

Michał Poszwa

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: michal.poszwa@ue.wroc.pl

ŹRÓDŁA PRZYCHODÓW A KONSTRUKCJA RACHUNKU WYNIKU PODATKOWEGO

THE SOURCES OF REVENUE VS. THE CONSTRUCTION OF THE TAX RESULT ACCOUNT

DOI: 10.15611/pn.2018.506.10

JEL Classification: H25, M41

Streszczenie: Celem artykułu jest analiza konsekwencji wyodrębnienia źródeł przychodów uzyskiwanych w ramach działalności gospodarczej dla procedury i organizacji rachunku wyniku podatkowego. Przedmiotem analizy są przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Podatnicy podlegający ustawie ustalają dochód do opodatkowania, uwzględniając obszary działalności, z których dochody muszą być ustalane odrębnie. Konieczne jest zwłaszcza wyodrębnienie przychodów i kosztów określonych jako zyski kapitałowe oraz pozostałe. W artykule zastosowano metodę analizy regulacji prawnych oraz literatury przedmiotu. Rezultatem przedstawionych badań jest identyfikacja i analiza przychodów zaliczanych do poszczególnych źródeł, a także analiza konsekwencji ich wyodrębnienia dla procedury ustalania kosztów. Koszty uzyskania przychodów powinny zostać przyporządkowane do źródeł przychodów na podstawie dowodów źródłowych i rozliczeń. Pozwoli to na prawidłowe ustalenie dochodu z danego źródła.

Słowa kluczowe: źródła przychodów, grupowanie kosztów, rachunek wyniku podatkowego.

Summary: The aim of the article is to analyze the consequences of distinguishing sources of revenues obtained as part of business operations for the procedure and organization of the tax result account. The subject of the analysis are the provisions of the Act on Corporate Income Tax. Taxpayers determine the taxable income taking into account the areas of activity, income from which must be determined separately. In particular, it is necessary to separate the revenues and costs defined as capital and other gains. The article uses the method of analysis of legal regulations and literature on the subject. The result of the research is the identification and analysis of revenues classified to individual sources, as well as the analysis of the consequences of their separation for the procedure of determining costs. The tax deductible costs should be allocated to the source of income on the basis of source documents and settlements. This will allow correct determination of income from a given source.

Keywords: sources of revenue, costs grouping, tax result account.

1. Wstęp

Działalność zarobkowa może być prowadzona w różny sposób, co znajduje swoje odzwierciedlenie w konstrukcji podatku dochodowego. Poszczególne rodzaje aktywności są określane jako źródła przychodów i wyodrębniane ze względu na ich ekonomiczny i prawny charakter. Koncepcja źródeł została zastosowana w szczególności w podatku dochodowym od osób fizycznych, na potrzeby którego wyodrębniono kilkanaście źródeł przychodów (np. stosunek pracy, działalność wykonywana osobiście, najem, kapitały pieniężne i prawa majątkowe itd.). Oddzielnym źródłem przychodów jest działalność gospodarza.

Wyodrębnienie źródeł przychodów pozwala na uwzględnienie w rozliczeniu podatkowym ich specyfiki, co przyczynia się do pełniejszego osiągnięcia celów opodatkowania: fiskalnego i stymulacyjnego. Efekt fiskalny jest maksymalizowany poprzez poszerzenie bazy podatkowej (uwzględnienie wielu źródeł) oraz zastosowanie określonych procedur rozliczeniowych. Efekty stymulacyjne są realizowane poprzez wybiórcze traktowanie wybranych źródeł, na przykład w formie zwolnienia z opodatkowania albo zastosowanie określonej formy podatku.

Koncepcja źródeł przychodów została zastosowana również w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych [Ustawa z 15 lutego 1992]. Ustawa dotyczy opodatkowania wyniku uzyskiwanego w ramach działalności gospodarczej. Efekty tej działalności mogą być osiągane w różny sposób, wynikający z jej przedmiotu (rodzaju). Określone rodzaje działalności traktowane są jako specyficzne źródła przychodów. Celem wyodrębnienia tych źródeł jest, po pierwsze, zastosowanie dedykowanej formy opodatkowania dochodów (np. dla działalności rolniczej), co jest przejawem realizacji funkcji stymulacyjnej. Po drugie, dąży się do uzyskania efektu fiskalnego dzięki odrębnemu ustaleniu w rachunku podatkowym dochodów (strat) dla dwóch obszarów: finansowego oraz operacyjnego. Tworzą one odpowiednio dwa źródła: przychody z zysków kapitałowych oraz inne źródła.

Konsekwencją wyodrębnienia powyższych źródeł przychodów jest konieczność ustalania odpowiadających im kosztów uzyskania przychodów. Dla prawidłowego obliczenia dochodu (straty podatkowej) konieczne jest przyjęcie takiej organizacji rachunku podatkowego, która pozwoli na identyfikację i ustalenie wysokości poszczególnych grup przychodów i kosztów.

Celem artykułu jest analiza konsekwencji wyodrębnienia źródeł przychodów (czyli tzw. przychodów z zysków kapitałowych oraz przychodów z innych źródeł) dla procedury i organizacji rachunku wyniku podatkowego. Konsekwencje te dotyczą procedury rachunkowej oraz wysokości obciążenia podatkiem. Podatnicy powinni z jednej strony zapewnić prawidłową realizacją rozliczeń oraz z drugiej strony uwzględnić skutki finansowe obowiązujących regulacji.

2. Źródła przychodów i ich zakres

Osoby prawne i inne podmioty, które podlegają ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, prowadzą działalność polegającą na uzyskiwaniu przychodów z różnych źródeł. Określone rodzaje źródeł zostały na potrzeby opodatkowania wyodrębnione. Źródła przychodów odzwierciedlają określone rodzaje działalności, dla których stosuje się inne formy opodatkowania osiągniętych zysków. Ponadto wydzielenie pewnych źródeł pozwala na zastosowanie takich mechanizmów opodatkowania, które służą uzyskaniu efektu fiskalnego.

W pierwszej kolejności istotne jest wyodrębnienie dwóch grup (źródeł) przychodów. Podstawowym źródłem przychodów jest działalność opodatkowana. Do drugiej grupy należy zaliczyć przychody z tych działalności, które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Wyłączone z opodatkowania są następujące źródła przychodów:

- przychody z działalności rolniczej, z wyjątkiem działów specjalnych produkcji rolnej,
- przychody z gospodarki leśnej,
- przychody przedsiębiorcy żeglugowego opodatkowane podatkiem tonażowym,
- przychody przedsiębiorcy okrętowego opodatkowane zryczałtowanym podatkiem od przychodów ze sprzedaży statku.

Zyski uzyskiwane z powyższych źródeł są opodatkowane obligatoryjnie w inny sposób (np. podatek rolny) albo fakultatywnie na mocy wyboru dokonanego przez uprawnionego podatnika (np. podatek tonażowy). Można stwierdzić, że niektóre źródła przychodów są opodatkowane preferencyjnie.

Ponadto z opodatkowania wyłączone są przychody z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznych umów. Do czynności tych zalicza się czynny zabronione (np. paserstwo) oraz czynności nieważne w rozumieniu właściwych przepisów (np. sprzedaż nieruchomości bez zachowania formy aktu notarialnego) [Małecki, Mazurkiewicz 2017].

Przychody z wszelkich innych źródeł są opodatkowane według zasad określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Należy jednak zauważyć, że zasady opodatkowania są zróżnicowane w zależności od źródła. Specyficzne zasady opodatkowania dotyczą trzech źródeł. Po pierwsze, odrębnym źródłem przychodów są te „uzyskiwane z własności środka trwałego” w postaci budynku handlowo-usługowego oraz budynku biurowego o wartości początkowej przekraczającej 10 000 000 zł. Na potrzeby tego podatku zdefiniowano podstawę opodatkowania jako „przychód odpowiadający wartości początkowej” środka trwałego ponad 10 000 000 zł. Po drugie, odrębnemu opodatkowaniu podlegają również przychody nierezydentów z tytułu odsetek, praw autorskich, opłat za usługi w zakresie działalności widowiskowej, świadczenia usług doradczych, opłat za wywóz ładunków i pasażerów itp.

Trzecim źródłem przychodów, do których stosuje się szczególne zasady opodatkowania, są przychody uzyskiwane przez rezydentów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. W ustawie wskazano kilkanaście rodzajów przychodów zaliczanych do tego źródła, np. dywidendy, dochody uczestników funduszy inwestycyjnych, przychody z umorzenia udziałów (akcji), przychody uzyskane w wyniku przekształceń, łączenia lub podziałów spółek.

Ogólne zasady opodatkowania, polegające na ustaleniu dochodu (straty podatkowej) dotyczą pozostałych przychodów, a więc wszystkich tych, które nie są zaliczane do źródeł wymienionych wyżej. Przychody i koszty uwzględniane w celu ustalenia dochodu (straty podatkowej) dotyczą dwóch źródeł: zysków kapitałowych oraz innych źródeł. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych określono szczegółowo zakres przychodów z zysków kapitałowych. Zalicza się do nich przychody z udziału w zyskach osób prawnych (tworzące wskazane wcześniej źródło przychodów odrębnie opodatkowane) oraz inne przychody, w tym z tytułu wniesienia do spółek wkładu niepieniężnego, przychody ze zbycia praw i obowiązków w spółce nie będącej osobą prawną, przychody ze zbycia niektórych wierzytelności uprzednio nabytych przez podatnika, a także przychody z części praw majątkowych, z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych itp.

Wyodrębnienie źródeł przychodów ma podstawowe znaczenie dla prawidłowego ustalenia wyniku podatkowego, a później podstawy opodatkowania [Litwińczuk (red.) 2016]. W rachunku wyniku podatkowego nie ujmuje się przychodów i kosztów ze wszystkich źródeł, a te ujęte muszą być pogrupowane według źródeł.

3. Wynik podatkowy i zasady jego ustalania

Wynikiem podatkowym jest dochód lub strata podatkowa. Wynik podatkowy ustala się dla określonych źródeł przychodów, uwzględniając przy tym jego strukturę według tych źródeł. Zgodnie z ustawą dochód oblicza się jako sumę dochodu osiągniętego z dwóch źródeł: zysków kapitałowych oraz innych źródeł przychodów. Dochód będący przedmiotem opodatkowania jest wielkością wynikową. Jego obliczenie poprzedza ustalenie dochodu (straty podatkowej) ze źródła.

Dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli wystąpi nadwyżka kosztów nad sumą przychodów, to różnica jest stratą ze źródła przychodów. U podatników uzyskujących przychody z obu źródeł mogą wystąpić trzy sytuacje. Po pierwsze, z każdego ze źródeł uzyskano dochód. Zatem opodatkowaniu podlega suma tych dochodów. Po drugie, z jednego źródła uzyskano dochód, a z drugiego stratę. W takim przypadku opodatkowaniu podlega dochód z jednego źródła, a strata z drugiego źródła nie pomniejsza tego dochodu. Po trzecie, na każdym źródle poniesiono stratę. W tym przypadku nie występuje dochód, a straty nie są sumowane. Strata ze źródła przychodów może być odliczona od dochodu z tego samego źródła

w ciągu 5 najbliższych, kolejnych latach podatkowych przy uwzględnieniu limitu rocznego w wysokości 50% straty.

Przy ustalaniu dochodu do opodatkowania nie uwzględnia się przychodów i kosztów z niektórych źródeł położonych na terytorium RP lub za granicą. W rachunku wyniku podatkowego pomija się ewentualne przychody ze źródeł, z których dochody nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym (np. dochody z działalności rolniczej) albo są wolne od podatku. Ponadto nie uwzględnia się przychodów i kosztów ich uzyskania dotyczących źródeł opodatkowanych na odrębnych zasadach, a więc przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, z tytułu odsetek, praw autorskich, licencji itp. uzyskane przez nierezydentów oraz przychodów uznanych w związku z użytkowaniem nieruchomości komercyjnej znacznej wartości.

Ustalenie dochodu (straty podatkowej) według źródeł wymaga prowadzenia właściwej procedury rachunkowej. Prawidłowość ustaleń zależy od organizacji i szczegółowości ewidencji w księgach rachunkowych.

4. Konstrukcja rachunku wyniku podatkowego

Dochód (stratę podatkową) ustala się w ramach procedury określonej jako rachunek wyniku podatkowego [Poszwa 2016]. Punktem wyjścia dla rachunku są przychody i koszty ujęte w księgach rachunkowych. Wynik podatkowy może być ustalany poprzez korektę księgowych przychodów i kosztów do wielkości podatkowych. Taki wariant rachunku jest preferowany [Kosakowski 2013]. Inny sposób prowadzenia rachunku polega na ustalaniu wyniku podatkowego równoległe, „obok” wyniku finansowego, a więc nie poprzez korektę wielkości tworzących wynik finansowy brutto.

Wyodrębnienie na potrzeby podatkowe różnych źródeł przychodów wpływa na kształt i organizację rachunku wyniku podatkowego. Konieczne jest rozstrzygnięcie dwóch kwestii. Po pierwsze, jaki jest w danym przypadku zakres przychodów i kosztów ich uzyskania, które powinny być uwzględnione w rachunku dochodu (straty podatkowej). W rachunku pomija się przychody i koszty dotyczące źródeł nieopodatkowanych (np. przychody i koszty działalności rolniczej) albo opodatkowanych odrębnie oraz przychody z udziału w zyskach osób prawnych i inne przychody, dla których podstawą opodatkowania jest przychód [Jamroży (red.) 2016]. Przedmiotem rachunku są przychody i koszty z pozostałych źródeł.

Po drugie, w ramach rachunku dochodu należy przyporządkować przychody i koszty do właściwych źródeł. Pozwoli to na ustalenie dochodu (straty podatkowej) z danego źródła. Bieżące ustalanie przychodów i kosztów w przekroju źródeł powinno być realizowane w ramach ewidencji księgowej. Przedmiotem rachunku podatkowego są przychody podatkowe. Przychody są identyfikowane na podstawie dowodów źródłowych i ujmowane jako przychody wyłączone z opodatkowania, przychody z zysków kapitałowych (w tym przychody z udziału w zyskach osób

prawnych i pozostałe przychody kapitałowe), przychody opodatkowane odrębnie oraz przychody z innych źródeł.

Szczególnym problemem jest prawidłowe ustalenie kosztów uzyskania przychodów. Przedmiotem rachunku podatkowego są tylko te koszty, które zostały faktycznie poniesione, są związane z prowadzoną działalnością opodatkowaną (celowe) i nie zostały enumeratywnie wyłączone z rachunku podatkowego. Koszty zaliczone do kosztów uzyskania przychodów są następnie kwalifikowane do źródła przychodów. Zgodnie z ustawą „kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów” [Ustawa z 27 października 2017]. Przypisanie kosztów do źródła odbywa się na dwa sposoby. Koszty bezpośrednio związane z przychodami z danego źródła identyfikuje się na podstawie dowodów źródłowych. Koszty pośrednio związane z przychodami, a więc koszty wspólne co najmniej dwóch źródeł przychodów, muszą zostać rozliczone za pomocą odpowiedniego klucza. Pierwszym etapem prawidłowego zakwalifikowania kosztu uzyskania przychodu do źródła jest uznanie kosztu za bezpośrednio lub pośrednio związany z przychodem. Odbywa się to między innymi poprzez ocenę związku przyczynowo- skutkowego. Należy uwzględnić fakt, że ocena ta ma często charakter subiektywny [Gomułowicz 2016] i może być kwestionowana.

Koszty uzyskania przychodów dotyczące wielu źródeł są rozliczane proporcjonalnie do przychodów. Zgodnie z odpowiednim przepisem, jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów związane ze źródłem opodatkowanym i jednocześnie ze źródłem niepodlegającym opodatkowaniu, to koszty pośrednie ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają osiągnięte przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. W przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z zysków kapitałowych oraz z innych źródeł przychodów, koszty rozlicza się identycznie.

Koszty zakwalifikowane i przypisane do źródła przychodów są w końcowym etapie zaliczane do jednej z dwóch grup: kosztów bezpośrednio związanych z przychodami oraz pośrednio związanych z przychodami. Uznanie kosztu za bezpośrednio lub pośrednio związany z przychodami determinuje moment uznania kosztu za potrącalny w rachunku wyniku podatkowego.

5. Konsekwencje wyodrębnienia źródeł przychodów

Wyodrębnienie w rachunku dochodu podatkowego źródeł przychodów wywołuje konsekwencje o charakterze organizacyjnym i finansowym. Konsekwencje organizacyjne polegają na konieczności uszczegółowienia ewidencji i zastosowania wewnętrznych procedur kwalifikowania przychodów, a w szczególności kosztów ich uzyskania do źródeł przychodów. Konieczność kwalifikowania przychodów i kosztów do źródeł generuje dodatkowe ryzyko polegające na możliwości popełnienia błędu, co może się wiązać z sankcjami finansowymi. Niejednoznaczne jest na przykład kwalifikowanie (koszt kapitałowy czy operacyjny) odsetek od pożyczek na zakup udziałów.

Podstawowe konsekwencje wyodrębnienia źródeł przychodów to te o charakterze finansowym. Zastosowanie przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2018 r. spowoduje zwiększenie podatku u tych podmiotów, u których wystąpi strata na jednym ze źródeł przychodów. Wyższy podatek będzie wynikał z braku możliwości skompensowania straty np. z zysków kapitałowych z dochodem z innych źródeł. Celem tych regulacji jest ograniczenie stosowania optymalizacji podatkowej polegającej na generowaniu „sztucznych” strat z działalności kapitałowej (por. uzasadnienie do projektu zmian ustawy z dnia 6 lipca 2017 r. [www.mf.gov.pl]). Nowe przepisy ograniczają potencjalne korzyści wynikające z zakupów i przejęć podmiotów w celu generowania kosztów. Negatywne konsekwencje finansowe wynikają również z faktu, że straty mogą być odliczone wyłącznie od dochodów z tego samego źródła.

Podatnicy mogą również negatywnie ocenić zakres przychodów z zysków kapitałowych. Do tego źródła przychodów zalicza się między innymi przychody związane z obrotem wierzytelnościami oraz przychody generowane za pomocą wartości niematerialnych i prawnych poza działalnością operacyjną.

Można zatem stwierdzić, że wyodrębnienie kolejnych źródeł przychodów nie tylko zwiększa koszty i uciążliwość rozliczeń, lecz przede wszystkim przyczynia się do zwiększenia obciążenia podatkowego wielu podatników.

6. Zakończenie

Osoby prawne mogą uzyskiwać przychody z różnych źródeł, dla których mogą być stosowane odmienne zasady opodatkowania. Wyodrębnienie źródeł przychodów pozwala z jednej strony na uwzględnienie ich specyfiki i wprowadzenie preferencji podatkowych, ale z drugiej strony – na ograniczenie możliwości prowadzenia działań optymalizacyjnych. Zgodnie z przepisami obowiązującymi w Polsce preferencje podatkowe dotyczą przychodów uzyskiwanych z działalności rolniczej, gospodarki leśnej oraz z działalności armatorów i budowy statków.

Jednocześnie wprowadzono przepisy, które z pewnością przyczynią się do zwiększenia bazy podatkowej. Jest to możliwe dzięki wyodrębnieniu źródła przychodów z zysków kapitałowych co uniemożliwia kompensowanie strat z działalności finansowej z dochodami z działalności operacyjnej. Jest to zgodne ze współczesnymi tendencjami do ograniczenia stosowania tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej. Ograniczenie korzyści uzyskiwanych głównie przez większe podmioty spowoduje nie tylko zwiększenie wpływów podatkowych, lecz także przyczyni się do poprawy warunków konkurencyjności. Źródłem przewagi konkurencyjnej będą w mniejszym stopniu oszczędności podatkowe.

Wyodrębnienie dodatkowego źródła przychodów spowoduje z pewnością większą uciążliwość rozliczenia podatkowego. Podatnicy zostali zmuszeni do rozbudowania ewidencji i wprowadzenia procedur kwalifikowania przychodów i kosztów. Ponadto rachunek dochodu podatkowego w jeszcze większym stopniu „oderwał się” od wyniku finansowego.

Literatura

- Gomułowicz A., 2016, *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Jamroży M. (red.), 2016, *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kosakowski E., 2013, *Opodatkowanie dochodu z działalności gospodarczej w 2013 r.*, [w:] *Zamknięcie roku 2013*, Rachunkowość, Warszawa.
- Litwińczuk H. (red.), 2016, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., 2017, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, wyd. 8., Wolters Kluwer, Warszawa.
- Poszwa M., 2016, *Ustalanie wyniku podatkowego*, [w:] Nowak E. (red.), *Rachunkowość. Zasady i metody*, PWE, Warszawa.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, (tekst jednolity) Dz.U. 2017, poz. 2343 ze zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, (tekst jednolity) Dz.U. 2016, poz. 2032 ze zm.
- Ustawa z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. 2017, poz. 2175.