> Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należy uznać za uzasadnioną tezę, iż w zasadach przeprowadzania postępowania dowodowego w prawie podatkowym mowa jest w większym stopniu o prezentacji dowodu po stronie podatnika.<sup>20</sup> Pod-

---

14 Wyrok NSA w Gdańsku z dnia 26 sierpnia 1998 r., I SA/Gd 1675/96, Lex nr 34761.

15 Zob. wyrok NSA z dnia 4 listopada 2003 r., III SA 2763/02, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 320; wyrok NSA w Poznaniu z dnia 20 marca 1997 r., SA/Po 1459/96, Lex nr 37530.

16 Wyrok NSA w Lublinie z dnia 26 czerwca 1998 r., I SA/Lu 1404/97, Lex nr 36003.

17 Warto wskazać na stanowisko Antoniego Hanusza (Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 9, s. 49), zgodnie z którym ciężar dowodu nakładany jest w określonych okolicznościach na strony postępowania podobnie jak na organy podatkowe w sposób wyraźny bądź dorozumiany (pośredni). Ze względu na argumenty przedstawione wcześniej pogląd ten trudno zaakceptować.

18 B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 1996, s. 53.

19 Wyrok NSA z dnia 7 maja 1985 r., II SA 318/85, CBOSA.

20 B. Brzeziński, M. Masternak, O tak zwanym ciężarze dowodu..., s. 58.

sumowując – to organ podatkowy, a nie podatnik ma obowiązek zebrać i rozpatrzyć materiał dowodowy, a wszelkie próby obarczania tym obowiązkiem podatnika stanowi naruszenie przepisów o.p.

## 2. Przesłanki zakwalifikowania wydatku jako kosztu uzyskania przychodu

Stosownie do brzmienia art. 15 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 u.p.d.o.p. i 23 u.p.d.o.f.

Z powyższego wynika, iż ustawodawca, kwalifikując wydatek jako koszt uzyskania przychodu, posługuje się kryterium celu. Pod pojęciem „celu” należy rozumieć to, do czego się dąży, co chce się osiągnąć.<sup>21</sup> O tym, co jest celowe, potrzebne do prowadzenia działalności gospodarczej, decyduje podmiot prowadzący działalność, a nie organ podatkowy, który według własnego uznania przesądza, co było niezbędne, a co nie, dla uzyskania określonego przychodu.<sup>22</sup> W tym kontekście należy podkreślić, iż nie jest dopuszczalna wykładnia przepisów dotyczących zaliczalności kosztów poniesionych przez podatnika w koszty uzyskania przychodów oparta na cywilnoprawnym związku przyczynowo–skutkowym bądź na ocenianiu przez organy podatkowe celowości ich poniesienia.<sup>23</sup> Odejście od cywilnoprawnych podstaw omawianego związku ma zasadnicze znaczenie dla określenia, kto w przypadku kwalifikacji wydatku jako kosztu uzyskania przychodu pełni decydującą rolę pod względem dowodowym. Podatnik decyduje, który wydatek związany jest z jego działalnością i zalicza go do kosztów uzyskania przychodu. Jeśli organ podatkowy kwestionuje powyższe działania podatnika musi wykazać w sposób niebudzący wątpliwości brak podstaw faktycznych do takiej decyzji.<sup>24</sup> Ciężar udowodnienia spoczywa zatem w ta-

21 M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, t. 1, Warszawa 1978, s. 235.

22 Wyrok NSA z dnia 13 maja 1998 r., SA/Sz 1596/97, niepubl.

23 A. Mariański, Brak podstaw do stosowania cywilnoprawnego pojęcia związku przyczynowo–skutkowego jako przesłanki uznania kosztu podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 6, s. 16.

24 Zob. *ibidem*.

kim przypadku, zgodnie z zasadami ogólnymi wskazanymi w punkcie drugim powyżej, na organie podatkowym. Ocena, czy zachodzi obiektywna możliwość przyczynienia się do osiągnięcia przychodu, może być dokonywana za pomocą kryterium racjonalnego powiązania między wydatkiem a działalnością podatnika. Należy podkreślić, iż racjonalność decyzji gospodarczych podejmowanych przez podatnika nie stanowi samoistnej, odrębnej od celu, normatywnej przesłanki zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodu.<sup>25</sup> Podobnie, jak taką przesłanką nie jest trafność, rezultat czy ekonomiczny sens działań podatnika.<sup>26</sup> Organ podatkowy nie może zastępować podmiotu gospodarczego w podejmowaniu wyboru, jaki wydatek ponieść, nie ma też podstaw do ustalania kryteriów, na podstawie których dokonuje wyboru, który wydatek ponieść.<sup>27</sup> Kwestie te zatem nie wymagają udowodnienia.

Należy podkreślić, iż postępowanie dowodowe związane z kwalifikacją danego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu nie różni się od reguł ogólnych przedstawiania dowodów – „ciążar dowodu” spoczywa na organie podatkowym. W sytuacji zatem kiedy organ uznaje, iż podatnik błędnie zaliczył wydatek do kosztów uzyskania przychodu zobowiązany jest do przedstawienia dowodów na poparcie swej tezy. Nieuzasadnione w tym kontekście są twierdzenia, iż kwestia zaliczania wydatków do kosztów stanowi odstępstwo od zasad ogólnych, gdyż podatnik uzyskuje korzyść majątkową poprzez odliczenie kosztów od przychodów.<sup>28</sup> To bowiem fiskus zyskuje przysporzenie wyłączając określone wydatki z kosztów uzyskania przychodów.<sup>29</sup>

---

25 Zob. L. Etel, P. Pietrasz, Zaliczenie wydatków do kosztów podatkowych. Glosa do wyroku WSA z dnia 30 listopada 2005 r., I SA/Op 119/05, „Prawo i Podatki” 2007, nr 3, s. 31.

26 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2004 r., III SA 2893/02, Lex nr 171502.

27 Zob. P. Borszowski, A. Kowalska, Zasada prawdy obiektywnej a racjonalność i efektywność kosztów podatkowych, „Prawo i Podatki” 2008, nr 12, s. 15.

28 B. Gruszczyński, (w:) S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hausner, A. Kabat, M. Niezgodka–Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2004, s. 416.

29 H. Filipczak, Jeszcze raz o kosztach uzyskania przychodu – cztery mity, „Prawo i Podatki” 2009, Nr 12, s. 7.

### 3. Wydatki poniesione na zakup usług marketingowych jako koszt uzyskania przychodu

W celu ustalenia, kiedy wydatki na zakup usług marketingowych spełnią kryteria umożliwiające zakwalifikowanie ich do kosztów uzyskania przychodu, należy w pierwszej kolejności określić, co tak naprawdę kryje się pod wskazanym pojęciem. Żadna z ustaw podatkowych nie wprowadza definicji legalnej omawianego terminu, zatem uzasadnione jest sięgnięcie do znaczenia, jakie nadaje mu język potoczny. Słownik języka polskiego<sup>30</sup> definiuje marketing jako działalność gospodarczą polegającą na badaniu rynku, tworzeniu i utrzymaniu popytu, ustaleniu cen form sprzedaży, reklamie itp. Warto przywołać również znaczenie przypisywane omawianemu terminowi przez doktrynę.<sup>31</sup> Przyjmuje się bowiem, iż marketing to nowy styl myślenia o sposobach rozwiązania przynoszących zysk stosunków ekonomicznych między przedsiębiorstwem a docelowym klientem, który pragnie zaspokojenia swoich potrzeb. Usługi marketingowe obejmują zatem szeroki katalog czynności odpowiadających ogólnie rzecz biorąc, strategii przedsiębiorstwa, prowadzących do intensyfikacji prowadzonych działań. Często usługi marketingowe dokonywane są w ramach tzw. umów o współpracy handlowej, na podstawie których kontrahent zobowiązuje się do pewnych czynności wpływających na zwiększenie sprzedaży towarów podatnika, np. poprzez prowadzenie degustacji towarów w placówkach detalicznych czy prowadzenie akcji promocyjnych.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy jednoznacznie przyjąć, iż wydatki ponoszone na zakup usług marketingowych związane są z realizacją działalności gospodarczej, która ma charakter zarobkowy.<sup>32</sup> Zatem generalnie rzecz ujmując, spełniają one przesłankę umożliwiającą zaliczenie ich do kosztów uzyskania przychodu. W kontekście specyfiki takich usług zasadniczą kwestią jest wykazanie, iż takie usługi zostały faktycznie dokonane oraz jaki był ich cel. Mogą one bowiem przy-

---

30 E. Sobol (red.), *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1997, s. 420.

31 Zob. A. Mudrecki, *Marketing jako koszt uzyskania przychodu na tle orzecznictwa NSA*, „Glosa” 2000, nr 10, s. 35 i przywołane tam stanowisko P. Kolera.

32 Zob. P. Borszowski, *Nowa definicja kosztów podatkowych a koszty marketingowe*. Glosa do wyroku NSA z dnia 17 maja 2005 r., FSK 1712/2004, „Prawo i Podatki” 2007, nr 9, s. 34.

brać różnorodną formę, a ich skutki mogą być możliwe do uchwycenia w odległym czasie.

Mając na uwadze zasadę, iż to organ podatkowy powinien zebrać cały materiał dowodowy, należy rozważyć, czy w takim razie podatnik ma obowiązek szczególnego dokumentowania usług marketingowych.<sup>33</sup> Nie ulega wątpliwości, iż taki obowiązek nie wynika z przepisów prawa. Z pełnym poszanowaniem zasady, iż na podatniku nie spoczywa obowiązek udowadniania danych okoliczności, należy podkreślić, iż wysoce prawdopodobne jest, że w sytuacji, kiedy dany podmiot nie posiada żadnych argumentów na potwierdzenie swego stanowiska, czeka go spór z organami administracji podatkowej. Taki stan rzeczy potwierdza stanowisko NSA zaprezentowane w wyroku z 2005 roku,<sup>34</sup> w którym sąd podkreślił, iż kosztem uzyskania przychodów mogą być wydatki związane z marketingiem, jednakże podatnik powinien wskazać w sposób wiarygodny potwierdzenie ich wykonania. Z chwilą bowiem zakwestionowania zaliczenia przez organy podatkowe konkretnego wydatku jako niebędącego kosztem uzyskania przychodów, na podatniku ciąży obowiązek wykazania, iż zamiar poniesionych wydatków był obiektywnie związany z osiągniętym lub nawet zamierzonym przychodem. Ponownie należy podkreślić, iż działania organów prerzucające „ciężar dowodu” na podatnika nie znajdują żadnych podstaw w przepisach prawa. Jednakże taki stan rzeczy należy oceniać racjonalnie, z uwzględnieniem możliwości jakimi dysponują organy. Udowodnienie pewnych działań przez organ podatkowy jest możliwe wyłącznie w sytuacji kiedy miały one rzeczywiście miejsce i wyłącznie kiedy pozostawiły po sobie jakiś ślad w postaci dokumentów, czy zeznań świadków. Stosownie do art. 180 § 1 o.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Z powyższego wynika, iż organ prowadzący postępowanie posiada pełne spektrum środków dowodowych.

Organ podatkowy, badając związek wydatku na usługi marketingowe do kosztów uzyskania przychodu, w pierwszej kolejności zatem zweryfikuje, czy dane usługi zostały rzeczywiście dokonane. Moż-

---

33 Pomimo braku stosownych zapisów na obowiązek sporządzania dokumentacji wskazuje NSA – zob. wyrok z dnia 4 stycznia 2012 r., II FSK 1291/10, Lex nr 1104096.

34 Wyrok NSA z dnia 17 maja 2005 r., FSK 1712/2004, Lex nr 154564.



na tego dokonać poprzez analizę procesu oraz przedstawienie wyników kontroli wykonywanego marketingu.<sup>35</sup> W praktyce działania takie nie są proste do przeprowadzenia. Przedsiębiorcy, chcąc uniknąć sporu z organami w pierwszej kolejności zawierają stosowne umowy o współpracy handlowej. W kontraktach tych wskazują na zakres pełnionych usług, np. możliwość degustacji produktów czy uczestniczenie w akcjach promocyjnych oraz wskazują wysokość wynagrodzenia. Znacznie trudniej przeprowadzić kontrolę takich usług, co wynika przede wszystkim ze specyfiki usług marketingowych. Warto bowiem podkreślić, iż ich efekt zazwyczaj nie jest od razu widoczny, najczęściej można go dostrzec po pewnym czasie, kiedy można zbadać wyniki sprzedaży danego przedsiębiorcy. Co więcej, nie ma żadnej pewności czy wzrost sprzedaży spowodowany jest właśnie zakupionymi usługami marketingowymi. Sposobem na wykazanie realizacji działań marketingowych jest sporządzanie stosownych protokołów lub notatek. W takich zestawieniach najczęściej sporządza się listę oczekiwanych usług oraz ocenę, czy zostały one wykonane w sposób prawidłowy. Sposobem wykazania, jakie usługi i w jaki sposób były wykonywane, są świadkowie – zazwyczaj strony danego kontraktu lub podmioty, które w sposób bezpośredni wykonywały dane czynności. Jak zostało wcześniej wskazane, badając poniesienie wydatku, organy administracji oceniają ich cel, nie zaś sens ekonomiczny czy racjonalność. Żądanie zatem przedstawienia efektów marketingu nie może mieć charakteru przesądzającego o kwalifikacji danego wydatku. Celem usług marketingowych jest bowiem osiągnięcie przychodu, jego zachowanie lub zabezpieczenie.

## Podsumowanie

Obecne brzmienie przepisów decydujących o zakwalifikowaniu wydatków do kosztów daje podstawę do stwierdzenia, iż wydatki związane z zakupem usług marketingowych mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, na celu mają bowiem osiągnięcie przychodu, jego zachowanie lub zabezpieczenie. Wydatków takich nie należy oceniać pod względem ich niezbędności, w takim przypadku widoczny

---

35 Zob. P. Borszowski, Nowa definicja kosztów..., s. 35.

jest bowiem element nieprzewidywalności i niepewności.<sup>36</sup> Ze względu na specyfikę omawianych usług kwestią problematyczną jest wykazanie, iż usługi takie były faktycznie wykonywane oraz że ich cel był zgodny z przepisami prawa podatkowego – art. 15 u.p.d.o.p. i art. 22 u.p.d.o.f. W celu uniknięcia sporów z organami podatkowymi uzasadnione jest sporządzenie dokumentów ułatwiających wykazanie zaistnienia takich usług – protokołów lub notatek, które jednoznacznie wskażą nie tylko na wystąpienie danych działań, ale również ich cel. Uzasadnione jest również w takim przypadku wykorzystanie dowodu ze świadków biorących udział w czynnościach marketingowych. Należy jednakże stanowczo podkreślić, iż w razie zakwestionowania działań podatnika, to na organie podatkowym ciąży obowiązek udowodnienia, iż dany wydatek nie ma na celu osiągnięcia przychodu, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów.

---

36 Zob. L. Kleczkowski, Koszty uzyskania przychodu a związek przyczynowy, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2007, nr 1, s. 11.