

Dylematy rachunku wyniku podatkowego

Michał Poszwa*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest identyfikacja i analiza podatkowych praw wyboru związanych z prowadzeniem rachunku wyniku podatkowego, a w szczególności analiza możliwości kształtowania wyniku podatkowego z punktu widzenia minimalizacji wysokości zobowiązania oraz ryzyka podatkowego.

Metodologia badania – W pracy przeprowadzono analizę regulacji prawnych dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych. Przedmiotem analizy są również szczegółowe komentarze aktów prawnych oraz interpretacje podatkowe.

Wynik – W artykule przedstawiono obszary swobodnej oceny dokonywanej przez podatnika w ramach procedury ustalania wyniku podatkowego. Ponadto wskazano zasady podejmowania decyzji według kryterium prawidłowości rachunku oraz optymalizacji podatkowej.

Oryginalność/wartość – Identyfikacja i analiza obszarów swobodnej oceny pozwala na zrozumienie mechanizmu oddziaływania podatku dochodowego na decyzje podejmowane w przedsiębiorstwie oraz na dokonanie zgodnej z prawem i z polityką podatkową podmiotu interpretacji zdarzeń gospodarczych.

Słowa kluczowe: rachunek wyniku podatkowego, swoboda interpretacji, ryzyko podatkowe

Wprowadzenie

Ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego, a więc zaliczki lub podatku rocznego, wymaga obliczenia wysokości wyniku podatkowego. Wynik podatkowy rozumiany jest jako różnica między przychodami podatkowymi a kosztami ich uzyskania za dany okres rozliczeniowy. Nadwyżka przychodów podatkowych nad kosztami podatkowymi oznacza dochód. Jeżeli w danym okresie rozliczeniowym koszty podatkowe są wyższe, niż przychody, różnica jest stratą podatkową. Wynik podatkowy obliczany jest według zasad określonych w odpowiednich przepisach podatkowych. Zasady te nie są jednak ustalone i rozumiane w sposób jasny i bezdyskusyjny, co stanowi zagrożenie, jak i szansę dla podatnika.

Podatek dochodowy od przedsiębiorstwa finansowany jest z osiąganego wyniku. Problemem praktycznym jest rozstrzygnięcie, czy wysokość podatku będzie ustalana przy uwzględnieniu wysokości tego wyniku, czy też z jego pominięciem. Specyfika konstrukcji tzw. podatku dochodowego na zasadach ogólnych polega na tym, że nawiązuje on do efektów prowadzonej działalności gospodarczej. Natomiast w konstrukcji tzw. podatku ryczałtowego nie uwzględnia się osiąganego wyniku z działalności. W polskim systemie

* dr Michał Poszwa, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Katedra Rachunku Kosztów, Rachunkowości Zarządczej i Controllingu, e-mail: michal.poszwa@ue.wroc.pl.

podatkowym decydujące znaczenie ma podatek na zasadach ogólnych. Podatki ryczałtowe mogą być stosowane wyłącznie w przypadku działalności prowadzonej na niewielką skalę i tylko jako dobrowolna alternatywa dla opodatkowania na zasadach ogólnych. Podatkami na zasadach ogólnych są: podatek dochodowy od osób prawnych oraz podatek dochodowy od osób fizycznych według formuły progresywnej i liniowej.

Konstrukcja obu podatków jest zróżnicowana w zakresie dopuszczalnych odliczeń od dochodu, odliczeń od podatku oraz wysokości stawek. Różnice dotyczą również formuły progresywnej i liniowej w podatku dochodowym od osób fizycznych. Charakterystyczne jest jednak to, że w każdym przypadku podstawą ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego jest wynik podatkowy. Dochód lub strata podatkowa stanowią wspólny element w podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych ustalonym według formuły liniowej i progresywnej.

Wynik podatkowy jest kategorią rachunkową, która nawiązuje do wyniku finansowego. Prawidłowo ustalony (a więc zgodnie z zasadami rachunkowości) wynik finansowy odzwierciedla rzeczywisty przyrost majątku, który stanowi źródło finansowania podatku dochodowego. Wysokość wyniku finansowego przedstawia ekonomiczne uzasadnienie dla skali pobrania podatkowego (Owsiak 2013, s. 175). Wynik podatkowy nie jest jednak tożsamy z wynikiem finansowym, ponieważ jest wielkością fiskalną. Przy ustalaniu dochodu lub straty podatkowej dążenie do odzwierciedlenia przebiegu zdarzeń gospodarczych podporządkowane jest celom fiskalnym i stymulacyjnym opodatkowania, a także wewnętrznej polityce podatnika. Wynik podatkowy nie jest miarą rzeczywistych efektów działalności, nie odzwierciedla zatem zdolności podatkowej przedsiębiorstwa. Wynik podatkowy jako saldo podatkowych przychodów i kosztów stanowi jedynie podstawę ustalenia podatku dochodowego. Z punktu widzenia podatnika dopuszczalne i pożądane jest zatem wpływanie, w granicach ustalonych przepisami, na wysokość wykazywanego dochodu lub straty podatkowej. Ponadto, ze względu na nieprecyzyjność norm prawa podatkowego, istotna jest możliwość wyboru takiego sposobu ustalania wyniku podatkowego, który pozwoli na ograniczenie ryzyka podatkowego.

Z analizy treści przepisów podatkowych wynika pewien zakres swobody dotyczący ustalania wyniku podatkowego. Możliwości wyboru związane są z zakresem uwzględnianych zdarzeń gospodarczych wpływających na wynik podatkowy, sposobem ich ujęcia w rachunku podatkowym oraz wariantami prowadzenia rachunku wyniku podatkowego. Swoboda wyboru nie zawsze jest sytuacją pożądaną. Podatkowe prawa wyboru są dla podatnika zarówno zagrożeniem (wzrost ryzyka podatkowego), jak również szansą minimalizacji ciężaru podatkowego. Celem artykułu jest identyfikacja i analiza elementów rachunku wyniku podatkowego, w których podatnik powinien lub może dokonać wyboru takiego sposobu postępowania, który pozwoli na ograniczenie ryzyka podatkowego oraz ewentualnie na minimalizację wysokości podatku dochodowego.

1. Istota i zasady rachunku wyniku podatkowego

Dochód lub strata podatkowa ustalane są w ramach procedury określonej jako rachunek wyniku podatkowego. Polega ona na identyfikacji i wycenie elementów wyniku, a więc podatkowych przychodów i kosztów ich uzyskania, a następnie na ich przypisaniu do właściwych okresów rozliczeniowych (miesiące, kwartałów, lat). Celem rachunku jest ustalenie wysokości wyniku podatkowego za dany okres rozliczeniowy (Poszwa 2015).

Procedura rachunku wyniku podatkowego składa się z określonych czynności dotyczących przychodów i kosztów podatkowych. W pierwszej kolejności dokonuje się identyfikacji przychodów i kosztów. Czynność ta polega na wskazaniu zdarzeń gospodarczych, które mają konsekwencje podatkowe, a więc określają wystąpienie przychodów i kosztów podatkowych. Oznacza to jednocześnie wyodrębnienie tych zdarzeń, które nie są uwzględniane podatkowo. Przychody i koszty podatkowe zdefiniowane są w przepisach w sposób pozytywny (wskazanie, co jest przychodem i kosztem) oraz jednocześnie negatywny (wskazanie, co nie jest przychodem i kosztem). Definicje te są przynajmniej częściowo niejednoznaczne i mają otwarty charakter. Przykładem otwartej definicji jest ta dotycząca kosztów uzyskania przychodów (art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Nieprecyzyjność w określeniu zakresu przychodów i kosztów podatkowych wynika tak z charakteru norm prawnych (np. ograniczenie językowe, parametryczność), jak z przedmiotu regulacji, którym są złożone zjawiska gospodarcze (np. ponoszenie kosztów). Skutkiem tych uwarunkowań jest pewna swoboda podatnika w ustalaniu, co jest, a co nie jest przychodem i kosztem podatkowym. Swoboda ta w zakresie, w jakim stanowi źródło ryzyka podatkowego, nie jest okolicznością pożądaną przez podatnika.

Kolejną czynnością w procedurze rachunku wyniku podatkowego jest wycena przychodów i kosztów. Przy ustalaniu wartości przychodów i kosztów, podobnie jak ich zakresu, należy uwzględnić nie tylko rzeczywisty przebieg procesów gospodarczych, ale również pewne ramy prawne, które są przejawem fiskalizmu oraz stymulacji podatkowej. Dokonując wyceny podatnik dysponuje pewnym zakresem swobody w odzwierciedlaniu w rachunku podatkowym skutków prowadzonych działań gospodarczych (np. amortyzacja podatkowa). Dokonane przez podatnika wybory mają swoje konsekwencje zarówno w odniesieniu do ryzyka podatkowego, jak i do wysokości podatku za dany okres. Przykładowo dokonując wyceny niektórych przychodów, podatnik zobowiązany jest do oceny, czy różnica między zastosowaną ceną a ceną rynkową jest znaczna oraz uzasadniona (art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Następną czynnością wykonywaną przy ustalaniu wyniku podatkowego jest wskazanie momentu uznania przychodów i kosztów w rachunku podatkowym. Ponieważ wynik podatkowy ustala się za dany okres rozliczeniowy, to konieczne jest przypisanie zwiększeń i zmniejszeń do właściwego miesiąca, kwartału i roku. O tym, w którym okresie wykazane

zostaną przychody i koszty decyduje zarówno sposób realizacji zdarzeń gospodarczych (np. termin dokonania płatności), jak również sposób dokonywania rozliczeń (np. rozliczenia międzyokresowe kosztów). O tym, w którym okresie rozliczeniowym zostaną uwzględnione koszty podatkowe, decyduje między innymi sposób ich zakwalifikowania do określonej grupy (art. 15 ust. 4-4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 22 ust. 5-5e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Zatem podatnik ma do pewnego stopnia wpływ na to, w którym okresie zostaną wykazane podatkowe przychody i koszty.

Sposób prowadzenia rachunku wyniku podatkowego zależy do pewnego stopnia od stosowanej przez podatnika formy ewidencji. Podstawą rachunku mogą być księgi rachunkowe albo podatkowa księga przychodów i rozchodów. Forma ewidencji nie ma jednak znaczenia dla ustalenia podatkowych przychodów oraz zakresu kosztów uzyskania przychodów. Forma ewidencji ma natomiast znaczenie przy ustalaniu wysokości kosztów potrącalnych w rachunku podatkowym. Wysokość kosztów pomniejszających przychody w danym okresie jest ustalana według zasad właściwych dla danej ewidencji. Podatnik dokonujący wyboru formy ewidencji (wybór jest obowiązkowy dla osób fizycznych, które nie przekroczyły progu sprzedaży 1 200 000 euro, a więc nie muszą prowadzić ksiąg rachunkowych) wpływa nie tylko na sposób i szczegółowość ujęcia przychodów i kosztów. Wskazując formę ewidencji podatnik decyduje o sposobie ustalania i wysokości kosztów uzyskania przychodów potrącalnych w danym okresie rozliczeniowym.

Przepisy podatkowe nie określają w sposób całkowicie jednoznaczny zakresu przychodów i kosztów podatkowych, zasad ich wyceny oraz określania terminu ich uznania w rachunku podatkowym. Pozostawienie podatnikom pewnej swobody w ocenie skutków podatkowych prowadzonej działalności skutkuje z jednej strony pojawieniem się ryzyka podatkowego, a z drugiej strony stanowi podstawę do prowadzenia działań zmierzających do ograniczenia tego ryzyka oraz minimalizacji wysokości podatku dochodowego.

2. Rachunek wyniku podatkowego a cele podatkowe przedsiębiorstwa

Podatek dochodowy stanowi nieodłączny element związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Obowiązek rozliczania podatku może być jednak analizowany również w kontekście interesów przedsiębiorcy. Z ekonomicznego punktu widzenia podatnik będzie dążył do zminimalizowania uciążliwości podatku. Oznacza to dążenie do usprawnienia organizacji ewidencji i rozliczeń, ograniczania ryzyka podatkowego, a także minimalizacji wysokości zaliczek i podatku. Tak sformułowane cele mogą być kompatybilne (usprawnienie organizacji sprzyja ograniczaniu ryzyka), ale również wzajemnie sprzeczne (ograniczenie ryzyka może się odbywać kosztem wyższego podatku). Istnieje również niebezpieczeństwo, że cele podatkowe mogą być sprzeczne z innymi celami przedsiębiorstwa (minimalizacja podatku może przyczynić się do pogorszenia wizerunku, a przez to do utraty klientów).

Nie ulega zatem wątpliwości, że cele podatkowe powinny być przyjmowane i realizowane przy uwzględnieniu celów strategicznych i ustalonych priorytetów.

Strategia podatkowa przedsiębiorstwa może być formułowana przy uwzględnieniu dwóch skrajnych, ale potencjalnie racjonalnych stanowisk. Według pierwszego (strategia konserwatywna) priorytetem w działaniach podatnika powinno być dążenie do ograniczenia ryzyka podatkowego. Dopiero uwzględniając skalę ryzyka podejmuje się ewentualnie działania zmierzające do minimalizacji wysokości podatku. Dopuszcza się zatem, że ograniczenie ryzyka może spowodować zwiększenie wysokości zobowiązania podatkowego. Przejawem stosowania strategii konserwatywnej w rachunku wyniku podatkowego będzie przykładowo stosowanie niekorzystnych interpretacji przepisów w zakresie wyceny niektórych przychodów podatkowych (tzn. tych przychodów, które są wyceniane według wartości rynkowej). Przyjmowanie przez podatnika wysokiej wyceny przychodów może być uzasadnione dążeniem do ograniczania ryzyka negatywnych skutków ewentualnej kontroli podatkowej. Takie podejście prowadzi jednak do wykazania relatywnie wysokiego wyniku podatkowego.

Według drugiego stanowiska (strategia aktywna) priorytetem w obszarze zarządzania podatkami powinno być dążenie do minimalizacji wysokości zobowiązania podatkowego. Powinno się to odbywać przy uwzględnieniu ryzyka podatkowego. W tym przypadku podatnik dopuszcza zwiększenie ryzyka do określonego poziomu, ale w zamian za korzyść w postaci niższej zaliczki lub podatku. Przejawem stosowania strategii aktywnej będzie dążenie podatnika do minimalizacji wyceny przychodów ze sprzedaży, co przyczyni się do zmniejszenia wykazywanego wyniku podatkowego. Takie podejście musi mieć jednak swoje granice i powinno zakładać możliwość kwestionowania stanowiska podatnika przez organy podatkowe.

Warunkiem realizacji określonej strategii podatkowej jest istnienie swobody w realizacji obowiązków podatkowych. Swoboda taka w pewnym stopniu istnieje i dotyczy między innymi rachunku wyniku podatkowego. Jak wcześniej wskazano, podatnik do pewnego stopnia musi, a do pewnego stopnia może decydować o zakresie, wycenie oraz momencie uznawania przychodów i kosztów w rachunku dochodu i straty podatkowej. Źródłem uciążliwości oraz możliwości wynikających ze swobodnej oceny zdarzeń na potrzeby rachunku wyniku podatkowego są nieścisłości przepisów (np. brak definicji niektórych pojęć np. „reprezentacji”), złożona natura zjawisk gospodarczych (np. złożoność kosztu jako kategorii podatkowej), a także świadome pozostawienie przez ustawodawcę wielu wariantów wyboru i swobodnej oceny zdarzeń (np. interpretacja pojęcia „znaczej różnicy” między ceną a wartością rynkową). Przedstawione przyczyny powodują, że z treści przepisów podatkowych wynikają pośrednio lub bezpośrednio możliwości wyboru, które podatnik powinien uwzględnić prowadząc rachunek wyniku podatkowego. Ocena skutków finansowych i niefinansowych dokonanych wyborów nie jest jednak w wielu wypadkach jednoznaczna. Rozstrzygnięcie ewentualnych dylematów powinno uwzględniać dążenie do zapewnienia ciągłości działalności oraz ekonomicznej efektywności.

3. Dylematy związane z prawidłowością rachunku

Wynik podatkowy powinien być ustalany prawidłowo, tzn. zgodnie z przepisami. Dochowanie prawidłowości w ustalaniu przychodów i kosztów pozwala na uniknięcie sankcji oraz sprzyja zapewnieniu ciągłości działalności. Jednoznaczne określenie kryteriów prawidłowości nie jest jednak możliwe i podatnik zmuszony jest do dokonania szeregu rozstrzygnięć, które wcale nie muszą być uznane za prawidłowe przez organy podatkowe. Podatnik poprzez swoje wybory, wynikające również z przyjętej strategii podatkowej, może jednak zmniejszać lub zwiększać prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości.

Ustalenie przychodów podatkowych polega na prawidłowej identyfikacji, wycenie oraz ustaleniu właściwego momentu uzyskania przychodów. Identyfikacja przychodów polega na wskazaniu, które przychody powinny być uwzględnione w rachunku podatkowym, a które pominięte (art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). W przepisach określony jest otwarty katalog przychodów podatkowych oraz zamknięta lista przychodów wyłączonych oraz zwolnionych z opodatkowania. Podatnik musi dokonać rozstrzygnięć, czy w prowadzonej działalności występują sytuacje, które spełniają dyspozycje norm podatkowych (Nykiel, Mariański 2015). W przypadku prowadzenia jednocześnie działalności opodatkowanej i wyłączonej z opodatkowania (np. rolniczej) istotne jest rozstrzygnięcie, które przychody są uwzględniane, a które pomijane w rachunku podatkowym. Istotne jest również decydowanie, czy dane zdarzenie mieści się katalogu przychodów zwolnionych. Przykładowo podatnik rozstrzyga, czy otrzymana płatność ma charakter zaliczki, która nie jest zaliczana do przychodów, czy też zapłaty z góry, która z kolei jest przychodem podatkowym. Podstawowe dylematy dotyczą zaliczania do przychodów podatkowych wartości otrzymanych nieodpłatnych świadczeń (np. wartość wykorzystanego darmowego szkolenia). Ponieważ zakres rodzajowy świadczeń nie jest określony w przepisach, podatnik musi analizować, czy w danej sytuacji uzyskał korzyść, która ma wartość pieniężną i powinna powiększyć wykazywane przychody podatkowe.

Istotne dylematy związane są z podatkową wyceną przychodów ze sprzedaży rzeczy lub praw majątkowych. Wartość tych przychodów ustalana jest w wysokości ceny określonej w umowie lub według wartości rynkowej. Wartość rynkowa ma zastosowanie w sytuacji, gdy znacznie i bez uzasadnionej przyczyny odbiega od wartości umownej (Małecki, Mazurkiewicz 2015). Zatem podatnik musi dokonać rozstrzygnięcia, czy zastosowana przez niego cena różni się od wartości rynkowej, czy ewentualna różnica jest znaczna i czy może być uzasadniona. Ocena, czy wysokość różnicy jest znaczna, dokonywana jest indywidualnie, podobnie jak ocena zasadności jej wystąpienia. Jeżeli podatnik stwierdzi, że istnieją powody uzasadniające zastosowanie ceny niższej od rynkowej, to może narazić się na ryzyko sankcji ze strony organu podatkowego w sytuacji, gdy organ ten nie podzieli opinii podatnika. Dążąc zatem do ograniczania ryzyka (strategia konserwatywna) podatnik może rozstrzygać wątpliwości dotyczące wyceny na swoją niekorzyść i przyjmować wartość wyższą od ceny umownej.

Dylematy podatkowe związane są w pewnym stopniu z określeniem momentu uzyskania przychodu. Zgodnie z przepisami przychód ze sprzedaży uznawany jest w dniu wydania rzeczy lub wykonania usługi, ale nie później, niż w dniu wystawienia faktury albo uregulowania należności. Faktura może być wystawiona przed dokonaniem sprzedaży. W praktyce występują odmienne oceny (Walińska, Wencel, Jurewicz, Wiatr 2015, s. 24), czy zawsze wcześniejsze wystawienie faktury skutkuje powstaniem przychodu podatkowego, skoro nie nastąpiło wydanie przedmiotu sprzedaży. Podatnik musi zatem rozstrzygnąć, czy w takiej sytuacji powstaje przychód podatkowy.

Istotne dylematy związane są z ustalaniem kosztów podatkowych (art. 15 i 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 22 i 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Podstawowe znaczenie dla prawidłowości obliczenia wyniku podatkowego ma ustalenie zakresu kosztów uzyskania przychodów. Podatnik musi dokonać oceny, czy spełnione są wszystkie warunki, aby zaliczyć dany koszt do podatkowego. Do kosztów uzyskania przychodów zalicza się te koszty, które zostały faktycznie poniesione, właściwie udokumentowane, są związane z prowadzoną działalnością oraz nie podlegają wyłączeniu z rachunku podatkowego. Elementy subiektywnej oceny dokonywanej przez podatnika występują przy określaniu związku kosztu z działalnością oraz przy kwalifikowaniu kosztów do grupy kosztów wyłączonych (np. problem zakresu kosztów reprezentacji). Zaliczenie niektórych kosztów do podatkowych może wiązać się z ryzykiem ich kwestionowania przez organy podatkowe. Chcąc uniknąć sporu podatnik może pomijać określone koszty (np. podróży służbowych) w rachunku podatkowym. W wielu przypadkach jednoznaczne wskazanie zakresu kosztów uzyskania przychodów nie jest możliwe i dlatego ich uznawanie obarczone jest ryzykiem prawidłowości indywidualnej oceny podatnika.

Szereg dylematów związanych jest z ustalaniem wysokości kosztów uzyskania przychodów, które są potrącane w danym okresie. W rachunku wyniku podatkowego konieczne jest ustalenie, które koszty poniesione są potrącane na bieżąco, które w innych okresach (w okresach przyszłych lub wyjątkowo w poprzednim roku podatkowym). W przypadku stosowania ksiąg rachunkowych podstawą potrącania kosztów podatkowych jest podział na koszty bezpośrednio i inne, niż bezpośrednio związane z przychodami. Obie kategorie kosztów nie są zdefiniowane w przepisach podatkowych. Podatnik przypisuje koszty podatkowe do odpowiedniej grupy dokonując oceny zdarzeń gospodarczych oraz wykorzystując kwalifikację księgową kosztów. Zaliczenie kosztu do bezpośrednio lub pośrednio związanych z przychodami przesądza o tym, w którym okresie rozliczeniowym koszty pomniejszą wynik podatkowy.

W przepisach podatkowych nie określono jednoznacznie sposobu ustalania wysokości podatkowych przychodów i kosztów na dany okres rozliczeniowy. Dotyczy to sytuacji stosowania ksiąg rachunkowych. Potencjalnie, wynik podatkowy może być ustalany poprzez korektę wyniku finansowego (Kosakowski 2014) lub też równoległe do wyniku finansowego. Podatnik musi rozstrzygnąć, który wariant rachunku będzie stosowany. Przyjęcie określonego wariantu powoduje zastosowanie określonych procedur rachunkowych, które mogą być różnie prowadzone. Najczęściej przychody i koszty podatkowe ustala się poprzez

korektę przychodów i kosztów księgowych. Stosując ten wariant rachunku podatnik musi również zdecydować o tym, w jaki sposób będą korygowane dane księgowe do podatkowych. W szczególności konieczne jest określenie stopnia szczegółowości korekt kosztów księgowych do kosztów uzyskania przychodów.

W rachunku wyniku podatkowego dokonuje się szeregu wyborów, które analizowane są przede wszystkim według kryterium prawidłowości. Analiza komentarzy dotyczących ustaw podatkowych, w szczególności w zakresie dotyczącym kosztów uzyskania przychodów prowadzi do wniosku, że możliwe jest różne rozumienie przepisów. Nie pozwala to na wybór jednoznacznego sposobu postępowania w danej sytuacji. Szczególne kontrowersje (tak wynika z treści literatury) budzi podział kosztów uzyskania przychodów na bezpośrednio i pośrednio związane z przychodami. Ostatecznie celem podatnika jest stan zgodności z przepisami, jednak jednoznaczne rozstrzygnięcia czasami są niemożliwe. Może to zostać wykorzystane na potrzeby optymalizacji podatkowej.

4. Dylematy dotyczące minimalizacji wysokości podatku

Rachunek wyniku podatkowego może być prowadzony w taki sposób, aby zminimalizować wysokość podatku i zaliczek w ciągu roku. Kwota zobowiązania podatkowego zależy od wysokości wykazanego dochodu, który do pewnego stopnia może być kształtowany decyzjami podatnika. Zmniejszanie wykazywanego dochodu wiąże się najczęściej ze wzrostem ryzyka podatkowego, ale może być też neutralne z punktu widzenia ryzyka.

Dążeniu do minimalizacji dochodu podatkowego sprzyja ograniczanie wykazywanych przychodów. Nie chodzi tutaj o ukrywanie przychodów (działanie nielegalne), ale o dokonywanie takiej interpretacji zdarzeń gospodarczych, która uzasadnia ich nie uznawanie za przychody podatkowe. Przykładowo potencjalne świadczenia nieodpłatne mogą nie być traktowane jako przychody, ponieważ podatnik uznaje, że nie uzyskał korzyści lub nie jest możliwa jej wycena. Podobny skutek występuje wówczas, gdy podatnik przedstawia przyczyny zastosowania ceny sprzedaży niższej, niż wartość rynkowa. Wiąże się to z ryzykiem kwestionowania przez organ podatkowy, ale podatnik świadomie decyduje się na niższą wycenę dążąc do zmniejszenia wykazywanego dochodu i akceptując związane z tym ryzyko.

Podatnik może wpływać na wysokość wykazywanego dochodu poprzez dokonywanie określonych wyborów dotyczących kosztów uzyskania przychodów. Przede wszystkim możliwe jest rozstrzyganie na swoją korzyść dylematów związanych z uznawaniem kosztów za podatkowe. W określonych sytuacjach podatnik kwalifikuje koszty jako koszty uzyskania przychodów mimo, iż interpretacja taka może być kwestionowana. Świadome zaliczanie do kosztów podatkowych potencjalnie dyskusyjnych pozycji (np. traktowanie kosztu posiłku z kontrahentem nie jako koszt reprezentacji) wiąże się z akceptacją ryzyka podatkowego (Brzeziński 2013).

Wysokość wykazywanego wyniku podatkowego może być kształtowana również poprzez wpływanie (np. kształtowanie stanu faktycznego) na moment ujęcia kosztów

w rachunku wyniku podatkowego (Jamróży, Kudert 2013). Podatnik rozstrzyga o metodzie i tempie amortyzacji podatkowej, o ewentualnym rozliczaniu kosztów oraz o momencie dokonania wydatku (w przypadkach, gdy wydatki warunkują uznanie poniesienia kosztu). Sposób kwalifikowania kosztów do bezpośrednio lub pośrednio związanych z przychodami również wpływa na wysokość wykazywanego dochodu. Przykładowo o terminie potrącenia kosztów poniesionych na początku roku, ale przed złożeniem zeznania rocznego decyduje to, czy są one zaliczone do bezpośrednio, czy pośrednio związanych z przychodami. Dokonując rozstrzygnięć w zakresie kwalifikowania kosztów podatkowych i sposobu rozliczania niektórych z nich podatnik może brać pod uwagę nie tylko poprawność ujęcia kosztów, ale również wysokość wykazywanego w danym okresie dochodu.

Możliwość wpływania na wysokość wyniku podatkowego stanowi immanentną cechę podatku dochodowego na zasadach ogólnych. Wykorzystanie istniejących możliwości oddziaływania zależy od celów podatnika i przyjętej strategii podatkowej.

Uwagi końcowe

Charakterystyczną cechą podatku dochodowego od wyniku finansowego jest złożoność oraz elastyczność. Elastyczność oznacza możliwość wpływania na wysokość podatku. Dotyczy ona w szczególności ustalania wyniku podatkowego. Podatnik może bowiem do pewnego stopnia wpływać na wysokość dochodu w danym okresie rozliczeniowym, a przez to na wysokość podatku.

Niewątpliwie dyskusyjny pozostaje zakres elastyczności pozostawiony podatnikowi przez ustawodawcę. Analiza ewolucji konstrukcji podatku dochodowego prowadzi do wniosku, że ulega ona coraz większej komplikacji. Wynika to z jednej strony z komplikowania się działalności podatników (np. na skutek umiędzynarodowienia), co prowadzi do naruszenia interesów fiskalnych państwa, a z drugiej strony z chęci oddziaływania poprzez instrumenty fiskalne na działania podatników. Wydaje się, że postulowane często uproszczenie opodatkowania dochodów przy stosowaniu obciążenia odwołującego się do kategorii wyniku działalności nie jest możliwe. Wynika to z niemożliwości jednoznacznego zdefiniowania wszystkich elementów wpływających na dochód podatkowy. Alternatywą dla „skomplikowanego” podatku dochodowego może być podatek od przychodów. Jego główną zaletą jest prostota i potencjalne ograniczenie możliwości jego minimalizacji przez podatników. Podatek przychodowy ma jednak istotną wadę polegającą na tym, że podstawa obliczenia podatku nie nawiązuje do wyniku finansowego, a przez to do zdolności podatkowej przedsiębiorstwa.

Występujące w przepisach podatkowych konstrukcje parametryczne, które powodują uelastycznienie podatku powinny być oceniane przez podatników pozytywnie. Mogą oni bowiem wykorzystać możliwości wyboru dla minimalizacji obciążenia podatkowego. Ubocznym niekorzystnym efektem obowiązujących konstrukcji jest niewątpliwie wyższe ryzyko podatkowe. Z punktu widzenia interesów podatników istotne jest, aby wszyscy mieli jednakowy dostęp do istniejących możliwości optymalizacji. Niewątpliwie jednak

złożoność konstrukcji podatku jest bardziej uciążliwa dla podatników z mniejszym potencjałem ekonomicznym.

Dokonując rozstrzygnięć podatkowych podatnik kieruje się przede wszystkim kryterium poprawności ustalania podatkowych przychodów i kosztów. Pozwala to na ograniczenie ryzyka kwestionowania przez organy podatkowe przedkładanych rozliczeń, co może się wiązać z zapłatą relatywnie wysokiego podatku. Podatnik musi znaleźć odpowiednią, z punktu widzenia przyjętej strategii podatkowej, równowagę między ryzykiem podatkowym, a możliwymi do osiągnięcia oszczędnościami podatkowymi.

Literatura

- Brzeziński B. (red.) (2013). *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Jamroży M., Kudert S. (2013). *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kosakowski E. (2014). Opodatkowanie dochodu z działalności gospodarczej. W: *Zamknięcie roku 2014*. Warszawa: Rachunkowość.
- Małecki P., Mazurkiewicz M. (2015). *Cit. Podatki i rachunkowość. Wyd. 6*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Nykiel W., Mariański A. (red.) (2015). *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015*. Gdańsk: ODDK.
- Owsiak S. (2013). *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*. Warszawa: PWN.
- Poszwa M. (2015). Wynik finansowy a wynik podatkowy – analiza różnic i ich konsekwencji. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 854. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 73*, 229–238.
- Ustawa z 15 lutego 1991 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. Dz.U. 2011, nr 74, poz. 397 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. 2012, poz. 361 ze zm.
- Walińska E., Wencel A., Jurewicz A., Wiatr M. (2015). *Podatek dochodowy w systemie rachunkowości – zasady ustalania i rewizji*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.

DILEMMAS INCOME TAX RESULT

Abstract: *Purpose* – This article aims to identify and analyze the choice of tax laws related to the account tax result and, in particular, examine the possibility of forming as a result of the tax from the standpoint of minimizing the amount of liabilities and tax risks.

Design/methodology/approach – The paper analyzes legal regulations relating to income taxes from individuals and legal entities. The analysis are also detailed comments legislation and tax interpretations.

Findings – The article presents the areas of free assessment carried out by the taxpayer in the procedure of determining the tax. Moreover, it indicates the principles of decision making according to the criterion of the correctness of the account and tax optimization.

Originality/value – Identification and analysis of areas of free assessment allows us to understand the mechanism of income tax effects on decisions made in the company and to make lawful and fiscal policy of the entity interpretation of economic events.

Keywords: income tax result, freedom of interpretation, tax risk

Cytowanie

- Poszwa M. (2016). Dylematy rachunku wyniku podatkowego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 4* (82/1), 201–210. DOI: 10.18276/frfu.2016.4.82/1-17.