



Oksana Zinkevych, PhD (Narodowy Uniwersytet Gospodarki Wodnej i Wykorzystania Zasobów Naturalnych, m. Równe), **Kamila Rzeszutek, Student** (Uniwersytet Gdański, m. Gdańsk)

UJĘCIE WYNIKU FINANSOWEGO W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM

W artykule omówiono te segmenty prawa bilansowego, które mają zastosowanie w ustalaniu podstawy i wymiaru podatku dochodowego. W pierwszej części omówiono przychody i koszty z rozróżnieniem terminu ujęcia wydatków jako kosztowych oraz przychodów, w drugiej natomiast odniesiono się do kategorii podatku odroczonego. *Słowa kluczowe:* koszty, przychód, wynik podatkowy, podatek odroczony.

Wstęp

Prawo podatkowe to ogół norm regulujących zasady ustalania zobowiązań podatkowych wobec instytucji publiczno-prawnych. Jest on m.in. narzędziem realizacji polityki fiskalnej państwa.

Kluczową kwestią dotyczącą zasad współzależności polskich przepisów prawa bilansowego i podatkowego jest ujęcie kwestii podstawy do opodatkowania podatkiem dochodowym. Przepisy prawa podatkowego nie uznają za równoważne pojęcia zysku brutto i dochodu będącego podstawą do opodatkowania.

Różnice w wartości wyniku finansowego brutto oraz kwoty będącej podstawą do opodatkowania mają charakter trwały bądź przejściowy. Pierwszy oznacza wyłącznie ustalonych bilansowo grup przychodów bądź kosztów z podstawy opodatkowania. Drugi dotyczy jedynie przesunięcia w czasie momentu ich akceptacji w prawie podatkowym. Nie oznacza to, że między tymi dwoma segmentami prawa nie występują relacje oparte na kryteriach spójności [8].

W ustawie o rachunkowości (dalej: uor) [9] stwierdzono, że księgi handlowe przedsiębiorstwa powinny być prowadzone w sposób umożliwiający ustalenie wysokości zobowiązań podatkowych. Oznacza to konieczność wprowadzenia zapisów na kontach obejmujących kwoty, które różnicują wartość wyniku finansowego brutto [4, s. 78-87] oraz dochodu podatkowego bieżącego okresu

Wydatki a koszty uznane podatkowo

Głównym ekonomicznym celem przedsiębiorstwa jest generowanie zysku skutkujące powstaniem dodatnich przepływów

finansowych. Warunkiem uznania wydatków za podatkowy koszt uzyskania przychodów jest powiązanie ich z przychodami podatkowymi, zgodnie z zasadą współmierności przychodów i kosztów.

Zgodnie z definicją podatkową koszt aby był uznany podatkowo musi być jednocześnie poniesiony i współmierny. Zgodnie z definicją zawartą w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: updop) [10], kosztami uzyskania przychodu są koszty poniesione w celu uzyskania przychodów. Z wyjątkiem kosztów, których ustawodawca za takie nie uznaje, wymieniając je enumeratywnie w art.16. Kryterium zaliczającym dany koszt do grupy kosztów uzyskania przychodów jest poniesienie kosztu w celu osiągnięcia przychodu [7, s. 34-38].

Koszt poniesiony przez przedsiębiorstwo w związku z prowadzoną działalnością będzie brany pod uwagę przy ustalaniu dochodu tylko wtedy, gdy służy on osiągnięciu przychodu i nie wykluczony z kosztów w updop. Z podatkowego punktu widzenia koszty ponoszone przez podatnika można podzielić na:

- 1) koszty, których poniesienie miało związek z osiągnięciem przychodu,
- 2) koszty, które zostały poniesione bez związku z osiągniętym przychodem,
- 3) koszty, które zostały poniesione w związku z uzyskanym przychodem a których ustawodawca nie zakwalifikował w ustawie do zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów.

Zasadą prawa podatkowego jest obowiązek potrącania kosztów w czasie. Koszty uzyskania przychodów są potrącane tylko w tym roku obrotowym, którego dotyczą:

- 1) koszty poniesione w danym roku i wiążące się z przychodami z danego roku, co oznacza, że ani koszty ani przychody nie są rozliczane w czasie oraz że koszty zostały w tym czasie zarachowane i poniesione, to znaczy w rozumieniu prawa podatkowego – zapłacone,
- 2) koszty poniesione w danym roku i wiążące się z przychodami danego roku,
- 3) koszty poniesione w latach poprzednich dotyczące przychodów z bieżącego roku podatkowego,
- 4) określone co do rodzaju i kwoty koszty uzyskania przychodów, które nie zostały zarachowane.

W art.16 updop wymieniono szereg kosztów, które w świetle przepisów podatkowych nie są brane pod uwagę przy ustalaniu podstawy opodatkowania. Obejmują one osiem grup wydatków:

- 1) Koszty pozyskania i użytkowania środków trwałych [5] oraz wartości niematerialnych i prawnych – wydatki na nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów nie są zaliczane przez updop



do kosztów uzyskania przychodu. Kosztem podatkowym mogą być jedynie opłaty za wieczyste użytkowanie gruntu. W księgach rachunkowych operacje związane z nabyciem gruntu lub prawa do ich wieczystego użytkowania ewidencjonowane są jako wydatek niestanowiący kosztu. Do kosztów nie zalicza się wydatków związanych z ulepszeniem środków trwałych takich jak modernizacja, poprawa parametrów, przebudowa, rozbudowa [3, s. 289-298]. Updop wprowadza również ograniczenia w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych i ubezpieczeń samochodów osobowych.

2) Straty i sankcje – stratę definiuje się jako utratę pewnej części majątku przedsiębiorstwa. Straty mogą powstać na skutek niezamierzonych działań, zdarzeń losowych lub działań zamierzonych przez przedsiębiorstwo. Ustawy podatkowe regulujące zasady opodatkowania podatkiem dochodowym wymieniają dużą ilość strat i sankcji, które nie mogą być brane pod uwagę przy wyliczeniu podatku. Do kosztów nie zalicza się:

- a) straty powstałej przy wycofaniu z użytkowania samochodów,
- b) straty związanej z likwidacją nie w pełni umorzonych środków trwałych,
- c) straconych przedpłat, zaliczek i zadatków,
- d) strat związanych z opłatami sankcyjnymi mającymi charakter zarówno cywilny jak i karny.

3) Fundusze – updop znacznie ogranicza możliwości wliczenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów odpisów i wpłat na fundusze. Kosztem uzyskania przychodów są natomiast odpisy na fundusze tworzone na podstawie przepisów o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym.

4) Podatki – podatek VAT stanowić będzie koszt uzyskania przychodu w rozumieniu przepisów podatkowych w kilku przypadkach:

- a) kiedy dotyczy przedsiębiorców podmiotowo zwolnionych z podatku od towarów i usług,
- b) kiedy dotyczy podatników, którzy nabyli towary i usługi w celu wytworzenia lub odsprzedaży,
- c) kiedy dotyczy podatników w zakresie podatku od towarów i usług, którego zgodnie z przepisami dotyczącymi tego podatku nie można odliczyć od podatku należnego,

5) Wydatki na rzecz pracowników i innych osób wykonujących pracę na podstawie umów zlecenia i o dzieło oraz świadczących pracę najemną na podstawie tytułu prawnego – wynagrodzenie wypłacone pracownikom za pracę wykonaną w ramach stosunku pracy stanowi

koszt uzyskania przychodu. Są to koszty zarówno w prawie podatkowym jak i bilansowym. Ta forma wynagrodzenia stanowi jednostronny koszt uzyskania przychodu u pracodawcy, z drugiej strony u pracownika podlega on opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (z wyjątkiem wyjątków za pranie i reparację odzieży roboczej itp.). Kolejnym kosztem związanym z zatrudnieniem pracowników są składowki na ubezpieczenie społeczne czy wydatki związane z podróżami służbowymi pracowników.

6) Wydatki na eksploatację samochodów nieujętych w ewidencji środków trwałych.

7) Koszty kapitałowe – wszystkie formy zdobycia przez przedsiębiorstwo kapitału związane są z poniesieniem kosztów. Koszty te można podzielić na grupy:

a) koszty związane z własnymi kapitałami podatnika,

b) koszt własnej pracy podatnika,

c) koszty związane z pozostałymi kapitałami (pożyczki od osób trzecich, dopłaty).

8) Pozostałe koszty – tu zalicza się darowizny i ofiary wszelkiego rodzaju nie stanowią kosztu uzyskania przychodu. Wyjątkiem są darowizny będące podstawą do odliczenia od dochodu takie jak darowizny na cele naukowe, oświatowe, kultu religijnego, ochrony środowiska itd., ale odliczeniu nie podlegają darowizny dla osób fizycznych bądź prawnych.

Podatek bieżący i odroczony w strukturze wyniku finansowego

Podatek dochodowy naliczony za dany okres zgodnie z prawem podatkowym, którego podstawą naliczenia jest dochód podatkowy wykazany w deklaracji podatkowej lub zeznaniu podatkowym. Stanowi on zobowiązanie podatkowe danego okresu i jest określany jako podatek bieżący.

Wynik finansowy oraz podatek dochodowy, chociaż podlegają różnym zasadom i regułom prawnym, nie stanowią w pełni niezależnych kategorii pojęciowych [1, 169-196]. Zysk brutto ustalony w rachunku wyników stanowi punkt wyjścia do obliczenia dochodu podatkowego a podatek dochodowy wpływa na wysokość wyniku netto.

Dochód podatkowy zazwyczaj różni się od wyniku finansowego brutto. Jest to spowodowane różnicami między księgowymi a podatkowymi przychodami oraz księgowymi a podatkowymi kosztami uzyskania przychodu [2, s. 165 i n.].

Różnice między wynikiem finansowym a dochodem podatkowym mogą być klasyfikowane ze względu na różne kryteria. Najczęściej stosowanymi są kierunki ich wpływu na wysokość dochodu podatkowego oraz czas ich występowania.



W ramach kryterium kierunku w ramach różnic między podatkiem dochodowym a bilansowym wynikiem finansowym wpływu wyróżnia się:

1) Różnice dodatnie – występują, gdy ustalony w danym roku podatkowym dochód podatkowy jest niższy od wyniku brutto, przy czym różnice te mogą wynikać zarówno w zakresie przychodów jak i kosztów podatkowych oraz księgowych. Skutkiem występowania dodatnich różnic między dochodem podatkowym a wynikiem brutto jest mniejsze obciążenie podatkiem dochodowym wyniku finansowego w danym roku podatkowym.

2) Różnice ujemne – występują wtedy, gdy obliczony w danym roku podatkowym dochód do opodatkowania jest wyższy od wyniku brutto. Te różnice również mogą być spowodowane rozbieżnościami w zakresie przychodów i kosztów podatkowych oraz księgowych. Skutkiem występowania ujemnych różnic pomiędzy dochodem podatkowym a wynikiem brutto jest większe obciążenie podatkiem dochodowym wyniku finansowego w danym roku podatkowym.

Uwzględnienie kryterium czasu występowania obejmuje podział odroczonego podatku dochodowego na:

1) Różnice trwałe – mają one jedynie bieżące skutki podatkowe, co oznacza, że wpływają na płatności podatku dochodowego w okresie, w którym zostały zidentyfikowane i nie przyniosą już żadnych skutków w przyszłości. Jest to zatem jednorazowa utrata korzyści podatkowych przez przedsiębiorstwo.

2) Różnice przejściowe – oprócz wpływu na podatek bieżący przyniosą one skutek również w przyszłości ponieważ przyczyną ich powstania nie jest brak akceptacji przez ustawodawcę kosztu lub przychodu na trwałe a jedynie na określony czas. Skutek bieżący jest odwrotny niż skutek w przyszłości. W praktyce różnice przejściowe skutkują dodatkowymi obowiązkami ewidencyjnymi [6, s. 132-140], rozszerzeniem dokumentacji do celów podatkowych.

Sposób ustalenia podstawy do opodatkowania wynikający z upod realizowany jest w formie formularza deklaracji podatkowej. Źródłem danych do deklaracji są księgi rachunkowe co jest pochodną zastosowania art. 24 ust. 5 uor nakazującego prowadzenie ksiąg podatkowych w sposób umożliwiający sprawozdania finansowego ale i deklaracji podatkowej. Z art. 9 ust. 1 upod wynika, że księgi rachunkowe powinny pozwalać na ustalenie przychodów podatkowych i kosztów ich uzyskania. Jednocześnie podmioty mają obowiązek wyszczególniać dochody wolne od podatku.

Bieżący podatek dochodowy jest kwotą podatku należnego za dany

okres sprawozdawczy zgodnie z regułami prawa podatkowego. Podstawą rozliczenia tego podatku jest dochód podatkowy ustalony na podstawie przychodów i kosztów uznanych za ten okres przez prawo podatkowe.

Odroczony podatek dochodowy jest przychodem zwiększającym wynik finansowy jeżeli zwiększa się stan aktywów oraz zmniejsza się stan rezerw z tytułu podatku dochodowego. Jest on kosztem zmniejszającym wynik finansowy jeżeli zwiększa się stan rezerw lub zmniejsza się stan aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Do ewidencji rezerw na odroczony podatek dochodowy tworzonych w związku z dodatnimi różnicami przejściowymi jest przeznaczane konto "Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego".

Rezerwy z tytułu podatku dochodowego odroczonego, a więc jednocześnie koszt z tego tytułu, powstaje wtedy, gdy różnica przejściowa jest dodatnia.

Zakończenie

Zakres wartości wynikowych w polskim prawie podatkowym stosuje się do przychodów oraz tych kategorii kosztów, które wpływają lub są pochodną działalności sprzedażowej. Do pierwszej grupy kosztów zaliczyć można wszystkie koszty operacyjne, do drugiej – znaczny wolumen kosztów finansowych. Odrębną kategorię stanowi podatek odroczony, którego ustalenie jest skutkiem występowania rozbieżności pomiędzy aktywowanymi wydatkami a momentum ich rozchodu oraz określenia wartości z niego płynących. Tak więc znaczącą rolę odgrywają koszty realizowane w ramach amortyzacji oraz rozchodu składników zapasów a także wyceny bieżącej należności. Z kolei rezerwy stanowią ten element rozliczeń, których występowanie stymulowane jest prawdopodobieństwem zaistnienia zdarzeń gospodarczych dotychczas niedefiniowanych w innych pozycjach ksiąg rachunkowych.

1. Ciesielczyk T., Stępniewski J., *Management opérationnel et comptabilité*, [in:], L. Marco (dir.), *Nouvelles avancées du management*, Editions Harmattan, Paris, 2005. 2. Michalczyk L., *Ekonomiczne i społeczne aspekty konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej*, «Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny», R. 76, 1/2014. 3. Michalczyk L., *Inżynieria rachunkowości w świetle koncepcji earnings managementu jako system informacyjny definiujący wynik finansowy przedsiębiorstw*, «Rola informatyki w naukach ekonomicznych i społecznych», 2010, t. 2. 4. Michalczyk L., *Relacja wybranych segmentów prawa bilansowego z prawem podatkowym*, «Pieniądze i Więź», nr 3(56)/2012. 5. Michalczyk L., *Rola umorzenia aktywów trwałych w powstaniu różnic wyniku finansowego*. *Zeszyty Naukowe TD UJ. Seria: Ekonomia i Zarządzanie*, nr 1/2001. 6. Michalczyk L.,



Wariantowe określenie podstawy do opodatkowania podatkiem dochodowym z wykorzystaniem wybranych metod rachunkowości, «Pieniądze i Więź», nr 4/2011. 7. Michalczyk L., Współczesne nurty rachunkowości w aspekcie realizacji celów ekonomicznych przedsiębiorstw, «Przegląd Organizacji», nr 2/2011. 8. Stępniewski J., Audyt i diagnostyka firmy, Wyd.AE we Wrocławiu, 2001. 9. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j.: Dz.U. z 2016 r., poz.1047 z późn.zm.). 10. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j.: Dz.U.z 2014, poz.851 z późn.zm.).

REFERENCES:

1. Ciesielczyk T., Stępniewski J., Management opérationnel et comptabilité, [in:], L. Marco (dir.), Nouvelles avancées du management, Editions Harmattan, Paris, 2005.
2. Michalczyk L., Ekonomiczne i społeczne aspekty konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, R. 76, 1/2014.
3. Michalczyk L., Inżynieria rachunkowości w świetle koncepcji earnings managementu jako system informacyjny definiujący wynik finansowy przedsiębiorstw, *Rola informatyki w naukach ekonomicznych i społecznych*, 2010, t. 2.
4. Michalczyk L., Relacja wybranych segmentów prawa bilansowego z prawem podatkowym, *Pieniądze i Więź*, nr 3(56)/2012.
5. Michalczyk L., Rola umorzenia aktywów trwałych w powstaniu różnic wyniku finansowego. *Zeszyty Naukowe TD UJ. Seria: Ekonomia i Zarządzanie*, nr 1/2001.
6. Michalczyk L., Wariantowe określenie podstawy do opodatkowania podatkiem dochodowym z wykorzystaniem wybranych metod rachunkowości, *Pieniądze i Więź*, nr 4/2011.
7. Michalczyk L., Współczesne nurty rachunkowości w aspekcie realizacji celów ekonomicznych przedsiębiorstw, *Przegląd Organizacji*, nr 2/2011.
8. Stępniewski J., Audyt i diagnostyka firmy, Wyd. AE we Wrocławiu, 2001.
9. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j.: Dz.U. z 2016 r., poz.1047 z późn.zm.).
10. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j.: Dz.U.z 2014, poz.851 z późn.zm.).

Zinkevych O. V., Candidate of Economics (Ph.D.), Associate Professor (National University of Water and Environmental Engineering, Rivne),
Kamila Rzeszutek, Senior Student (University of Gdansk, Gdansk)

ESSENCE OF THE FINANCIAL RESULT IN THE POLISH TAX LAW

The paper considers those parts of the accounting legislation that are used in determining the tax base and the calculation of income tax.

The first part deals with income and expenses taking into account the date of recognition of expenses and income; the second part deals with the deferred tax category.

Keywords: expenses; income; tax result; deferred tax.

Зінкевич О. В., к.е.н, доцент (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне), **Каміла Жешутек, студентка** (Гданський університет, м. Гданськ)

СУТНІСТЬ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ В ПОЛЬСЬКОМУ ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

У статті розглядаються ті частини облікового законодавства, які застосовуються при визначенні бази оподаткування та нарахуванні податку на прибуток. У першій частині йдеться про доходи та витрати з врахуванням дати визнання витрат і доходів; в другій частині розглядається категорія відкладеного податку.

Ключові слова: витрати; дохід; податковий результат; відкладений податок.
