



Marta Gontarczyk-Skowrońska

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie
Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Finansowego
magontarczyk@wp.pl

ZYSK JAKO KATEGORIA PRAWA HANDLOWEGO, BILANSOWEGO I PRAWA PODATKOWEGO

Streszczenie: Celem niniejszego opracowania jest prezentacja i analiza wybranych rozwiązań prawnych z zakresu prawa handlowego, bilansowego oraz prawa podatkowego dotyczących kategorii zysku. Uzasadnieniem wyboru przedmiotu badań i refleksji nad uniwersalną kategorią zysku jest brak spójności systemowej wspomnianych regulacji prawnych. Zasadne jest sformułowanie podstawowego problemu badawczego, jakim są wzajemne relacje pomiędzy przepisami prawa handlowego, bilansowego i podatkowego regulującymi kategorię zysku oraz tego konsekwencje w różnych sytuacjach społecznych. Istotna jest również kwestia wskazania granic, jakie stawiają te regulacje prawne w zakresie kształtowania obrazu sytuacji finansowej podmiotów sprawozdawczych, w tym przypadku spółek kapitałowych. Przede wszystkim wiąże się to z udzieleniem odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób prawo podatkowe wpływa na stosowanie rozwiązań przyjętych w przepisach prawa handlowego i bilansowego. Wydaje się, że mimo braku hierarchicznego podporządkowania, przepisy prawa podatkowego mogą w pewnych sytuacjach mieć dominujące znaczenie.

Słowa kluczowe: zysk, zysk bilansowy, zysk podlegający opodatkowaniu, podział zysku.

Wprowadzenie

Właściwe zarządzanie nowoczesnymi przedsiębiorstwami nie jest obecnie możliwe bez dysponowania odpowiednimi informacjami, które tworzą obraz ich sytuacji finansowej. W większości przypadków są one konieczne do kierowania działalnością przedsiębiorstw, a więc służą ich celom wewnętrznym. Jednak dane liczbowe kształtujące obraz sytuacji finansowej są również istotne z punktu widzenia podmiotów zewnętrznych, takich jak inwestorzy, instytucje finansowe,

skarbowe czy statystyczne. Podmioty te czerpią informacje o sytuacji finansowej przedsiębiorstw przede wszystkim z okresowych sprawozdań finansowych. Prawo bilansowe nakłada bowiem na określone jednostki obowiązek ich sporządzania [Ustawa o rachunkowości, art. 2, ust. 1]. Zatem wskazane w przepisach prawa bilansowego podmioty sprawozdawcze zobowiązane są do prezentacji obrazu swojej sytuacji finansowej w postaci sprawozdań finansowych. Dane, które są tam zawarte, mają istotne znaczenie dla różnych ich adresatów i dotyczą m.in. wysokości osiąganego przez podmiot sprawozdawczy zysku albo ponoszonej przez niego straty.

Kategoria zysku ma charakter wieloaspektowy. Jako element istniejących stosunków ekonomicznych może być przedmiotem badań nauk ekonomicznych. Jednocześnie, w związku z postępującym procesem ekonomizacji prawa, który przejawia się również w bezpośrednim wkraczaniu regulacji prawnych w sferę działalności gospodarczej [Weralski (red.), 1982, s. 43], zysk ujmowany jest także jako kategoria prawna. W obowiązujących regulacjach prawnych spotyka się jednak różne sposoby rozumienia „zysku”. Należy mieć na uwadze, że podstawowe znaczenie dla właściwej budowy norm prawnych ma aparat pojęciowy, jakim posługuje się ustawodawca, tworząc przepisy. W związku z tym należy rozróżniać, w jakim znaczeniu użyto pojęcia „zysku” w poszczególnych regulacjach i przepisach prawnych. W przypadku analizowanego terminu jest to tym bardziej istotne, że kategorią zysku posługują się przepisy nie tylko prawa prywatnego ale także prawa publicznego.

Podmiotami sprawozdawczymi zobowiązanymi do sporządzania sprawozdań finansowych są m.in. spółki kapitałowe prawa handlowego [Ustawa o rachunkowości, art. 2, ust. 1, pkt 1]. W związku z tym, z perspektywy źródeł prawa odnoszących się do obrazu sytuacji finansowej podmiotów sprawozdawczych oraz kategorii zysku, można dokonać analizy obowiązujących rozwiązań na gruncie prawa handlowego [Kodeks spółek handlowych], bilansowego [Ustawa o rachunkowości] oraz prawa podatkowego (ustawy podatkowe, w tym ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych). Interdyscyplinarne podejście do zysku uzasadnia jednak konieczność stosowania wykładni systemowej zewnętrznej i sięgania do rozwiązań prawnych z zakresu prawa prywatnego i publicznego, uwzględniając jednocześnie ich specyfikę. Takie podejście pokazuje bowiem, że obraz sytuacji finansowej podmiotu sprawozdawczego i jego zysk jest różnie kształtowany i postrzegany w zależności od tego, kto czerpie informacje ze sprawozdania finansowego – czy jest to na przykład zarząd spółki kapitałowej, jej wspólnik, czy organ podatkowy.

W związku z tym, że wspomniane regulacje pełnią w systemie prawa różne funkcje i realizują odmienne cele, zasadne jest sformułowanie podstawowego problemu badawczego, jakim są wzajemne relacje pomiędzy przepisami prawa handlowego, bilansowego i podatkowego regulującymi kategorię zysku oraz tego konsekwencje w różnych sytuacjach społecznych. Istotna jest również kwestia wskazania granic, jakie stawiają te regulacje prawne w zakresie kształtowania obrazu sytuacji finansowej podmiotów sprawozdawczych, w tym przypadku spółek kapitałowych. Przede wszystkim wiąże się to z udzieleniem odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób prawo podatkowe wpływa na stosowanie rozwiązań przyjętych w przepisach prawa handlowego i bilansowego. Wydaje się, że mimo braku hierarchicznego podporządkowania prawo publiczne, w tym przypadku przepisy prawa podatkowego, mogą w pewnych sytuacjach mieć dominujące znaczenie. Często determinują decyzje przedsiębiorców, które wywołują z kolei określone skutki na gruncie prawa prywatnego, tj. prawa handlowego i bilansowego.

Uzasadnieniem wyboru przedmiotu badań i refleksji nad uniwersalną kategorią zysku jest brak spójności systemowej wspomnianych regulacji prawnych. Konsekwencją takiego stanu rzeczy są nie tylko wątpliwości w zakresie stosowania przepisów prawa, ale także konkretne decyzje przedsiębiorców podporządkowane skutkom określonym przede wszystkim w przepisach prawa podatkowego. Celem niniejszego opracowania jest zatem prezentacja i analiza wybranych rozwiązań prawnych z zakresu prawa handlowego, bilansowego oraz prawa podatkowego dotyczących kategorii zysku w celu udowodnienia sformułowanej hipotezy badawczej.

1. Zysk jako cel prowadzenia działalności gospodarczej

Trzon gospodarki rynkowej stanowią obecnie przedsiębiorstwa prywatne. Są to podmioty gospodarcze, których działalność sprowadza się przede wszystkim do pomnażania posiadanego kapitału, tj. maksymalizacji zysku. Z tej perspektywy zysk należy traktować jako cel prowadzenia przedsiębiorstwa, czyli działalności gospodarczej. Jednocześnie należy mieć na uwadze, że są to także podmioty, których działalność wiąże się najczęściej z realizacją obowiązków o charakterze sprawozdawczym w zakresie prezentacji swojej sytuacji finansowej.

Najczęściej występujące w literaturze ekonomicznej definicje przedsiębiorstwa określają go jako podstawową instytucję ekonomiczną, utworzoną w celu osiągnięcia efektywnych ekonomicznie wyników (zysków), która stanowi elementarną formę organizacji działalności gospodarczej, charakteryzującą się odrębnością techniczno-produkcyjną, organizacyjną i prawną [Bednarski, Wilkin (red.), 2007, s. 97]. Przedsiębiorstwa działają w różnych dziedzinach, formach organi-

zacyjnych i prawnych, różnią się wielkością, rodzajem zaangażowanego kapitału itp. Wszystkie jednak prezentują określony zespół cech, do których zalicza się przede wszystkim: przedsiębiorczość, samodzielność, samofinansowanie i racjonalność działań. Z punktu widzenia analizowanego problemu, zwłaszcza ostatnia cecha, utożsamiana z dążeniem do osiągnięcia w danych warunkach jak najkorzystniejszych wyników, wydaje się najistotniejsza. Niewątpliwie wskazanie tego, co stanowi najkorzystniejszy wynik jest trudne i ma względny charakter. Zależy bowiem od wielu czynników, takich jak np. formy własności, obowiązujące normy prawne czy wyodrębnienie organizacyjne przedsiębiorstwa [Kozieł, 2013, s. 22]. Prezentacja tego wyniku ma natomiast miejsce w sprawozdaniu finansowym ukazującym obraz sytuacji finansowej przedsiębiorstwa.

Zysk rozumiany ogólnie jako dodatni wynik działalności gospodarczej, stanowi istotną kategorię ekonomiczną i najważniejszy element zainteresowania nie tylko właścicieli, wspólników czy akcjonariuszy, ale również innych podmiotów, takich jak inwestorzy, kontrahenci, wierzyciele czy konkurenci na rynku. Powstanie zysku oraz jego wielkość stanowi podstawę rozwoju przedsiębiorstwa i oceny efektywności jego prowadzenia. Z perspektywy przedsiębiorcy ważny jest przede wszystkim zysk netto. Stanowi on bowiem źródło finansowania ewentualnych inwestycji, zwiększających potencjał gospodarczy oraz zdolność konkurowania przedsiębiorstwa na rynku.

Sprawność działania i efektywność przedsiębiorstw, a w konsekwencji zdolność do wypracowania zysku, wiąże się również z przyjętą formą organizacyjno-prawną. Formą sprzyjającą realizacji podstawowego celu działalności gospodarczej, jakim jest osiągnięcie zysku, są spółki prawa handlowego, w tym przede wszystkim spółki kapitałowe. Obowiązujące przepisy prawa [Kodeks spółek handlowych, art. 3] nie przesądzają jednak o zarobkowym charakterze działalności spółek handlowych. Oznacza to, że zarobkowy cel nie stanowi elementu konstytutywnego funkcjonowania ani spółki z ograniczoną odpowiedzialnością czy spółki akcyjnej. Jeżeli więc spółka powstaje dla realizacji celu gospodarczego, jej podstawowym zadaniem jest osiągnięcie zysków. Może tego dokonać, prowadząc działalność gospodarczą, ale również uzyskując dodatkowe dochody, powiększające jej majątek, w postaci oprocentowania lokat bankowych, dywidend, otrzymanych darowizn, środków uzyskanych dzięki wyższym cenom za otrzymane wkłady aportowe itp. W przypadku realizowania przez spółkę celu niegospodarczego, zysk również może zostać osiągnięty. Jednak w takim wypadku nie będzie on wiązał się z działalnością gospodarczą, lecz będzie efektem np. otrzymanych dotacji czy darowizn [Kidyba, Komentarz do art. 191 Kodeksu spółek handlowych, 2015].

2. Zysk jako kategoria prawa handlowego

Kodeks spółek handlowych nie zawiera legalnej definicji zysku, chociaż wielokrotnie posługuje się tym terminem. W szczególności obok pojęcia zysk, często nawet zamiennie, pojawia się „kwota zysku” albo „prawo” czy „prawa do zysku”. Ponadto w przepisach kodeksu regulujących przykładowo funkcjonowanie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością odnaleźć można takie terminy, jak: zysk wynikający z rocznego sprawozdania finansowego, zysk przeznaczony do podziału uchwałą zgromadzenia wspólników, zysk przypadający wspólnikom, zysk za ostatni rok obrotowy czy niepodzielony zysk z lat ubiegłych. Jednocześnie brak jest w kodeksie spółek handlowych przepisu, który wprost odwoływałby się do innych regulacji definiujących i posługujących się pojęciem zysku, przede wszystkim do ustawy o rachunkowości.

Zysk na gruncie prawa handlowego można ogólnie określić jako nadwyżkę wpływów pieniężnych nad wydatkami i obowiązkowymi „odpisami” w określonym czasie [Koch, Napierała (red.), 2011, s. 300]. Jednak szczegółowe zasady ustalania zysku w spółce, który obliczany jest w okresach rocznych, określają przepisy ustawy o rachunkowości. Od określonego zysku należy odjąć podatki, do zapłaty których zobowiązana jest spółka, aby otrzymać zysk netto. Punktem odniesienia podczas obliczania zysku netto są więc wszystkie wartości majątkowe spółki, kapitał zakładowy i zobowiązania z tytułu podatków. Obliczony w ten sposób zysk przeznaczony uchwałą do podziału określany jest mianem dywidendy [Kidyba, Komentarz do art. 191 Kodeksu spółek handlowych, 2015]. Jeżeli natomiast zysk w danym roku obrotowy nie powstał, to nie ma czego dzielić między wspólników. W takiej sytuacji pojawia się z reguły strata bilansowa [Koch, Napierała (red.), 2011, s. 300].

Prawo wspólnika (akcjonariusza) do dywidendy, czyli prawo do otrzymania w postaci pieniężnej przypadającej na niego części rocznego zysku spółki, jest podstawowym prawem majątkowym związanym z uczestnictwem w spółce kapitałowej. Wspólnikom spółki (akcjonariuszom) nie od razu przysługuje jednak roszczenie o wypłatę zysku przeznaczonego do podziału. Zgodnie bowiem z postanowieniami kodeksu spółek handlowych [Kodeks spółek handlowych, art. 191, § 1; art. 347, § 1] przesłankami powstania prawa do dywidendy za dany rok są: ustalenie istnienia i wysokości zysku w rocznym sprawozdaniu finansowym spółki zbadanym przez biegłego rewidenta oraz podjęcie przez (walne) zgromadzenie wspólników uchwały o przeznaczeniu zysku lub określonej jego części do podziału między wspólników. Dla realizacji prawa udziału w zysku istotny jest zysk osiągnięty przez spółkę w trakcie roku obrotowego, bowiem dywiden-

da jest świadczeniem wypłacanym za okres roczny. Od zysku osiągniętego przez spółkę w ostatnim roku obrotowym, który ustawa o rachunkowości nazywa „zyskiem netto”, trzeba odróżnić dopuszczalną do wypłaty kwotę tytułem udziału w zysku [Opalski, 2002, s. 107]. Wypłata zysku, podobnie jak inne rozporządzenia zyskiem na rzecz wspólników, jest przez przepisy kodeksu spółek handlowych limitowana. Kwota przeznaczona do podziału między wspólników nie może przekroczyć zysku za ostatni rok obrotowy, powiększonego o niepodzielone zyski z lat ubiegłych oraz o kwoty przeniesione z utworzonych z zysku kapitałów zapasowych i rezerwowych, które mogą być przeznaczone do podziału. Tak ustaloną kwotę pomniejsza się następnie o niepokryte straty, udziały (akcje) własne oraz kwoty, które zgodnie z ustawą lub umową (statutem) spółki powinny być przekazane z zysku za ostatni rok obrotowy na kapitały zapasowe i rezerwowe [Kodeks spółek handlowych, art. 192, art. 348, § 1]. Kwota zysku do podziału odpowiada nadwyżce bilansowej, pozostającej w dyspozycji spółki, która może zostać przeznaczona na wypłatę dywidendy. Kodeks spółek handlowych nie przewiduje odrębnej nazwy na określenie tej kwoty [Opalski, 2002, s. 107]. Wskazany w przepisach prawnych limit ma istotne znaczenie. Gwarantuje wypłatę dywidendy wyłącznie kosztem nadwyżki bilansowej, którą swobodnie dysponuje spółka. Dzięki temu wypłata nie może doprowadzić do naruszenia funduszy kapitałowych oraz części nadwyżki bilansowej wyłączonej z możliwości przeznaczenia na rzecz wspólników (akcjonariuszy) [Opalski, 2002, s. 115].

Wobec powyższego należy stwierdzić, że prawo handlowe nie posługuje się jedną kategorią zysku. W zależności od etapu działalności spółki określony w przepisach zysk utożsamiany jest z różnymi kwotami: zyskiem za ostatni rok obrotowy, zyskiem przeznaczonym do podziału, niepodzielonymi zyskami z lat ubiegłych, itd. Istotne jest również, że występujące w kodeksie spółek handlowych kategorie zysku nie są tożsame z pojęciami stosowanymi na gruncie ustawy o rachunkowości i nie zawsze nawet mają w niej swoje odpowiedniki. Brak terminologicznej spójności obu tych ustaw może budzić zastrzeżenia, tym bardziej że są to regulacje, które funkcjonują w ramach wspólnego systemu prawa prywatnego.

3. Zysk jako kategoria prawa bilansowego

W przeciwieństwie do przepisów prawa handlowego, ustawa o rachunkowości zawiera legalną definicję zysku [Ustawa o rachunkowości, art. 3, ust. 1, pkt 30]. Stanowi, że przez przychody i zyski rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie

określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli. Określone w tej ustawie przychody i zyski należą do kategorii ekonomicznych wskazujących, co do zasady, miary wyników finansowych podmiotu sprawozdawczego. Należy również zwrócić uwagę, że chociaż z ekonomicznego punktu widzenia przychody i zyski różnią się od siebie w istotny sposób, to w ujęciu bilansowym są opisywane wspólną definicją. Uzasadnione jest to spełnianiem przez obie te kategorie czterech podstawowych kryteriów. Po pierwsze, zarówno przychody, jak i zyski odzwierciedlają korzyści ekonomiczne powstałe (uprawdopodobnione) w okresie sprawozdawczym, wynikające z innych zdarzeń niż transfery środków pomiędzy jednostką a właścicielami. Po drugie, w obu przypadkach korzyści te przybierają formę zwiększenia wartości aktywów lub zmniejszenia wartości zobowiązań. Po trzecie, można je w sposób wiarygodny wycenić. Po czwarte, skutkiem powstania tych korzyści jest wzrost wartości kapitału własnego jednostki lub zmniejszenie jego niedoboru. Przychody stanowią miarę o charakterze podstawowym, natomiast zyski to na ogół miara wynikowa, odzwierciedlająca nadwyżkę przychodów nad kosztami, osiągnięta przez podmiot w danym okresie. Wskazana definicja jest wyrazem przyjętego w ustawie o rachunkowości podejścia bilansowego, zgodnie z którym rachunkowość i sprawozdawczość finansowa nastawiona jest przede wszystkim na prawidłowe ujmowanie i wycenę aktywów i zobowiązań, natomiast kategorie wynikowe, takie jak przychody i koszty oraz zyski i straty są efektem zmian stanu i wartości pozycji bilansowych [Walińska (red.), Komentarz do art. 3 ustawy o rachunkowości, 2013].

Podmioty, które podlegają przepisom ustawy o rachunkowości, w tym spółki kapitałowe [Ustawa o rachunkowości, art. 2, ust. 1, pkt 1], są zobowiązane do sporządzania sprawozdania finansowego, którego celem jest okresowa prezentacja aktualnego stanu aktywów oraz źródeł finansowania tych zasobów, w postaci kapitałów własnych i różnego rodzaju zobowiązań. W sprawozdaniu finansowym prezentowane są również osiągnięte przychody z działalności gospodarczej, koszty uzyskania tych przychodów, straty i zyski nadzwyczajne, a w konsekwencji ostateczny wynik finansowy osiągnięty przez podmiot sprawozdawczy w danym okresie [Messner, Pfaff, 2013, s. 296]. Sprawozdanie finansowe jest sporządzane na dzień bilansowy, którym jest dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych [Ustawa o rachunkowości, art. 45, ust. 1]. Zazwyczaj jest to dzień zakończenia roku obrotowego [Ustawa o rachunkowości, art. 12, ust. 2]. Sporządzenie sprawozdania finansowego powinno nastąpić w oparciu o określone w ustawie

zasady wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego. Obligatoryjnym elementem sprawozdania finansowego jest rachunek zysków i strat [Ustawa o rachunkowości, art. 45, ust. 2], który określa wynik finansowy, pokazując, czy prowadzona przez spółkę działalność przynosi zyski czy straty. Na wynik finansowy składają się koszty i przychody generowane w ramach prowadzonej przez spółkę działalności. Bez względu na przyjęty w rachunku zysków i strat wariant prezentowania informacji (kalkulacyjny czy porównawczy), wynik finansowy ustala się, odejmując od przychodów netto ze sprzedaży jej koszty, następnie uwzględnia się różnice między pozostałymi przychodami i kosztami operacyjnymi, przychodami i kosztami finansowymi oraz zyskami i stratami nadzwyczajnymi. Wskazane koszty i przychody determinują wynik finansowy brutto spółki. Wynik ten w dalszej kolejności należy pomniejszyć o obowiązkowe obciążenia z tytułu bieżącego podatku dochodowego, odroczonego podatku dochodowego oraz płatności zrównane z obciążeniami podatkowymi na podstawie odrębnych przepisów [Ustawa o rachunkowości, art. 42, ust. 1]. W efekcie powstaje wynik finansowy netto, czyli zysk lub strata netto. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że wykazana w rachunku zysków i strat bilansowa kwota dodatniego wyniku netto, czyli zysk netto, nie oznacza kwoty zysku do dyspozycji spółki, w tym kwoty przeznaczonej do podziału tytułem dywidendy dla wspólników [Kozieł, 2013, s. 31].

Obliczony w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości wynik finansowy nie tylko służy określeniu efektywności działania spółki, ale również wielkości jej dochodu podlegającego opodatkowaniu. W praktyce działania spółek następuje w tym miejscu zbieg przepisów ustawy o rachunkowości i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

4. Zysk jako kategoria prawa podatkowego

Z równoległego obowiązywania prawa bilansowego i podatkowego w stosunku do jednostek gospodarczych wynikają określone konsekwencje rozliczeniowe i finansowe. Wyrazem tego jest ustalanie dwóch kategorii wyników: wyniku finansowego (rachunkowego, bilansowego) brutto i wyniku podatkowego. Wynik finansowy, określany w oparciu o przepisy prawa bilansowego, oraz wynik podatkowy nie są kategoriami tożsamymi. Relacje między tymi wynikami mogą być różne i zależą od przyjętych zasad prawa bilansowego i podatkowego [Litwińczuk, 1995, s. 163]. Obecnie reguły ustalania zysku w prawie bilansowym nie są honorowane przez prawo podatkowe. Tym samym kategorie wyniku

finansowego i zysku bilansowego nie znajdują odzwierciedlenia w prawie podatkowym. Ponadto lista odmiennych uregulowań w zakresie ustalania wyniku finansowego i podatkowego jest znacząca. Składają się na nią odrębności zarówno w zakresie przychodów, jak i w pojmowaniu kosztów podatkowych i bilansowych [Olchowicz, 2011, s. 71].

Zysk w ujęciu podatkowym to dochód podatkowy zdefiniowany jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami uzyskania przychodu osiągnięta w roku podatkowym [Ustawa o podatku dochodowym, art. 7, ust. 2]. Z uwagi na to, że przychody i koszty dla ustalenia dochodu podatkowego są rozumiane wyłącznie według ustaleń przyjętych w prawie podatkowym, to i kategoria dochodu jest kategorią wyłącznie podatkową.

Należy mieć również na uwadze, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zobowiązują podatników, w tym spółki kapitałowe prawa handlowego, do prowadzenia ewidencji rachunkowej zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający ustalenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i należnego podatku [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 9 ust. 1]. Prowadzenie ksiąg rachunkowych jest częścią rejestracyjną systemu rachunkowości stanowiącego bazę danych dla całego systemu informacyjnego, gdzie jednym z ważnych jego użytkowników jest Skarb Państwa. W konsekwencji, wymagania przepisów prawa podatkowego wywierają istotny wpływ na strukturę i układ ksiąg rachunkowych oraz sposób ewidencjonowania w nich zdarzeń gospodarczych. Natomiast dane bilansowe służą za podstawę ustalenia dochodu podatkowego, a jednocześnie zasady rachunkowości nie są akceptowane przez prawo podatkowe. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera podstaw prawnych zastosowania przepisów ustawy o rachunkowości w zakresie ustalania dochodu podlegającego opodatkowaniu. Ewidencja rachunkowa ma tylko umożliwić prawidłowe ustalenie dochodu albo straty podatkowej. Potwierdza to jedno z orzeczeń, w którym sąd administracyjny stwierdził, że zapisy w prawidłowo prowadzonej ewidencji rachunkowej mogą stanowić dowód, że podatnik rzeczywiście uzyskał przychody i poniósł koszty, które uwzględnił przy ustalaniu dochodu. Nie rozstrzygają one natomiast o podmiocie, przedmiocie, podstawie opodatkowania, stawce oraz zwolnieniach i ulgach podatkowych, lecz jedynie o sposobie dokumentowania stanów faktycznych mających znaczenie i wpływ na elementy techniczne podatku [I SA/Ka 1487/03]. Oznacza to, że z uwagi na odmiennosć zasad ustalania zysku bilansowego w przepisach o rachunkowości i dochodu podatkowego, nie jest możliwe proste odesłanie do prawa bilansowego w kwestiach nieuregulowanych w prawie podatkowym. Natomiast prowadzona przez podatnika ewidencja

rachunkowa w postępowaniu podatkowym pełni wyłącznie rolę formalną. O tym, że przepisy prawa bilansowego nie są podatkotwórcze, orzeka większość składow sądów administracyjnych [II FSK 228/12, III SA 245/91, SA/Lu 666/94, Sa/Ka 1405/95, III SA 11/03, III Sa/Wa 2431/06, I SA/Bd 625/10, I SA/Łd 915/10, I SA/GI 1137/10].

Porównując definicje z ustawy o rachunkowości i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, można wywnioskować, że zysk bilansowy oraz dochód podatkowy ustalane są według jednakowych reguł, tj. przychody minus koszty. Różny jest jednak zakres kwalifikowanych według ustaw podatkowych kosztów i przychodów branych pod uwagę podczas ustalania wyniku, a także moment ujmowania tych kosztów i przychodów w księgach dla celów bilansowych i podatkowych [Gierusz, 1996, s. 18]. Podstawowe obszary różnic w prawie bilansowym i podatkowym wynikają więc z odmiennego podejścia do kwestii przychodów i kosztów, a w konsekwencji do zysku i straty. Brak wartościowego i czasowego pokrywania się za dane okresy tych kategorii powoduje, że istniejące rozbieżności mogą być trwałe lub przejściowe [Litwińczuk, 1995, s. 173; Olchowicz, 2011, s. 73]. Oznacza to, że wynik finansowy może różnić się od wyniku podatkowego w sposób trwały lub różnica może dotyczyć tylko danego okresu rozliczeniowego. Różnice trwałe powstają, gdy przychody lub koszty uznawane przez prawo bilansowe nie są uznawane przez prawo podatkowe i na odwrót. W takiej sytuacji mają one charakter definitywny i nieodwracalny. Ponadto kształtują różnicę pomiędzy tymi kategoriami tylko w roku podatkowym, w którym powstały. Nie stanowią tym samym podstawy do korekty zobowiązań podatkowych w następnych okresach. Różnice przejściowe wynikają natomiast z odmiennego w prawie bilansowym i podatkowym momentu uznania danego przychodu za osiągnięty oraz kosztu za poniesiony. Są uznawane dopiero w następnych okresach rozrachunkowych i wtedy ponownie wpływają na wynik finansowy lub dochód do opodatkowania. Różnice trwałe i przejściowe mogą mieć charakter dodatni lub ujemny. Rozróżnienie takie dokonywane jest przez pryzmat wyniku bilansowego i podatkowego, przy czym jako punkt odniesienia przyjmuje się wynik rachunkowy. Oznacza to, że w przypadku, gdy wynik rachunkowy jest wyższy od wyniku podatkowego, różnica ma charakter dodatni. Sytuacja taka występuje, gdy przychody rachunkowe są wyższe od przychodów podatkowych lub koszty rachunkowe są niższe od kosztów podatkowych. Natomiast gdy przychody rachunkowe są niższe od przychodów podatkowych lub koszty rachunkowe są wyższe od kosztów podatkowych, występują różnice ujemne. Istotne jest, że jednostki gospodarcze zobowiązane są uwzględniać wspomniane różnice. Zastosowanie się wyłącznie do reguł prawa bilansowego bądź wyłącz-

nie podatkowego może narazić je na konsekwencje finansowe określone prawem podatkowym w związku z niewłaściwym określeniem podstawy opodatkowania albo spowodować naruszenie jednej z podstawowych zasad rachunkowości, jaką jest zasada rzetelności i wierności obrazu finansowego określona w przepisach ustawy o rachunkowości.

Prawo bilansowe, uwzględniając konieczność korekty wyniku finansowego do poziomu dochodu podatkowego, posługuje się instrumentem pozwalającym na wyeliminowanie wpływu przepisów podatkowych na wynik bilansowy. Umożliwia on tym samym uniknięcie zniekształceń rzetelnego obrazu majątkowego i sytuacji finansowej jednostki. Instrumentem tym jest odroczony podatek dochodowy. Należy jednak podkreślić, że odroczony podatek dochodowy uwzględnia jedynie różnice przejściowe. Różnice trwałe nie są uwzględniane przez prawo podatkowe, w związku z tym bezcelowe jest tworzenie ewentualnych rezerw księgowych na ten cel. Odroczony podatek dochodowy można określić jako przyszłe zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego lub prawo do jego pomniejszenia w przyszłości. W przypadku różnic przejściowych dodatnich podatek dochodowy ustalony od wyniku finansowego brutto, skorygowany o różnice trwałe, jest większy niż podlegające zapłacie za ten sam okres zobowiązanie podatkowe. W tym przypadku ma miejsce odroczenie płatności różnicy podatku. Uzasadnia to konieczność wyłączenia z podziału części wypracowanego zysku poprzez stworzenie rezerwy na odroczony podatek. W konsekwencji następuje zmniejszenie zysku do podziału w roku obrachunkowym. Odwrotna sytuacja ma miejsce w przypadku różnic przejściowych ujemnych, gdy zobowiązanie podatkowe jest większe od obowiązkowego obciążenia wyniku finansowego. Skutkuje to powstaniem w spółce swoistej nadpłaty [Wyrzykowski, 2003, s. 24 i nast.].

Odroczony podatek dochodowy jest rozwiązaniem umożliwiającym prawidłowe ujęcie w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym następstw odmienności reguł podatkowych od rozwiązań rachunkowych. Konieczność tworzenia rezerwy na podatek odroczony stanowi barierę przed nadmierną konsumpcją zysku przy ewentualnym braku środków z zysków z lat następnych. Jednocześnie rezerwa taka stanowi zabezpieczenie interesu publicznego, bowiem gwarantuje określone środki finansowe na realizację należnych dochodów publicznych. Instytucja podatku odroczonego, chociaż bardzo skomplikowana i wywołująca liczne kontrowersje, wyraźnie potwierdza autonomiczność prawa bilansowego i podatkowego, ale także konieczność uwzględniania występujących między nimi różnic. Jednak jest to także rozwiązanie, które wskazuje na odmienny sposób kształtowania i prezentacji obrazu sytuacji finansowej podmiotów sprawozdawczych według reguł prawa bilansowego i podatkowego.

5. Przeznaczenie zysku i jego konsekwencje

Wypracowywany zysk stanowi podstawę finansowania gwarantującą rozwój spółki i osiągnięcie określonych korzyści przez wspólników czy akcjonariuszy. Jest to również element, który w istotny sposób wpływa na obraz jej sytuacji finansowej. Zysk netto wyliczony według reguł prawa bilansowego za rok obrotowy, w całości zazwyczaj nie może być przeznaczony na dywidendę, a z drugiej strony nie jest on także jedynym źródłem możliwych wypłat w ramach podziału zysku spółek kapitałowych. W związku z tym maksymalna kwota do podziału może być wyższa lub niższa od zysku netto wykazanego w ostatnim sprawozdaniu finansowym podmiotu sprawozdawczego. Dokonując rozporządzenia zyskiem i jego podziału między wspólników czy akcjonariuszy, zarząd spółki powinien kierować się perspektywami rozwoju i możliwościami finansowymi spółki. Proponując podział zysku, powinien brać pod uwagę szeroko rozumiany interes spółki, jej potrzeby, przyjętą strategię rozwoju, w tym sposób finansowania działalności. Opracowując propozycję podziału zysku w spółce, jej zarząd w pierwszej kolejności ma obowiązek wyliczyć maksymalną kwotę możliwą do wypłaty, a w dalszej kolejności określić, w jakiej wysokości pozostawić zysk w spółce, a w jakiej wypłacić go w formie dywidendy [Waślicki, 2008, s. 34]. Pozostawienie wypracowanego w roku obrotowym zysku wiąże się z koniecznością przeznaczenia go np. na pokrycie bieżącej straty czy strat wcześniejszych lub zasilenia kapitałów zapasowych lub rezerwowych tworzonych w spółce.

Należy zwrócić uwagę, że obraz sytuacji finansowej spółki i jej zysk może być różnie postrzegany przez samą spółkę i jej wspólników (akcjonariuszy). Ma to najczęściej bezpośrednie przełożenie na sposób rozporządzenia zyskiem przez spółkę. W interesie spółki bowiem może leżeć pozostawienie części wypracowanego zysku w firmie, natomiast jej wspólnicy będą zainteresowani przede wszystkim jego wypłatą w formie jak najwyższej kwoty dywidendy. Jednak zarówno wspólnicy, jak i sama spółka muszą brać pod uwagę wpływ regulacji prawa podatkowego na sposób rozporządzania zyskiem przez spółkę. Sposób ten wywołuje bowiem określone konsekwencje na gruncie prawa podatkowego. Prowadzenie działalności w formie spółki kapitałowej wiąże się z koniecznością podwójnego opodatkowania wypracowanego przez nią zysku. Obciążenie podatkowe dotyczy bowiem zarówno spółki, która jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, jak i wspólników (akcjonariuszy) zobowiązanych do zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu otrzymanej dywidendy. Jest to jednak podwójne opodatkowanie wyłącznie w sensie ekonomicznym, a nie prawnym. Podwójne opodatkowanie zysku stanowi w tym przy-

padku przykład wpływu regulacji podatkowych na kształtowanie nie tylko sytuacji finansowej podmiotu sprawozdawczego, jakim jest spółka, ale również jej wspólników (akcjonariuszy).

W związku z tym, że zarówno spółka oraz jej wspólnicy są zainteresowani jak najwyższą kwotą zysku, którą mogliby rozporządzać, podejmują próby uniknięcia podwójnego opodatkowania zysku, co w konsekwencji wpływa także na obraz sytuacji finansowej samej spółki. W przypadku prowadzenia działalności w formie spółki kapitałowej, można tego dokonać poprzez przekształcenie jej w spółkę osobową. Spółka osobowa nie jest bowiem podatnikiem podatku dochodowego, a podatek ten płacą wyłącznie jej wspólnicy. Ten sposób uniknięcia podwójnego opodatkowania dotyczy spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, które mogą zostać przekształcone w spółkę komandytową. W efekcie przekształcenia powstaje spółka komandytowa, w której jedynym komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, a komandytariuszami są zazwyczaj wspólnicy tej spółki. Spółka komandytowa, jako spółka osobowa, nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Natomiast jej zysk, przypadający komandytariuszom, jest opodatkowany tylko raz, wyłącznie podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Problem podatkowych konsekwencji przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę komandytową zarysowuje się na tle opodatkowania niepodzielonego zysku spółki. Jednocześnie ukazuje on wpływ przepisów prawa podatkowego na sposób dysponowania zyskiem spółki.

Do końca 2014 r. zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych [art. 10, ust. 1, pkt 8] za dochód z udziału w zyskach osób prawnych uznawany był dochód faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także wartość niepodzielonych zysków w spółkach kapitałowych w przypadku przekształcenia tych spółek w spółki osobowe. W takiej sytuacji przychód podlegający opodatkowaniu musiał zostać określony na dzień przekształcenia (taką samą regułą zawiera art. 24, ust. 5, pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawierają definicji „niepodzielonych zysków”. Niewątpliwie podziałem wypracowanego przez spółkę zysku jest jego przeznaczenie do wypłaty wspólnikom w formie dywidendy. Natomiast obowiązujące do końca 2014 r. przepisy podatkowe nie rozstrzygały jednoznacznie, czy przekazanie zysku na kapitał zapasowy lub rezerwy spółki, albo w inny sposób przewidziany umową, skutkuje tym, że należy traktować go jako zysk podzielony i w związku z tym nie podlega on opodatkowaniu przy przekształceniu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę komandytową. Organy podatkowe stały na stanowisku, że niepodzielone zyski

to kategoria obejmująca zyski wypracowane przez spółki kapitałowe, lecz niewypłacone wspólnikom przed datą przekształcenia w spółki osobowe. Przy takim założeniu do niepodzielonych zysków należało zaliczyć nie tylko zyski bieżącego roku, ale także zyski wypracowane w latach poprzednich przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, a nierozdzielone między wspólników, lecz przekazane na kapitały tworzone w spółce, np. kapitał zapasowy, kapitał rezerwowy lub na pokrycie strat z lat ubiegłych. Zupełnie odmienny pogląd w tej sprawie prezentowały w większości sądy administracyjne [II FSK 2846/12, II FSK 2369/12, I SA/Lu 772/13]. Przyjmowały, że skoro ustawodawca na gruncie przepisów podatkowych nie wyjaśnił, jak należy rozumieć „zysk niepodzielony”, a wykładnia językowa nie daje wystarczających rezultatów w zrekonstruowaniu normy prawnej rodzącej obowiązek podatkowy przy przekształceniu spółki, to w celu określenia treści tego terminu należy posłużyć się regułami wykładni systemowej zewnętrznej. W związku z tym, trzeba mieć na uwadze wzajemne relacje pomiędzy odmiennymi pojęciami prawa podatkowego i prawa handlowego. W przypadku braku definicji „zysku niepodzielonego” na gruncie przepisów podatkowych, którą ustawodawca przypisałby temu terminowi na własne potrzeby specyficzną, właściwą dla prawa podatkowego treść, to odczytanie jego znaczenia nie jest możliwe bez odniesienia go do określonych instytucji z dziedziny prawa handlowego. Zasady podziału zysku w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością regulują bowiem przepisy prawa handlowego [II FSK 2846/12].

Wprawdzie przepisy prawa handlowego również nie zawierają definicji niepodzielonego zysku, jednak przyjmuje się, że w sensie językowym [art. 191, § 1 i § 2] jest to nie tylko zysk niepodzielony pomiędzy wspólników uchwałą zgromadzenia wspólników, lecz także niepodzielony w inny sposób. Przy czym kierunki podziału zysku określać mogą nie tylko przepisy prawa handlowego, ale także treść umowy spółki. Umowa może zawierać postanowienia o utworzeniu z zysku kapitałów rezerwowych, które nie mogą być przeznaczone do podziału między wspólników, pomimo że są tworzone w efekcie podziału wypracowanego zysku. Treść przepisów prawa handlowego nie daje tym samym wystarczających podstaw do tego, aby za zysk niepodzielony uznać wyłącznie taki zysk, który nie został podzielony pomiędzy samych wspólników. Nie można więc wartości niepodzielonego zysku utożsamiać z zyskiem faktycznie niewypłaconym wspólnikom w razie przekształcenia spółki kapitałowej. Tym samym zyski niepodzielone i niewypłacone wspólnikom w formie dywidendy, lecz gromadzone jako kapitały własne spółki, nie odpowiadają pojęciu niepodzielonych zysków na gruncie prawa podatkowego. W sytuacji gdy zysk został prawidłowo rozdysponowany zgodnie z umową spółki, poprzez np. jego przekazanie

na kapitał zapasowy czy rezerwowy, nie jest on zaliczany do kategorii zysków niepodzielonych [I SA/Lu 772/13]. Zawężenie znaczenia zysku niepodzielonego wyłącznie do zysków niepodzielonych między wspólników prowadziłoby bowiem do rozszerzenia obowiązku podatkowego w ujęciu przedmiotowym [II FSK 2846/12]. W istotny sposób wpłynęłoby to na zakres opodatkowania zysku spółki, a tym samym na obraz jej sytuacji finansowej. Podobnie problem opodatkowania niepodzielonych zysków postrzegały sądy administracyjne, mając na uwadze niedopasowanie obrazu sytuacji finansowej spółki kształtowanej przez przepisy prawa handlowego i podatkowego.

Ustawodawca podatkowy usankcjonował jednak od 1 stycznia 2015 r. sposób rozumienia przepisów podatkowych dotyczących opodatkowania niepodzielonych zysków przez organy podatkowe. Aktualnie obowiązujące przepisy podatkowe za podlegający opodatkowaniu dochód z udziału w zyskach osób prawnych uznają, oprócz wartości niepodzielonych zysków w spółce, także wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce. W uzasadnieniu do ustawy nowelizującej wskazano, że nie ma uzasadnienia dla różnicowania sytuacji podatników wyłącznie przy uwzględnieniu kryterium podjęcia uchwały o przeznaczeniu zysku na kapitały spółki. Niemniej jednak, dodając do przepisu określającego dochody z zysków osób prawnych sformułowanie „oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż zakładowy w spółce przekształcaniej”, dokonano wyróżnienia dwóch kategorii zysków: niepodzielonych między wspólników i przekazanych na inne kapitały w spółce, co stoi w sprzeczności z dotychczasowym stanowiskiem sądów administracyjnych i sposobem rozumienia zysków niepodzielonych na gruncie prawa handlowego.

Obecny kształt przepisów prawnych dotyczących opodatkowania niepodzielonych zysków stanowi przykład tego, że obraz sytuacji finansowej podmiotów sprawozdawczych jest inaczej postrzegany nie tylko przez spółkę czy jej wspólników, ale również przez Skarb Państwa. Ustawodawca zmienia bowiem moment powstania obowiązku podatkowego przy podziale wypracowanego przez spółkę zysku, tak aby było to zgodne z interesem publicznym. Warto pamiętać, że wprawdzie przepisy prawa handlowego, bilansowego i prawa podatkowego stwarzają możliwości dowolnego podziału zysku przez spółkę, jednak sposób jego podziału wywołuje różne konsekwencje na gruncie tych trzech regulacji, co wpływa także na obraz sytuacji finansowej podmiotu sprawozdawczego.

Podsumowanie

W związku z tym, że kategoria zysku ma charakter interdyscyplinarny, nie można postrzegać jej na gruncie wyłącznie jednej dziedziny prawa. Wiąże się to jednak z występowaniem problemów interpretacyjnych wynikających z konieczności odwołania się do więcej niż jednego aktu prawnego i potrzeby szczegółowego rozważenia związków zachodzących pomiędzy unormowaniami należącymi do różnych dziedzin prawa. W związku z tym, spółki kapitałowe w trakcie swojej działalności muszą stale konfrontować reguły prawa handlowego, bilansowego i podatkowego, których zastosowanie wywołuje odmienne skutki w zakresie kształtowania obrazu ich sytuacji finansowej i zysku.

W odniesieniu do kategorii zysku, w obecnym stanie prawnym, trudno uznać przepisy prawa handlowego, bilansowego i podatkowego za spójne. Nie można jednak stwierdzić, że są one ze sobą sprzeczne, obowiązują bowiem równolegle, służąc różnym celom i muszą być brane pod uwagę na innych etapach prowadzonej przez podmiot sprawozdawczy działalności. W konsekwencji obraz sytuacji finansowej podmiotów sprawozdawczych jest różnie kształtowany w zależności od tego, jakie podmioty są nim zainteresowane. Reguła ta dotyczy również zysku spółek kapitałowych.

Sposób traktowania zysku na gruncie prawa podatkowego w największym stopniu wpływa na stosowanie rozwiązań prawnych określonych w przepisach prawa handlowego czy bilansowego. Rzutuje bowiem na decyzje finansowe spółek w zakresie prowadzonej działalności. Wydaje się, że liczne rozbieżności między prawem podatkowym a prawem bilansowym mają również istotny wymiar praktyczny. Przede wszystkim komplikują prowadzenie dokumentacji księgowej, czego skutkiem jest jej nadmierne rozbudowanie. Następstwem tego jest wypracowanie przez przedsiębiorców własnych wzorców rozwiązań rachunkowości, co nie sprzyja ujednocnieniu i uniwersalności rozwiązań na poziomie ustawowym.

Można mieć jednak wątpliwości, czy ujednoclenie podejścia do kategorii zysku w ramach całego systemu prawa, w tym prywatnego i publicznego, jest możliwe, ale także czy jest niezbędne. Istniejące rozbieżności, zwłaszcza między prawem bilansowym a prawem podatkowym, mają bowiem swoje uzasadnienie, wynikające przede wszystkim z różnych celów tych regulacji. Rozwiązania prawa bilansowego służą wykreowaniu wiernego ekonomicznie obrazu jednostki, który odzwierciedla zachodzące zdarzenia gospodarcze, zgodnie z ich treścią i ekonomicznymi konsekwencjami. Prawo podatkowe natomiast, jako narzędzie organów podatkowych, stawia sobie za cel niedopuszczenie do zaniżenia pod-

stawy opodatkowania i zagrożenia regularności poboru dochodów publicznych. W tej sytuacji zysk jako kategoria prawa handlowego czy zysk bilansowy nie mogą być tożsame z zyskiem podatkowym, rozumianym jako podlegający opodatkowaniu dochód.

Literatura

- Bednarski M., Wilkin J. (red.) (2007), *Ekonomia dla prawników i nie tylko*, Lexis Nexis, Warszawa.
- Bęk-Gaik B. (2013), *Komentarz do art. 3 ustawy o rachunkowości* [w:] E. Walińska (red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, System Informacji Prawnej LEX.
- Gierusz B. (1996), *Przychody, koszty, podatek dochodowy i rezerwa na podatek*, ODDK, Gdańsk.
- Kidyba A. (2015), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Komentarz aktualizowany do art. 191 Kodeksu spółek handlowych, System Informacji Prawnej LEX.
- Koch A., Napierała J. (2011), *Prawo spółek handlowych*, LEX, Warszawa.
- Kozieł A. (2013), *Zysk w spółce kapitałowej. Aspekty prawno-handlowe*, Difin, Warszawa.
- Litwińczuk H. (1995), *Prawo bilansowe*, KiK, Warszawa.
- Messner Z., Pfaff J. (2013), *Teoria i zasady rachunkowości*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Olchowicz I. (2011), *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa.
- Opalski A. (2002), *Kapitał zakładowy. Zysk. Umorzenie*, Lexis Nexis, Warszawa.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2014 r., poz. 851 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz.U. z 2013 r., poz. 1030 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2014 r., poz. 1328.
- Waślicki T. (2008), *Podział zysku za rok obrotowy w spółkach kapitałowych – zasady opodatkowania i ewidencji w księgach rachunkowych (I)*, „Przegląd Podatkowy”, nr 4.
- Weralski M. (1982), *Instytucje prawno-finansowe a kategorie ekonomiczne* [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych w PRL*, t. 1, Ossolineum, Wrocław.
- Wyrzykowski W. (2003), *Wynik bilansowy a dochód podatkowy w okresie transformacji systemowej*, PGS, Gdańsk.
- Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 1991 r., III SA 245/91, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

- Wyrok NSA z dnia 1 stycznia 2014 r., II FSK 228/12, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
- Wyrok NSA z dnia 18 września 2014 r., II FSK 2369/12, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
- Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2014 r., II FSK 2846/12, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
- Wyrok NSA oz. w Lublinie z dnia 24 stycznia 1995 r., SA/Lu 666/94, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
- Wyrok NSA oz. w Katowicach z dnia 2 kwietnia 1996 r., Sa/Ka 1405/95, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 maja 2004 r., III SA 11/03, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 lipca 2004 r., I SA/Ka 1487/03, LEX nr 222363.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 marca 2007 r., III Sa/Wa 2431/06, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 września 2010 r., I SA/Bd 625/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 listopada 2010 r., I SA/Łd 915/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 marca 2011 r., I SA/Gl 1137/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 października 2013 r., I SA/Lu 772/13, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

PROFIT AS A CATEGORY OF COMMERCIAL LAW, BALANCE LAW AND TAX LAW

Summary: The aim of the paper is to present and analyse some of the legal solutions in the area of commercial, balance and tax law, which refer to the category of profit. A reason to choose the subject for the study and reflection over a universal category of profit is a lack of systemic coherence of the mentioned legal regulations. It is relevant to formulate a research problem in terms of mutual relationships between regulations of commercial, balance and tax law, which apply to profit category and its consequences in various social situations. It seems essential to state the limits which are established by the regulations in the field of building of an image of the reporting entities' (limited companies) financial situations. Mostly, it refers to answering the question how tax law influences applying solutions assumed by regulations of commercial and balance law. It seems that despite a lack of hierarchic subjection, tax law regulations may be of dominant sense in some situations.

Keywords: profit, balance sheet profit, taxable income, distribution of profit.