

Warszawa, dnia 29 września 2025 r.

Poz. 1299

**ROZPORZĄDZENIE  
MINISTRA FINANSÓW I GOSPODARKI<sup>1)</sup>**

z dnia 6 września 2025 r.

**w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów**

Na podstawie art. 24a ust. 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, z późn. zm.<sup>2)</sup>) zarządza się, co następuje:

Rozdział 1

**Przepisy ogólne**

§ 1. Rozporządzenie określa szczegółowe warunki, jakim powinna odpowiadać podatkowa księga przychodów i rozchodów, zwana dalej „księgą”, oraz szczegółowy zakres obowiązków związanych z prowadzeniem księgi.

§ 2. Użyte w rozporządzeniu określenia oznaczają:

- 1) towary – towary handlowe, materiały (surowce) podstawowe i pomocnicze, produkcję niezakończoną, wyroby gotowe, braki i odpady oraz materiały (surowce) przyjęte od zamawiających do przerobu lub obróbki, z tym że:
  - a) towarami handlowymi są wyroby przeznaczone do sprzedaży w stanie nieprzebrakowanym; towarami handlowymi są również produkty uboczne uzyskiwane przy prowadzeniu działań specjalnych produkcji rolnej,
  - b) materiałami (surowcami) podstawowymi są materiały (surowce), które w procesie produkcji lub przy świadczeniu usług stają się główną substancją wyrobu gotowego; do materiałów (surowców) podstawowych zalicza się również materiały (surowce) stanowiące część składową (montażową) wyrobu lub ściśle z wyrobem złączone (np. opakowania – puszki, butelki) oraz opakowania wysyłkowe wielokrotnego użytku (np. transportery, palety), jeżeli opakowania te nie są środkami trwałymi,
  - c) materiałami (surowcami) pomocniczymi są materiały (surowce) niebędące materiałami (surowcami) podstawowymi, które są zużywane w związku z działalnością gospodarczą i bezpośrednio oddają wyrobowi swoje właściwości,
  - d) wyrobami gotowymi są wyroby własnej produkcji, których proces przerobu został całkowicie zakończony, wykonane usługi, prace naukowo-badawcze, prace projektowe, geodezyjno-kartograficzne, zakończone roboty, w tym także budowlane,
  - e) produkcją niezakończoną jest produkcja w toku oraz półwyroby, to jest niegotowe jeszcze wyroby własnej produkcji, a także wykonywane roboty, usługi przed ich ukończeniem,
  - f) brakami są nieodpowiadające wymaganiom technicznym wyroby własnej produkcji, całkowicie wykończone lub też doprowadzone do określonej fazy produkcji; brakami są również towary handlowe, które na skutek uszkodzenia lub zniszczenia w czasie transportu lub magazynowania utraciły częściowo swoją pierwotną wartość,
  - g) odpadami są materiały (surowce), które na skutek procesów technologicznych lub na skutek zniszczenia lub uszkodzenia utraciły całkowicie swoją pierwotną wartość użytkową;

<sup>1)</sup> Minister Finansów i Gospodarki kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 25 lipca 2025 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów i Gospodarki (Dz. U. poz. 997).

<sup>2)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2025 r. poz. 340, 368, 620, 680, 1022 i 1180.

- 2) cena zakupu – cenę, jaką nabywca płaci za zakupione składniki majątku, pomniejszoną o podatek od towarów i usług, podlegający odliczeniu zgodnie z odrębnymi przepisami, a przy imporcie powiększoną o należne cło, podatek akcyzowy oraz opłaty celne dodatkowe, obniżoną o opusty i inne podobne obniżki, w przypadku zaś otrzymania składnika majątku w drodze darowizny lub spadku – wartość odpowiadającą cenie zakupu takiego samego lub podobnego składnika;
- 3) cena nabycia – cenę zakupu składnika majątku powiększoną o koszty uboczne związane z zakupem składników majątku do chwili złożenia w magazynie według ich cen zakupu, a w szczególności koszty transportu, załadunku i wyładunku oraz ubezpieczenia w drodze;
- 4) koszt wytworzenia – wszelkie koszty związane bezpośrednio i pośrednio z przerobem materiałów (surowców), z wykonywaniem usług lub pozyskaniem (wydobyciem) kopaliny, z wyłączeniem kosztów sprzedaży wyrobów gotowych i usług;
- 5) ustawa o podatku dochodowym – ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- 6) ustawa o VAT – ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775, 894, 896 i 1203).

## Rozdział 2

### Szczegółowe warunki, jakim powinna odpowiadać księga

**§ 3.** Osoby fizyczne, przedsiębiorstwa w spadku, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, o których mowa w art. 24a ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym, zwane dalej „podatnikami”, prowadzą księgę, według wzoru ustalonego w załączniku do rozporządzenia.

**§ 4. 1.** Podatnik jest obowiązany prowadzić księgę rzetelnie i w sposób niewadliwy.

2. Za niewadliwą uznaje się księgę prowadzoną zgodnie z przepisami rozporządzenia, według ustalonego wzoru księgi i zgodnie z objaśnieniami do wzoru księgi.

3. Księgę uznaje się za rzetelną, jeżeli dokonywane w niej zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

4. Księgę uznaje się za rzetelną i niewadliwą również wtedy, gdy:

- 1) niewpisane lub błędnie wpisane przychody nie przekraczają łącznie 0,5 % przychodu wykazanego w księdze za dany rok podatkowy lub przychodu wykazanego w roku podatkowym do dnia, w którym organ podatkowy stwierdził te błędy, lub
- 2) brak właściwych zapisów jest związany z nieszczęśliwym wypadkiem lub zdarzeniem losowym, które uniemożliwiły podatnikowi prowadzenie księgi, lub
- 3) błędy spowodowały zwiększenie wysokości podstawy obliczenia podatku, z wyjątkiem błędów polegających na niewykazaniu lub zaniżeniu kosztów zakupu materiałów (surowców) podstawowych, towarów handlowych oraz kosztów robocizny, lub
- 4) podatnik uzupełnił zapisy lub poprawił błędne zapisy w księdze przed rozpoczęciem kontroli przez organ podatkowy lub w terminie, w którym podatnikowi przysługuje uprawnienie do złożenia deklaracji lub korekty deklaracji na podstawie art. 62 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1131), lub
- 5) błędne zapisy są skutkiem oczywistej omyłki, a podatnik posiada dowody księgowo odpowiadające wymaganiom, o których mowa w § 6 ust. 3.

5. Przepisy ust. 4 stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia braku zapisów lub błędnych zapisów dotyczących kosztów uzyskania przychodu.

**§ 5.** W przypadku prowadzenia księgi bez użycia programów komputerowych podatnik jest obowiązany zbroszować księgę i kolejno ponumerować jej karty.

**§ 6. 1.** Zapisy w księdze są dokonywane w języku polskim i w walucie polskiej.

2. Stwierdzone błędy w zapisach poprawia się przez:

- 1) wpisanie nowej treści zapisu, a w przypadku prowadzenia księgi bez użycia programów komputerowych – skreślenie dotychczasowej treści i wpisanie nowej, z zachowaniem czytelności błędnego zapisu, oraz podpisanie poprawki i umieszczenie daty jej dokonania lub
- 2) wprowadzenie do księgi niewpisanych dowodów lub dowodów zawierających korekty błędnych zapisów; zapisy zmniejszające przychody lub koszty są dokonywane ze znakiem minus (-) lub kolorem czerwonym.

3. Podstawą dokonywania zapisów w księdze są dowody księgowo, którymi są:

- 1) faktury, faktury VAT RR, rachunki oraz dokumenty celne, zwane dalej „fakturami”, wystawione zgodnie z odrębnymi przepisami, lub
- 2) dowody określające zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenie przychodów na podstawie art. 22p ustawy o podatku dochodowym, zawierające co najmniej następujące dane:
  - a) datę wystawienia dowodu oraz miesiąc, w którym dokonuje się zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenia przychodów,
  - b) wskazanie faktury, a jeżeli nie istniał obowiązek wystawienia faktury – wskazanie umowy albo innego dokumentu, stanowiących podstawę do zaliczenia kosztu do kosztów uzyskania przychodów,
  - c) wskazanie wysokości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenia przychodów,
  - d) podpis osoby sporządzającej dowód, lub
- 3) inne dowody, wymienione w § 7 i § 8, potwierdzające dokonanie zdarzenia gospodarczego zgodnie z jego rzeczywistym przebiegiem i zawierające co najmniej następujące dane:
  - a) wiarygodne określenie wystawcy lub wskazanie stron (nazwę i adresy) uczestniczących w zdarzeniu gospodarczym, którego dowód dotyczy,
  - b) datę wystawienia dowodu oraz datę lub okres dokonania zdarzenia gospodarczego, którego dowód dotyczy, z tym że jeżeli data dokonania zdarzenia gospodarczego odpowiada dacie wystawienia dowodu, wystarcza podanie jednej daty,
  - c) przedmiot zdarzenia gospodarczego i jego wartość oraz ilościowe określenie, jeżeli przedmiot zdarzenia jest wymierny w jednostkach naturalnych,
  - d) podpisy osób uprawnionych do prawidłowego udokumentowania zdarzeń gospodarczych– oznaczone numerem lub w inny sposób umożliwiający powiązanie dowodu z zapisami księgowymi dokonany na jego podstawie.

4. Dowód księgowy jest sporządzany w języku polskim. Treść dowodu powinna być pełna i zrozumiała; dopuszczalne jest używanie skrótów ogólnie przyjętych. Jeżeli w dowodzie jest podane wartościowe określenie zdarzenia gospodarczego tylko w walucie obcej, podatnik posiadający ten dowód jest obowiązany przeliczyć walutę obcą na złote zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o podatku dochodowym. Wynik przeliczenia należy zamieścić w wolnych polach dowodu lub w załączniku do dowodu sporządzonego w walucie obcej.

5. Zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów, o którym mowa w art. 22p ustawy o podatku dochodowym, dokonuje się poprzez wpisanie wysokości zmniejszenia ze znakiem minus (-) lub kolorem czerwonym.

6. Błędy w dowodach księgowych można poprawiać wyłącznie przez skreślenie niewłaściwie napisanej liczby lub innej treści, w sposób pozwalający odczytać liczbę lub inną treść pierwotną, i wpisanie liczby lub innej treści właściwej. Poprawka dokonana w dowodzie księgowym jest potwierdzana datą i podpisem osoby dokonującej poprawki.

7. Zasad, o których mowa w ust. 6, nie stosuje się do dowodów księgowych, dla których ustalono odrębnymi przepisami zakaz dokonywania jakichkolwiek poprawek, oraz do dowodów obcych. Dowody obce mogą być poprawione przez wystawienie i przesłanie kontrahentowi dowodu korygującego (noty). Dowody własne zewnętrznie przesłane uprzednio kontrahentowi mogą być poprawione tylko przez wystawienie dowodu korygującego (noty).

**§ 7.** Za dowody księgowo uznaje się również:

- 1) noty księgowo, sporządzone w celu skorygowania zapisu dotyczącego zdarzenia gospodarczego, wynikającego z dowodu obcego lub własnego, otrzymane od kontrahenta podatnika lub przekazane kontrahentowi;
- 2) dowody opłat pocztowych i bankowych;
- 3) inne dowody opłat, w tym dokonywanych na podstawie książeczek opłat, oraz dowody zawierające dane, o których mowa w § 6 ust. 3 pkt 3.

**§ 8. 1.** Na udokumentowanie zapisów w księdze dotyczących niektórych wydatków (kosztów) mogą być sporządzone dowody 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 zdarzeń gospodarczych i wysokość wydatku (kosztu).

2. Dowody wewnętrzne 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) 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;
- 5) zakupu od ludności odpadów poużytkowych, stanowiących surowce wtórne, z wyłączeniem zakupu (skupu) metali nieżelaznych oraz przeznaczonych na złom samochodów i ich części składowych;
- 6) wydatków związanych z opłatami za czynsz, energię elektryczną, telefon, wodę, gaz i centralne ogrzewanie, w części przypadającej na działalność gospodarczą; podstawą sporządzenia tego dowodu jest dokument obejmujący całość opłat na te cele;
- 7) opłat sądowych i notarialnych;
- 8) wydatków związanych z parkowaniem samochodu, w przypadku gdy są one potwierdzone dokumentami niezawierającymi danych, o których mowa w § 6 ust. 3 pkt 3; podstawą wystawienia dowodu wewnętrznego jest bilet z parkometru, kupon, bilet jednorazowy załączony do sporządzonego dowodu.

3. Dowody wewnętrzne dotyczące rozliczenia kosztów podróży służbowych pracowników oraz wartości diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących powinny zawierać co najmniej następujące dane: imię i nazwisko, cel podróży, nazwę miejscowości docelowej, liczbę godzin i dni przebywania w podróży służbowej (data i godzina wyjazdu oraz powrotu), stawkę i wartość przysługujących diet.

4. Wydatki poniesione za granicą na zakup paliwa lub olejów mogą być dokumentowane paragonami fiskalnymi lub dowodami kasowymi. Paragon fiskalny lub dowód kasowy powinien zawierać następujące dane: datę, oznaczenie jednostki wydającej dokument, ilość, cenę jednostkową oraz wartość, za jaką dokonano zakupu. Na odwrocie paragonu fiskalnego lub dowodu kasowego wpisuje się imię i nazwisko właściciela zakładu (nazwę firmy), adres oraz rodzaj (nazwę) dokonanego zakupu.

5. Oznaczenie „ex”, zamieszczone w ust. 2 pkt 2, wskazuje, że zakres wymienionych wyrobów jest węższy niż określony w podanym grupowaniu Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU).

**§ 9. 1.** Jeżeli materiał (surowiec) podstawowy lub pomocniczy lub towar handlowy, którego zakup – zgodnie z przepisami rozporządzenia – jest dokumentowany fakturami dostawców, został dostarczony do zakładu lub dokonano nim obrotu przed otrzymaniem faktury, należy sporządzić szczegółowy opis otrzymanego materiału (surowca) podstawowego lub pomocniczego lub towaru handlowego, podając imię, nazwisko (nazwę firmy) i adres dostawcy, ilość i rodzaj oraz cenę jednostkową i wartość materiału (surowca) podstawowego lub pomocniczego lub towaru handlowego i dokonać zapisu w księdze na podstawie opisu. Opis jest potwierdzany datą i podpisem osoby, która przyjęła dostawę, oraz przechowywany jako dowód zakupu i połączony z nadesłaną następnie fakturą w postaci papierowej. Jeżeli nie jest to faktura w postaci papierowej, podatnik uzupełnia opis o numer tej faktury, a w przypadku faktury wystawionej przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur – o numer identyfikujący tę fakturę w tym systemie. Ewentualna różnica w stosunku do wartości podanej na fakturze jest wpisywana do księgi w dniu otrzymania faktury. Jeżeli podatnik otrzymał fakturę przed dniem dokonania zapisu w księdze, opis dołącza do otrzymanej faktury, a zapisów w księdze dokonuje na podstawie otrzymanej faktury.

2. Podatnik może nie sporządzać opisu, o którym mowa w ust. 1, jeżeli zakup jest udokumentowany specyfikacją dostawcy, pod warunkiem że specyfikacja spełnia wymagania określone dla opisu. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio.

3. Zapisów w księdze na podstawie dowodów księgowych, o których mowa w ust. 1 i 2, dokonuje się z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o podatku dochodowym.

**§ 10.** Wydatki poniesione na zakup materiałów (surowców) podstawowych i towarów handlowych oraz pozostałe wydatki są wpisywane do księgi według zasad potrącania kosztów uzyskania przychodów określonych w ustawie o podatku dochodowym.

**§ 11. 1.** Zapisy w księdze dotyczące przychodów ze sprzedaży są dokonywane na podstawie:

- 1) wystawionych faktur;
- 2) raportów fiskalnych, o których mowa w § 12 – w przypadku sprzedaży ujętej w ewidencji prowadzonej przy użyciu kas rejestrujących, o której mowa w przepisach ustawy o VAT;
- 3) wystawionego na koniec dnia dowodu wewnętrznego, w którym w jednej kwocie jest wykazana wysokość tych przychodów za dany dzień, albo prowadzonego zestawienia sprzedaży (ewidencji sprzedaży) – w przypadku przychodów, które nie są dokumentowane fakturami lub raportami fiskalnymi.

2. Zapisów na podstawie dowodów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, dokonuje się najpóźniej do 20. dnia każdego miesiąca następującego po miesiącu uzyskania tych przychodów.

3. Zapisów w księdze na podstawie:

- 1) dowodów wewnętrznych – dokonuje się raz dziennie po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym, albo
- 2) zestawienia sprzedaży (ewidencji sprzedaży) – dokonuje się do 20. dnia każdego miesiąca następującego po miesiącu uzyskania tych przychodów, w jednej pozycji na koniec każdego miesiąca.

**§ 12. 1.** Podatnik, który prowadzi ewidencję sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących, o której mowa w przepisach ustawy o VAT, dokonuje zapisów w księdze na podstawie danych wynikających z raportów fiskalnych dobowych, z zastrzeżeniem ust. 2, skorygowanych o kwoty mające wpływ na wysokość przychodu.

2. Podatnik, o którym mowa w ust. 1, może dokonywać zapisów w księdze na koniec każdego miesiąca, na podstawie danych wynikających z raportów fiskalnych okresowych (miesięcznych) skorygowanych o kwoty mające wpływ na wysokość przychodu.

3. Podatnicy, o których mowa w ust. 1 i 2, nie wpisują do księgi kwot wynikających z faktur dokumentujących dokonanie sprzedaży uprzednio ujętej w ewidencji prowadzonej przy użyciu kas rejestrujących, o której mowa w przepisach ustawy o VAT.

4. Korekty danych wynikających z raportów fiskalnych dobowych lub okresowych (miesięcznych), o którym mowa w ust. 1 i 2, dokonuje się na podstawie:

- 1) odrębnych ewidencji;
- 2) dowodu wewnętrznego – w przypadku korekt, które nie podlegają ujęciu w odrębnych ewidencjach.

5. Dowód wewnętrzny, o którym mowa w ust. 4 pkt 2, stanowi podstawę dokonania zapisu w księdze ze znakiem (-). Dowód ten powinien zawierać co najmniej następujące dane: numer dowodu, datę wystawienia, oznaczenie raportu fiskalnego, którego dotyczy korekta, przyczynę korekty oraz wysokość korekty, która pomniejsza wysokość przychodu wynikającą z raportu fiskalnego.

**§ 13.** Podatnicy, o których mowa w art. 84 ustawy o VAT, mogą wykazywać przychody w księdze oraz w zestawieniu sprzedaży (ewidencji sprzedaży) łącznie z podatkiem od towarów i usług, z tym że na koniec miesiąca przychód pomniejsza się o należny podatek od towarów i usług.

**§ 14.** Zapisy w księdze dotyczące pozostałych przychodów są dokonywane na podstawie dowodów potwierdzających te przychody, najpóźniej do 20. dnia każdego miesiąca następującego po miesiącu uzyskania tych przychodów.

**§ 15.** Zapisy w księdze dotyczące wydatków (kosztów) są dokonywane na podstawie dowodów, o których mowa w § 6–9.

### Rozdział 3

#### Szczegółowy zakres obowiązków związanych z prowadzeniem księgi

**§ 16.** Podatnik wykonujący działalność kantorową, który na podstawie przepisów prawa dewizowego prowadzi ewidencję wszystkich operacji powodujących zmianę stanu wartości dewizowych i waluty polskiej, zwaną dalej „ewidencją kupna i sprzedaży wartości dewizowych”, dokonuje zapisów w księdze na podstawie tej ewidencji.

§ 17. 1. Podatnik prowadzi również zestawienie sprzedaży (ewidencję sprzedaży) zawierające co najmniej następujące dane: liczbę porządkową wpisu, datę uzyskania przychodu nieudokumentowanego fakturą oraz wysokość tego przychodu.

2. Do zestawienia sprzedaży (ewidencji sprzedaży) podatnik nie wpisuje przychodów, które ujmuje w księdze jeden raz dziennie po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym.

3. Obowiązek prowadzenia zestawienia sprzedaży (ewidencji sprzedaży) nie dotyczy podatnika, który prowadzi ewidencję sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących, o której mowa w przepisach ustawy o VAT.

§ 18. Podatnik jest obowiązany dokonywać zapisów w zestawieniu sprzedaży (ewidencji sprzedaży) jeden raz dziennie po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym.

§ 19. Podatnik jest obowiązany założyć księgę, a w razie obowiązku prowadzenia zestawienia sprzedaży (ewidencji sprzedaży) – również to zestawienie, na dzień 1 stycznia roku podatkowego lub na dzień rozpoczęcia działalności w trakcie roku podatkowego.

§ 20. 1. Podatnik jest obowiązany do sporządzenia i wpisania do księgi spisu z natury towarów handlowych, materiałów (surowców) podstawowych i pomocniczych, półwyrobów, produkcji w toku, wyrobów gotowych, braków i odpadów, zwanego dalej „spisem z natury”, na dzień 1 stycznia, na koniec każdego roku podatkowego, na dzień rozpoczęcia działalności w ciągu roku podatkowego, a także w razie utraty w ciągu roku podatkowego prawa do opłacania podatku na podstawie ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2025 r. poz. 843), zmiany współnika, zmiany proporcji udziałów współników lub likwidacji działalności.

2. Obowiązek sporządzenia spisu z natury na dzień 1 stycznia roku podatkowego nie dotyczy podatnika, który sporządził spis z natury na koniec poprzedniego roku podatkowego. W tym przypadku zamiast spisu z natury na dzień 1 stycznia roku podatkowego do księgi wpisuje się spis z natury sporządzony na dzień 31 grudnia poprzedniego roku podatkowego.

3. Spis z natury podlega wpisaniu do księgi także wówczas, gdy osoby prowadzące działalność gospodarczą sporządzają go za okresy miesięczne oraz gdy na podstawie odrębnych przepisów jego sporządzenie zarządził naczelnik urzędu skarbowego.

§ 21. 1. Spis z natury jest sporządzany w sposób staranny i trwały.

2. Spis z natury zawiera co najmniej następujące dane: imię i nazwisko właściciela zakładu (nazwę firmy), datę sporządzenia spisu z natury, numer kolejny pozycji arkusza spisu z natury, szczegółowe określenie składników wymienionych w § 20, jednostkę miary, ilość stwierdzoną w czasie spisu z natury, cenę w złotych i groszach za jednostkę miary, wartość wynikającą z przemnożenia ilości składników wymienionych w § 20 przez ich cenę jednostkową, łączną wartość spisu z natury oraz klauzulę „Spis zakończono na pozycji ...”, podpis właściciela zakładu (wspólników), z tym że przy prowadzeniu:

- 1) księgarń i antykwariatów księgarskich – spisem z natury można obejmować jedną pozycją wydawnictwa o tej samej cenie, bez względu na nazwę i nazwisko autora, z podziałem na książki, broszury, albumy i inne;
- 2) działalności kantorowej – spisem z natury należy objąć niesprzedane wartości dewizowe;
- 3) działów specjalnych produkcji rolnej – spisem z natury należy objąć nieużyte w toku produkcji materiały (surowce) oraz ilość zwierząt według gatunków z podziałem na grupy.

3. Spis z natury obejmuje również towary stanowiące własność podatnika, znajdujące się w dniu sporządzenia spisu z natury poza zakładem podatnika, a także towary obce znajdujące się w zakładzie podatnika. Towary obce nie podlegają wycenieniu; wystarczające jest ilościowe ich ujęcie w spisie z natury z podaniem, czyją stanowią własność.

§ 22. 1. Podatnik jest obowiązany wycenić materiały (surowce) i towary handlowe objęte spisem z natury według cen zakupu lub nabycia albo według cen rynkowych z dnia sporządzenia spisu, jeżeli są one niższe od cen zakupu lub nabycia; spis z natury półwyrobów, wyrobów gotowych i braków własnej produkcji wycenia się według kosztów wytworzenia, a odpadów użytkowych, które w toku działalności utraciły swoją pierwotną wartość użytkową, wycenia się według wartości wynikającej z oszacowania uwzględniającego ich przydatność do dalszego użytkowania.

2. Spis z natury niesprzedanych wartości dewizowych wycenia się według cen zakupu z dnia sporządzenia spisu z natury, a w dniu kończącym rok podatkowy – według cen zakupu, jednak w wysokości nie większej niż kurs średni ogłaszany przez Narodowy Bank Polski w dniu kończącym rok podatkowy.

3. Przy działalności usługowej i budowlanej produkcję niezakończoną wycenia się według kosztów wytworzenia, z tym że nie może to być wartość mniejsza od kosztów materiałów (surowców) bezpośrednich zużytych do produkcji niezakończonych.

4. Produkcję zwierzęcą objętą spisem z natury wycenia się według cen rynkowych z dnia sporządzenia spisu z natury, z uwzględnieniem gatunku, grupy i wagi zwierząt.

5. Wartość spisu z natury, wycenionego zgodnie z ust. 1–4 i 8, pomniejsza się o:

- 1) wysokość zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenia przychodów na podstawie art. 22p ustawy o podatku dochodowym, jeżeli zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenie przychodów było związane z zaliczeniem do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących towarów handlowych, materiałów (surowców) podstawowych i pomocniczych, półwyrobów, produkcji w toku, wyrobów gotowych, braków i odpadów, objętych tym spisem; pomniejszenia dokonuje się o tę część zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenia przychodów, która przypada na towary handlowe, materiały (surowce) podstawowe i pomocnicze, półwyroby, produkcję w toku, wyroby gotowe, braki i odpady objęte tym spisem;
- 2) koszty uzyskania przychodów poniesione na nabycie towarów handlowych, materiałów (surowców) podstawowych i pomocniczych, półwyrobów, produkcji w toku, wyrobów gotowych, braków i odpadów, objętych tym spisem, w części, w jakiej zobowiązanie z tytułu tego nabycia nie zostało uregulowane i w związku z art. 22 ust. 4a lub 4b ustawy o podatku dochodowym koszty te nie zostały potrącone.

6. Podatnik wpisuje do księgi wartość sporządzonego spisu z natury.

7. Podatnik jest obowiązany dokonać wyceny najpóźniej w terminie 14 dni od dnia zakończenia spisu z natury.

8. W razie przyjęcia wyceny w wysokości mniejszej od ceny zakupu lub nabycia albo od kosztów wytworzenia, w szczególności z powodu uszkodzenia, wyjścia z mody, należy przy poszczególnych pozycjach uwidocznić również jednostkową cenę zakupu (nabycia) lub koszt wytworzenia.

#### Rozdział 4

#### **Przepis przejściowy, dostosowujący i końcowy**

**§ 23.** Do wniosków, o których mowa w § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544 oraz z 2024 r. poz. 1744), złożonych do dnia 31 grudnia 2025 r. stosuje się przepisy dotychczasowe.

**§ 24.** Zwolnienia przyznane na podstawie § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów zachowują moc przez okres, na jaki zostały przyznane.

**§ 25.** Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2026 r.<sup>3)</sup>

Minister Finansów i Gospodarki: *A. Domański*

<sup>3)</sup> Niniejsze rozporządzenie było poprzedzone rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544 oraz z 2024 r. poz. 1744), które traci moc z dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105, 2349, 2427 i 2469, z 2022 r. poz. 1265, 1301, 1719 i 2180, z 2023 r. poz. 1059, 1414 i 1598, z 2024 r. poz. 1593 i 1685 oraz z 2025 r. poz. 222).

Załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki  
z dnia 6 września 2025 r. (Dz. U. poz. 1299)

WZÓR

*Strona tytułowa podatkowej księgi przychodów i rozchodów*

**PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW**

.....  
(imię i nazwisko (nazwa firmy))

.....  
(adres)

**Rodzaj działalności**

**UWAGA:** Przed rozpoczęciem zapisów w księdze należy się szczegółowo zapoznać z przepisami rozporządzenia i objaśnieniami do tego załącznika.

| Lp. | Data zdarzenia gospodarczego | Oznaczenie dowodu księgowego   |                         | Kontrahent              |                               |       | Opis zdarzenia gospodarczego       | Przychód                            |    |                     |    |                       |    |  |
|-----|------------------------------|--|-------------------------|-------------------------|-------------------------------|-------|------------------------------------|-------------------------------------|----|---------------------|----|-----------------------|----|--|
|     |                              | numer identyfikujący fakturę wystawioną przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur | numer dowodu księgowego | identyfikator podatkowy | imię i nazwisko (nazwa firmy) | adres |                                    | wartość sprzedanych towarów i usług |    | pozostałe przychody |    | razem przychód (9+10) |    |  |
|     |                              |  |                         |                         |                               |       |                                    | zł                                  | gr | zł                  | gr | zł                    | gr |  |
| 1   | 2                            | 3  | 4                       | 5                       | 6                             | 7     | 8                                  | 9                                   |    | 10                  |    | 11                    |    |  |
|     |                              |  |                         |                         |                               |       |                                    |                                     |    |                     |    |                       |    |  |
|     |                              |  |                         |                         |                               |       | Suma strony                        |                                     |    |                     |    |                       |    |  |
|     |                              |  |                         |                         |                               |       | Przeniesienie z poprzedniej strony |                                     |    |                     |    |                       |    |  |
|     |                              |  |                         |                         |                               |       | Razem od początku roku             |                                     |    |                     |    |                       |    |  |

| Zakup towarów handlowych i materiałów według cen zakupu |    | Koszty uboczne zakupu |    | Wydatki (koszty)                    |    |                   |    |                       |    |    |    | Koszty działalności badawczo-rozwojowej, o których mowa w art. 26e ustawy o podatku dochodowym |         | Uwagi |    |
|---|----|-----------------------|----|-------------------------------------|----|-------------------|----|-----------------------|----|----|----|--|---------|-------|----|
|   |    |                       |    | wynagrodzenia w gotówce i w naturze |    | pozostałe wydatki |    | razem wydatki (14+15) |    |    |    | opis kosztu  | wartość |       |    |
| zł  | gr | zł                    | gr | zł                                  | gr | zł                | gr | zł                    | gr | zł | gr |  |         | zł    | gr |
| 12  |    | 13                    |    | 14                                  |    | 15                |    | 16                    |    | 17 |    | 18   |         | 19    |    |
|   |    |                       |    |                                     |    |                   |    |                       |    |    |    |  |         |       |    |
|   |    |                       |    |                                     |    |                   |    |                       |    |    |    |  |         |       |    |
|   |    |                       |    |                                     |    |                   |    |                       |    |    |    |  |         |       |    |
|   |    |                       |    |                                     |    |                   |    |                       |    |    |    |  |         |       |    |

#### OBJAŚNIENIA DO PODATKOWEJ KSIĘGI PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW

- Przy dokonywaniu zapisów w księdze wynikających z prowadzonych przez podatnika:
  - zestawienia sprzedaży (ewidencji sprzedaży),
  - ewidencji kupna i sprzedaży wartości dewizowych,
  - ewidencji sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących, o której mowa w przepisach ustawy o VAT – nie wypełnia się kolumn 3–7 księgi.
- Kolumna 1 jest przeznaczona do wpisania liczby porządkowej zapisów w księdze.
- W kolumnie 2 należy wpisywać datę wynikającą z dowodu stanowiącego podstawę dokonywania wpisu (m.in. datę poniesienia wydatku, otrzymania towaru lub uzyskania przychodu). W przypadku przychodów rozliczanych metodą kasową, o której mowa w art. 14c ustawy o podatku dochodowym, lub kosztów uzyskania przychodów potrącanych zgodnie z art. 22 ust. 4a lub 4b ustawy o podatku dochodowym w kolumnie tej należy wpisać datę powstania przychodu określoną zgodnie z art. 14c ust. 2 ustawy o podatku dochodowym lub datę potrącenia kosztu uzyskania przychodu określoną zgodnie z art. 22 ust. 4a lub 4b ustawy o podatku dochodowym.
- Kolumna 3 jest przeznaczona do wpisywania numeru identyfikującego fakturę w Krajowym Systemie e-Faktur, jeżeli jest to faktura wystawiona przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur; kolumna 4 służy do wpisywania innego numeru dowodu księgowego. W przypadku przychodów rozliczanych metodą kasową, o której mowa w art. 14c ustawy o podatku dochodowym, lub kosztów uzyskania przychodów potrącanych zgodnie z art. 22 ust. 4a lub 4b ustawy o podatku dochodowym w kolumnach tych należy wpisać oznaczenie faktury dokumentującej przychód, który powstaje w dacie określonej zgodnie z art. 14c ust. 2 ustawy o podatku dochodowym, lub numer faktury lub innego

dowodu dokumentujących poniesienie kosztu potrącanego zgodnie z art. 22 ust. 4a lub 4b ustawy o podatku dochodowym.

5. Kolumny 5–7 są przeznaczone do wpisywania: identyfikatora podatkowego kontrahenta, imienia i nazwiska (nazwy firmy) oraz adresu kontrahenta (dostawców lub odbiorców), z którym zawarta została transakcja dotycząca zakupu materiałów, towarów handlowych itp. lub ze sprzedaży towarów, gdy transakcja ta jest udokumentowana fakturą lub paragonem fiskalnym. Jeżeli podatnik wpisze w kolumnie 5 identyfikator podatkowy kontrahenta, nie wpisuje w kolumnie 6 i 7 jego pozostałych danych. Kolumn tych podatnik nie wypełnia w przypadku zapisów dotyczących przychodu ze sprzedaży na podstawie dowodu wewnętrznego oraz raportów fiskalnych. Identyfikator podatkowy kontrahenta obejmuje również kod kraju nadania identyfikatora.
6. W kolumnie 8 należy wpisać rodzaje przychodów lub wydatków. Określenie to powinno zwięźle oddawać istotę dokonanego zdarzenia gospodarczego, np. zakup blachy, zapłata za niklowanie obręczy, wypłata wynagrodzeń za okres .....
7. Kolumna 9 jest przeznaczona do wpisywania przychodów ze sprzedaży towarów i usług.  
Podatnik prowadzący działalność kantorową w kolumnie tej wpisuje miesięczną wysokość przychodu (sprzedaży wartości dewizowych) wynikającą z ewidencji kupna i sprzedaży wartości dewizowych.
8. Kolumna 10 jest przeznaczona do wpisywania pozostałych przychodów, np. przychodów z odpłatnego zbycia składników majątku, otrzymanych kar umownych, wynagrodzenia płatnika.
9. Kolumna 11 jest przeznaczona do wpisywania łącznej wysokości przychodów wykazanych w kolumnach 9 i 10.
10. Kolumna 12 jest przeznaczona do wpisywania zakupu materiałów i towarów handlowych według cen zakupu.  
Podatnik prowadzący działalność kantorową w kolumnie tej wpisuje miesięczną wysokość zakupionych wartości dewizowych, wynikającą z ewidencji kupna i sprzedaży wartości dewizowych.
11. Kolumna 13 jest przeznaczona do wpisywania kosztów ubocznych związanych z zakupem, np. kosztów dotyczących transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze.
12. Kolumna 14 jest przeznaczona do wpisywania wynagrodzeń brutto wypłacanych pracownikom (w gotówce i w naturze). Wynagrodzenia w naturze, jeżeli przedmiotem świadczeń w naturze są rzeczy lub usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej pracodawcy, wpisuje się według przeciętnych cen stosowanych wobec innych odbiorców, a w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia. Wpisu dokonuje się:
  - 1) na podstawie listy płac lub innych dowodów, na których pracownik potwierdza własnym podpisem wysokość otrzymanych wynagrodzeń w gotówce i w naturze – w przypadku wypłaty wynagrodzenia w kasie;
  - 2) na podstawie innych dowodów, np. dowodu potwierdzającego przekazanie wynagrodzenia na rachunek pracownika – jeżeli wynagrodzenie nie jest wypłacane w kasie.

W kolumnie tej wykazuje się również wynagrodzenia wypłacane osobom z tytułu umów zlecenia i umów o dzieło.

13. Kolumna 15 jest przeznaczona do wpisywania pozostałych wydatków (poza wymienionymi w kolumnach 12–14), z wyjątkiem wydatków, których zgodnie z ustawą o podatku dochodowym nie

uznaje się za koszty uzyskania przychodów. W kolumnie tej wpisuje się w szczególności takie wydatki, jak: czynsz za lokal, opłatę za energię elektryczną, gaz, wodę, c.o., opłatę za telefon, zakup paliw, wydatki dotyczące remontów, amortyzację środków trwałych, składki na ubezpieczenie emerytalne i rentowe pracowników oraz wpłaty dokonywane do pracowniczych planów kapitałowych w części finansowanej przez pracodawcę, składki na ubezpieczenie wypadkowe pracowników, składki na Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, wartość zakupionego wyposażenia, to jest rzeczowych składników majątku, związanych z wykonywaną działalnością, niezaliczonych, zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym, do środków trwałych.

Zapisów dotyczących kosztów podróży służbowej, w tym również diet właściciela oraz osób z nim współpracujących, dokonuje się na podstawie rozliczenia tych kosztów sporządzonego na dowodzie wewnętrznym, zwanym rozliczeniem podróży służbowej. Do rozliczenia podróży służbowej należy dołączyć dowody (faktury) potwierdzające poszczególne wydatki. Jeżeli uzyskanie dowodu (faktury) nie było możliwe, pracownik powinien złożyć pisemne oświadczenie o dokonanych wydatku i przyczynach braku jego udokumentowania. Nie wymagają udokumentowania fakturami diety oraz wydatki objęte ryczałtem, a także koszty przejazdu własnym samochodem pracownika.

14. Kolumna 16 jest przeznaczona do wpisywania łącznej wysokości wydatków wykazanych w kolumnach 14 i 15.
15. W przypadku, o którym mowa w art. 113 ust. 5 ustawy o VAT, podatnik dokonuje, po zakończeniu miesiąca, w którym nastąpiło przekroczenie wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, korekty zapisów dotyczących kosztów uzyskania przychodów o tę część naliczonego podatku od towarów i usług, którą odlicza od podatku należnego.
16. Kolumna 17 jest wolna. W kolumnie tej można wpisywać inne zdarzenia gospodarcze poza wymienionymi w kolumnach 1–15. W kolumnie tej można również wpisywać wydatki odnoszące się do przychodów miesiąca lub roku następnego (lat następnych).
17. Kolumna 18 jest przeznaczona do wpisywania kosztów działalności badawczo-rozwojowej, o których mowa w art. 26e ustawy o podatku dochodowym. Po zakończeniu roku należy zsumować te koszty. W kolumnie tej należy wpisać wszystkie koszty działalności badawczo-rozwojowej, niezależnie od tego, jaka ich część będzie odliczona od podstawy obliczenia podatku.
18. Kolumna 19 jest przeznaczona do wpisywania uwag co do treści zapisów w kolumnach 2–18. Kolumna ta może być także wykorzystywana np. do wpisywania pobranych zaliczek, obrotu opakowaniami zwrotnymi. W kolumnie tej mogą być także wykazywane przychody faktycznie przez podatnika otrzymane. W przypadku wyboru w następnym roku podatkowym opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych limit otrzymanych przychodów w poprzednim roku podatkowym w wysokości stanowiącej równowartość 200 000 euro jest – zgodnie z art. 21 ust. 1b ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – warunkiem korzystania z kwartalnego sposobu wpłacania ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Podatnicy, o których mowa w art. 24a ust. 1a ustawy o podatku dochodowym, prowadzący księgę, wykazują przychody i związane z nimi koszty z działalności opodatkowanej podatkiem tonażowym wyłącznie w kolumnie 19.
19. Po zakończeniu miesiąca należy zsumować dane z kolumn 9–16. Podatnik może pod podsumowaniem danego miesiąca wpisać w poszczególnych kolumnach sumy od początku roku do miesiąca poprzedzającego dany miesiąc i w kolejnej pozycji wpisać w poszczególnych kolumnach sumę od początku roku.

20. Jeżeli podatnik nie dokonuje podsumowania zapisów kolejnych miesięcy narastająco od początku roku, po zakończeniu roku podatkowego powinien w księdze sporządzić zestawienie roczne. W tym celu należy wpisać do właściwych kolumn sumy z poszczególnych miesięcy i dodać je.
21. W celu ustalenia wartości poszczególnych składników spisu z natury materiałów (surowców) i towarów handlowych według cen nabycia należy ustalić procentowy wskaźnik kosztów ubocznych zakupu (kolumna 13) w stosunku do ogólnej wartości zakupu materiałów (surowców) i towarów handlowych (wykazanych w kolumnie 12) (suma kosztów ubocznych zakupu pomnożona przez 100 i podzielona przez wartość zakupu). O tak ustalony wskaźnik należy podwyższyć jednostkowy koszt zakupu, a następnie ustalić wartość poszczególnych składników spisu z natury.
- Podatnik może również dokonać wyceny wartości materiałów (surowców) i towarów handlowych według cen zakupu, to jest bez podwyższenia tej ceny o wskaźnik kosztów ubocznych zakupu.
22. W celu ustalenia dochodu osiągniętego w roku podatkowym należy w księdze:
- 1) ustalić wysokość osiągniętego przychodu w roku podatkowym (kolumna 11);
  - 2) ustalić wysokość poniesionych w roku podatkowym kosztów uzyskania przychodów w sposób następujący:
    - a) do wartości spisu z natury na początek roku podatkowego doliczyć wartość zakupu materiałów i towarów handlowych z kolumn 12 i 13, a następnie pomniejszyć o wartość spisu z natury sporządzonego na koniec roku podatkowego,
    - b) kwotę wynikającą z tego obliczenia powiększyć o wysokość wydatków z kolumny 16 oraz pomniejszyć o wartość wynagrodzeń w naturze w tej części, w której wydatki (koszty) związane z wynagrodzeniami w naturze zostały wykazane w innych kolumnach księgi przychodów i rozchodów (np. w gastronomii koszty zakupu materiałów i towarów handlowych zużytych do przygotowania posiłków dla pracowników zostały wpisane w kolumnie 12);
  - 3) wysokość osiągniętego przychodu (kolumna 11) pomniejszyć o wysokość poniesionych w roku podatkowym kosztów uzyskania przychodu, obliczonych zgodnie z objaśnieniami zawartymi w pkt 2; wynikająca z tego obliczenia różnica stanowi wysokość dochodu osiągniętego w roku podatkowym.
23. Określony w ust. 22 sposób obliczenia dochodu dotyczy również podatnika sporządzającego spis z natury (np. na koniec miesiąca lub jeśli sporządzenie spisu z natury zarządził naczelnik urzędu skarbowego).
24. Przykład obliczenia dochodu:

|  | zł gr      |
|--|------------|
| 1) Przychód (kolumna 11)   | 455 600,75 |
| 2) Wysokość kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym: |            |
| a) wartość spisu z natury na początek roku podatkowego                   | 58 678,28  |
| b) plus wydatki na zakup materiałów i towarów handlowych (kolumna 12)    | 289 288,56 |
| c) plus wydatki na koszty uboczne zakupu (kolumna 13)                    | 10 320,40  |
| d) minus wartość spisu z natury na koniec roku podatkowego               | 46 524,32  |

|     |   |            |
|-----|---|------------|
| e)  | plus wysokość pozostałych wydatków (kolumna 16)   | 78 328,09  |
| f)  | minus wartość wynagrodzeń w naturze ujętych w innych kolumnach księgi   | 4 826,00   |
|     | Razem koszty uzyskania przychodu  | 385 265,01 |
| 3)  | Ustalenie dochodu osiągniętego w roku podatkowym:   |            |
| a)  | przychód (pkt 1)  | 455 600,75 |
| b)  | minus koszty uzyskania przychodów (pkt 2)   | 385 265,01 |
|     | Dochód (a–b)  | 70 335,74  |
| 25. | Zasady określone w ust. 1–24 stosuje się odpowiednio w przypadku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów w imieniu podatnika przez biuro rachunkowe. |            |