

Aneta Nowak-Piechota¹

Relacje pomiędzy prawem podatkowym a bilansowym w świetle zasad techniki opodatkowania

1. Uwagi wprowadzające

Obserwując relacje zachodzące pomiędzy prawem podatkowym a bilansowym, należy ustalić, w jaki sposób ustawodawca, wiążąc ze sobą te gałęzie prawa, przestrzega wytycznych płynących z ogólnych zasad prawnych. W szczególności dotyczy to niektórych zasad podatkowych związanych z technicznym aspektem opodatkowania.

465

Prima facie można zaobserwować, iż Polska należy do państw, w których poziom rozbieżności pomiędzy prawem podatkowym a rachunkowością jest znaczący. Teza ta została potwierdzona badaniami naukowymi przeprowadzonymi zarówno w skali ogólnopolskiej, jak i światowej². W tym zakresie jednak to praktyka dostarcza najwięcej obserwacji. Adresaci prawa (a ściślej rzecz ujmując, osoby, na których spoczywa obowiązek dokonywania określonych rozliczeń w zgodzie z przepisami – przede wszystkim księgowi i doradcy podatkowi) nie mają wątpliwości, iż różnice pomiędzy wskazanymi gałęziami prawa są na tyle głębokie, że mają istotny wpływ na funkcjonowanie oraz koszty całego przedsiębiorstwa. W tym aspekcie warto przyrzeć się wzajemnym relacjom polskiego prawa podatkowego i prawa bilansowego, mając na uwadze niektóre zasady prawa podatkowego. Należy także zastanowić się, czy i w jakim zakresie możliwe jest obecnie zbliżanie wyniku podatkowego i bilansowego.

¹ Aneta Nowak-Piechota – doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, współpracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, doradca podatkowy i radca prawny, <https://orcid.org/0000-0001-8382-8361>

² A. Leszczyłowska, *Dochód księgowy a dochód podatkowy – analiza empiryczna wyników spółek akcyjnych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, t. 94(150), s. 63–79.

2. Zasady podatkowe odnoszące się do techniki opodatkowania

Badając relacje pomiędzy prawem podatkowym a bilansowym, warto przede wszystkim zwrócić uwagę na zasady podatkowe szkoły liberalnej, odnoszące się do techniki opodatkowania – zasadę pewności, dogodności i taniości³.

Jak podkreśla W. Nykiel, treść i realizacja pierwszej z wymienionych zasad znacznie wykraczają poza techniczne aspekty opodatkowania⁴. Przede wszystkim zasada ta obejmuje swym zakresem zasadę wyłączności ustawy w dziedzinie obciążeń daninowych (*nullum tributum sine lege*) oraz zasadę określoności prawa, które umocowane są w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁵ Wynika z nich, że – po pierwsze – podstawowe elementy konstrukcji podatku podlegają regulacji jedynie w drodze ustawy. Po drugie zaś, ustawodawca, stanowiąc podatki, powinien określić obowiązki i uprawnienia podatników w sposób niebudzący wątpliwości, zachowując szczególną precyzję w określaniu elementów konstrukcyjnych podatku⁶.

Z zasady pewności wynika więc obowiązek formułowania tekstów prawnych w taki sposób, by były one komunikatywne dla adresatów. Pewność, w tym określoność prawa, jest zatem jednym z wymogów przyzwoitej legislacji⁷. Nie ulega bowiem wątpliwości, iż niski poziom legislacji podatkowej może prowadzić do tego, iż podatnicy, nie rozumiejąc treści przepisów, nie są w stanie ustalić, jakie uprawnienia i obowiązki z nich wynikają. Wyżej wskazany aspekt zasady pewności łączy się z drugą zasadą, wynikającą z koncepcji liberalnej – zasadą dogodności⁸.

Treść zasady dogodności wskazuje, iż „podatki winny być pobierane w takich terminach i w taki sposób, by podatnikom było dogodnie je uiszczać”⁹. Zasada ta powinna więc w sposób szczególny przyświe-

³ Spisane przez A. Smitha w dziele *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów* – za: A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 7–8; w dziele A. Smitha mowa jest także o zasadzie równości (równomierności), lecz jej analiza w kontekście rozbieżności pomiędzy prawem bilansowym a podatkowym powinna być przedmiotem odrębnego opracowania.

⁴ W. Nykiel, *Zasady podatkowe*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 14–15.

⁵ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja.

⁶ A. Gomułowicz, *Podatki...*, s. 114.

⁷ Zasadę przyzwoitej legislacji wyprowadza się z kolei z art. 2 Konstytucji.

⁸ W. Nykiel, *Zasady...*, s. 15.

⁹ *Ibidem*.

cać ustawodawcy w procesie przygotowywania projektów przepisów podatkowych¹⁰. W związku z tym podatnicy nie powinni być obciążani nadmiernie rozbudowanymi obowiązkami formalnymi, prowadzącymi do realizacji obowiązku wywiązania się ze swoich obciążeń publiczno-prawnych¹¹.

Dogodność podatkowa ma ścisły związek z zasadą taniości podatku. Wynika z niej, iż koszty związane z szeroko rozumianą realizacją podatków powinny być utrzymywane na możliwie najniższym poziomie¹². Mając na uwadze fakt, iż polski system podatkowy przewiduje model samoobliczenia podatków (w odniesieniu do podatków najistotniejszych z fiskalnego punktu widzenia), zasięgu zasady taniości nie można ograniczyć jedynie do kosztów ponoszonych przez administrację skarbową. Należy również mieć na uwadze koszty ponoszone przede wszystkim przez podatników m.in. na cały proces rzetelnego wywiązywania się z obowiązków nałożonych przez prawo podatkowe (*compliance*)¹³. Im bowiem bardziej skomplikowany i rozbudowany system, tym, co oczywiste, wyższe są koszty obsługi podatkowej.

Intuicyjnie możemy stwierdzić, że istnienie rozbieżności pomiędzy prawem podatkowym i bilansowym może prowadzić do naruszenia powyżej wskazanych zasad. Głębsza refleksja w tym zakresie wymaga jednak zbadania relacji pomiędzy tymi gałęziami prawa.

467

3. Relacje pomiędzy prawem podatkowym a bilansowym

Tematyka relacji prawa podatkowego i bilansowego od wielu lat jest przedmiotem dyskusji oraz licznych prac naukowych¹⁴. W różnych państwach występują swoiste relacje pomiędzy tymi gałęziami prawa.

¹⁰ *Ibidem*, s. 15–16.

¹¹ Por. P. Mikuła, *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, LEX/el. 2019.

¹² A. Gomułowicz, *Zasady...*, s. 20.

¹³ W. Nykiel, *Zasady...*, s. 17.

¹⁴ M.in. E. Walińska, *Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego*, Warszawa 1997; *eadem*, *Rachunkowość podatków odroczonych*, Warszawa 2003; *eadem*, *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Łódź 2004; B. Micherda (red.), *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, Warszawa 2011; H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017; A. Wencel, *Dochód a wynik finansowy brutto w warunkach autonomii prawa bilansowego i podatkowego w Polsce*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica” 2012, t. 263.

Zdaniem H. Litwińczuk związki tych regulacji mogą polegać na: pełnej zgodności, pełnej autonomii oraz współzależności¹⁵. Przyjmuje się, że pierwszy ze wskazanych przypadków w praktyce nie występuje¹⁶. Trudno jest także osiągnąć pełną autonomię w zakresie tych dwóch dziedzin prawa, najczęściej bowiem zasada ta doznaje licznych wyjątków. W konsekwencji możemy mówić o tzw. dominującej autonomii, co oznacza, że można znaleźć pewne obszary regulacji, które nie są autonomiczne. Z kolei w ramach współzależności mamy do czynienia – w zależności od systemu prawnego danego państwa – z dominacją prawa bilansowego bądź z dominacją prawa podatkowego¹⁷.

Zdaniem E. Walińskiej relacja autonomii prawa podatkowego i bilansowego we współczesnym świecie najbardziej przystaje do globalnych standardów rachunkowości i rynków kapitałowych. Wynika to z faktu, że taka konfiguracja uniezależnia rachunkowość od „subiektywnych zasad prawa podatkowego”, gwarantując podporządkowanie „obiektywnym prawom i zasadom ekonomicznym”¹⁸. Niemniej jednak przyjęcie w ramach danego systemu prawnego tego rodzaju koncepcji prowadzi do powstawania różnic między prawem podatkowym a bilansowym. Wiąże się to z faktem, iż każda z tych gałęzi prawa realizuje odmienne cele, a także rządzi się właściwymi dla siebie zasadami¹⁹.

468

Koncepcja autonomii prawa podatkowego i prawa bilansowego, z pewnymi wyjątkami potwierdzającymi słuszność występowania pojęcia „dominującej autonomii”, została przyjęta w ramach naszego rodzimego systemu prawnego.

3.1. Współzależność prawa podatkowego i bilansowego

Nie ulega wątpliwości, iż dla rozliczeń podatkowych w działalności gospodarczej księgi podatkowe odgrywają rolę kluczową²⁰. Zawierają one bowiem wiarygodne dane liczbowe, będące rezultatem rzetelnego dokumentowania operacji gospodarczych występujących w przedsiębiorstwie. Na tej podstawie możliwe jest ustalenie przychodów oraz kosztów, a w konsekwencji dochodów do celów podatkowych.

¹⁵ H. Litwińczuk, *Dochód podatkowy a zysk brutto*, [w:] eadem (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, LEX/el. 2017.

¹⁶ E. Walińska, *Rachunkowość podatków...*, s. 28–34.

¹⁷ A. Wencel, *Dochód a wynik...*, s. 241.

¹⁸ E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 145.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ W tych przypadkach, w których ustawa wymaga prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Wyżej wskazana zależność znajduje odzwierciedlenie w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²¹ oraz art. 24a ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²². Zgodnie z tymi przepisami księgi rachunkowe, które prowadzone są w zgodzie z przepisami prawa bilansowego, muszą dostarczać informacji wymaganych dla prawidłowego (samo)określenia wysokości podatku dochodowego. W rezultacie przepisy dwóch gałęzi prawa nakładają na podatników obowiązek podwójnego prowadzenia zapisów księgowych w odniesieniu do tego samego zdarzenia oraz prowadzenia określonych ewidencji pozaksięgowych²³. Warto przy tym zaznaczyć, że poszczególne przedsiębiorstwa we właściwy dla siebie sposób realizują powyższy wymóg przez odpowiednią organizację systemu rachunkowości.

Dodatkowo należy zwrócić uwagę na treść art. 193 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁴ przyznającego księgom rachunkowym szczególną moc dowodową – księgi korzystają z domniemania prawdziwości oraz domniemania zgodności z prawdą (domniemanie to ma charakter wzruszalny)²⁵. Nadanie tak doniosłego znaczenia informacjom księgowym wynika z podstawowej cechy leżącej u ich podstaw – wiarygodności²⁶.

Powyższe rozważania, w szczególności przywołane regulacje prawne, prowadzą do wniosku, iż pomimo formalnej autonomii trudno nie dostrzec ścisłych związków pomiędzy prawem podatkowym a prawem bilansowym. Niemniej jednak, jak zauważono powyżej, poziom rozbieżności pomiędzy tymi gałęziami prawa w Polsce jest bardzo wysoki. Źródłem tego problemu są po pierwsze różnice terminologiczne, a po drugie (w konsekwencji) odrębne zasady ustalania wyniku rachunkowego i podatkowego.

3.2. Rozbieżności pomiędzy rachunkowością a prawem podatkowym

Badając relacje prawa podatkowego i prawa bilansowego, można dostrzec różnice terminologiczne dwojakiego rodzaju. Pierwsza grupa wynika z przyjęcia przez prawodawcę koncepcji dominującej autonomii prawa podatkowego i bilansowego. Rozbieżności te są na tym gruncie

²¹ Dz.U. z 2020 r., poz. 1406 ze zm. – dalej u.p.d.o.p.

²² Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm. – dalej u.p.d.o.f.

²³ E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 138.

²⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.

²⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. II, Toruń 2007, s. 303.

²⁶ W. Gabrusewicz, M. Kamieniecka, *MSR 12. Podatek dochodowy*, Warszawa 2007, s. 21.

uzasadnione. Druga zaś, jak się wydaje, ma nie do końca charakter zamierzony. Trudno jest bowiem uchwycić rzeczywisty cel określonych różnic.

Odnosząc się do pierwszego z wyżej wymienionych przypadków, należy dostrzec, iż źródłem różnic są przede wszystkim odrębne definicje (lub ich brak) elementów składowych dochodu (podatkowego) i zysku (finansowego)²⁷.

Trzeba bowiem zauważyć, że przepisy ustaw o podatkach dochodowych, w przeciwieństwie do ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości²⁸, nie zawierają legalnej definicji przychodu z działalności gospodarczej. Przepisy podatkowe w tym zakresie zawierają tylko przykładowe wyliczenie przychodów oraz wyłączenia z tak sformułowanego otwartego katalogu. Niemniej jednak przyjmuje się, że przychody podatkowe różnią się od przychodów rachunkowych w niewielkim stopniu²⁹. Związane jest to z tendencją ustawodawcy do przyjmowania jak najszerszego katalogu zdarzeń skutkujących powstaniem przychodu. Istnieją przy tym przypadki, gdy prawo podatkowe nie uznaje określonych operacji gospodarczych do celów ustalenia przychodu, np. skutków wyceny bilansowej aktywów i zobowiązań, i odwrotnie, gdy dany przychód podatkowy nie stanowi przychodu bilansowego, np. świadczenie nieodpłatne. W takiej sytuacji mówimy o różnicach trwałych, niemniej jednak w zakresie ustalania przychodów występują także różnice o charakterze przejściowym.

Należy przy tym mieć na uwadze, że znacznie bardziej skomplikowana jest problematyka rozróżnienia kosztów o charakterze podatkowym od kosztów rachunkowych. W tym zakresie przepisy podatkowe zawierają bowiem własną definicję tzw. kosztów uzyskania przychodów³⁰. Prawo podatkowe nakłada przede wszystkim na podatnika obowiązek każdorazowego badania celu poniesienia danego wydatku. Rachunkowość z kolei nie wprowadza ograniczeń co do zasadności czy celowości danego kosztu, przy czym bez wątpienia musi być on związany z funkcjonowaniem danego przedsiębiorstwa³¹. Regulacja ta jest zatem źródłem wielu różnic trwałych w rozpoznawaniu kosztów. Różnice te wynikają także z bardzo szerokiego katalogu kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów w prawie podatkowym.

Jak wskazano powyżej, w pewnych przypadkach trudno uchwycić cel wprowadzenia rozbieżności definicyjnych w prawie podatkowym i prawie bilansowym.

²⁷ A. Wencel, *Dochód a wynik...*, s. 245–246.

²⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 217 ze zm. – dalej u.o.r.

²⁹ E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 293.

³⁰ Art. 15 u.p.d.o.p. i art. 22 u.p.d.o.f.

³¹ A. Wencel, *Dochód a wynik...*, s. 250.

Po pierwsze, nie znajduje usprawiedliwienia nadawanie takiemu samemu zbiorowi desygnatów różnych nazw. Z taką sytuacją mamy do czynienia w odniesieniu do pojęcia aktywów (właściwego dla prawa bilansowego, do którego odsyła notabene prawo podatkowe) oraz składników majątku (o których mowa w prawie podatkowym). Co więcej, na gruncie prawa podatkowego wprowadzono pojęcie „inwestycji”, którego definicja odsyła do pojęcia „środki trwałe w budowie”, występującego w ustawie o rachunkowości. Takie rozwiązanie przyjęte przez ustawodawcę prowadzi do komplikacji systemu prawnego i wprowadza niepotrzebny chaos terminologiczny (co nie ma nic wspólnego z zasadą określoności prawa).

W drugim wymienionym przykładzie sytuację komplikuje fakt, iż ustawa o rachunkowości wyróżnia także własne pojęcie „inwestycji”, które to obejmuje całkowicie inne desygnaty niż to samo pojęcie na gruncie prawa podatkowego. Niezrozumiałe jest zatem tworzenie w obrębie tych dwóch gałęzi prawa odrębnych definicji dla tych samych pojęć (polisemia). W omawianym przypadku „inwestycji”, co należy wyraźnie zaakcentować, *definiens* w prawie podatkowym i prawie bilansowym obejmują wyraźnie odrębne zbiory desygnatów. W praktyce więc omyłkowe posłużenie się definicją prawa podatkowego na gruncie rachunkowości (i odwrotnie) może spowodować nieprawidłowy sposób rozliczania kosztów związanych z nabyciem danego aktywa (składnika majątku), zarówno od strony podatkowej (co może wiązać się z zaległościami podatkowymi), jak i bilansowej (co może prowadzić do nierzetelnego przedstawienia obrazu finansowego danego przedsiębiorstwa).

Innym przypadkiem wskazanej wieloznaczności są takie terminy, jak „środki trwałe” czy „wartości niematerialne i prawne”. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że mamy tu do czynienia z występowaniem różnych przesłanek czy katalogu tego rodzaju składników majątku – aktywów. Niemniej jednak zakresy tych definicji w większości przypadków są zbieżne (nie ma zapewne takiego rozdzwiewku jak w przypadku wskazanego powyżej pojęcia „inwestycji”). W praktyce nastręcza to problem każdorazowego badania danego aktywa (składnika majątku) odrębnie pod kątem prawa podatkowego i bilansowego. W konsekwencji dane aktywum (składnik majątku) może być uznane za środek trwałe lub wartość niematerialną i prawną tylko na gruncie jednej ze wskazanych gałęzi prawa. Już na tym etapie następuje rozdzwiewek w rozliczaniu danej operacji dla potrzeb prawa podatkowego i rachunkowości (abstrahując od odrębnych zasad samej amortyzacji).

Mając na uwadze powyższe, trudno mówić o przyzwoitej legislacji w sytuacji, gdy przepisy nakładające obowiązki podatkowe oraz regulujące sposób ewidencjonowania zdarzeń niezbędnych dla określenia tych obowiązków są ze sobą niezgodne. Nie mamy tutaj do czynienia ze spójnością

systemu prawa jako całości³². Wszystkie powyżej wskazane przykładowe różnice terminologiczne (mniej lub bardziej zamierzone i celowe) skutkują bardzo poważną konsekwencją o charakterze praktycznym – obowiązkiem odrębnego ustalania wyniku podatkowego i rachunkowego.

Jak wcześniej zauważono, dochód podatkowy oraz zysk finansowy stanowią dwie odrębne kategorie pojęciowe. Tego rodzaju rozbieżności prowadzą przede wszystkim do powstawania różnic o charakterze trwałym. Co więcej, różnice pomiędzy momentem powstawania określonych przychodów i kosztów stanowią źródło różnic przejściowych. Różnice te muszą być uwzględniane na etapie „uzgodnienia” wyniku finansowego z dochodem podatkowym, czyli tworzenia tzw. kalkulacji podatku dochodowego³³.

Proces ten następuje przez korektę wyniku finansowego brutto o określone kategorie przychodów i kosztów podatkowych. Zasadę tę, zwaną zasadą ustalenia dochodu „metodą pośrednią”, obrazuje poniższy rysunek.

WYNIK FINANSOWY BRUTTO

A	—	przychody uznane w wyniku finansowym brutto, ale nieuznane w dochodzie podatkowym	}	korekty przychodów
B	+	przychody nieuznane w wyniku finansowym brutto, ale uznane w dochodzie podatkowym		
C	+	koszty i straty uznane w wyniku finansowym brutto, ale nieuznane w dochodzie podatkowym	}	korekty kosztów
D	—	koszty i straty nieuznane w wyniku finansowym brutto, ale uznane w dochodzie podatkowym		
≡		dochód podatkowy		

Rysunek 1. Ustalanie dochodu podatkowego „metodą pośrednią”

Źródło: P. Czajor, A. Jurewicz, M. Michalak, E. Walińska, A. Wencel, *System...*

³² S. Wronikowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 105–106.

³³ P. Czajor, A. Jurewicz, M. Michalak, E. Walińska, A. Wencel, *System rachunkowości finansowej. Zasady pomiaru, prezentacji i ewidencji księgowej*, LEX/el. 2020.

Warto mieć na uwadze to, że powyżej wskazana kalkulacja sporządzana jest przez podatników zwykle na koniec roku podatkowego³⁴. Niemniej jednak w ciągu roku przedsiębiorcy, jak wskazano powyżej, są zobowiązani do prowadzenia odrębnej rachunkowości do celów podatkowych i bilansowych. Prowadzi to *de facto* do podwójnego kwalifikowania wszystkich zdarzeń w danym przedsiębiorstwie – raz od strony rachunkowej, raz do celów podatku dochodowego (abstrahując od ewidencji na potrzeby innych podatków, w szczególności podatku od towarów i usług). Nakładanie tego rodzaju dodatkowych obowiązków instrumentalnych godzi w wyżej opisaną zasadę dogodności podatkowej, a w konsekwencji niewątpliwie w zasadę taniości podatku.

4. Zbliżanie wyniku podatkowego i bilansowego

Można przyjąć, iż remedium na powyżej wskazane bolączki byłoby podjęcie prób zbliżania prawa podatkowego i prawa bilansowego (w tym przypadku w płaszczyźnie tworzenia, nie zaś stosowania tego prawa). Od wielu lat w polskiej literaturze podnoszone są tego rodzaju postulaty³⁵. Nie ulega bowiem wątpliwości, iż wprowadzenie na grunt polski tzw. zasady miarodajności, zgodnie z którą uzgodnienia przyjęte na gruncie rachunkowości są wiążące dla prawa podatkowego, skutkowałoby wieloma korzyściami – przede wszystkim dla podatnika, ale także dla Skarbu Państwa. Jak wskazuje W. Sztuba, zbliżanie zasad dwóch analizowanych gałęzi prawa mogłoby doprowadzić m.in. do:

- 1) redukcji kosztów administracyjnych i związanych z zapewnieniem zgodności rozliczeń z prawem (*compliance*);
- 2) obniżenia ryzyka prowadzonej działalności gospodarczej;
- 3) zwiększenia konkurencyjności inwestycyjnej Polski na tle innych jurysdykcji podatkowych³⁶.

³⁴ Ewentualnie co miesiąc bądź kwartał w przypadku niekorzystania z możliwości obliczania zaliczek w sposób uproszczony.

³⁵ M.in. E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 303; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce Raport 2010*, Łódź 2011, s. 10–11, <https://www.cdissp.uni.lodz.pl/projekty-naukowe-i-edukacyjne> (dostęp: 15.02.2021); H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe...*; M. Supera-Markowska, *Możliwości zbliżenia zasad ustalania wyniku podatkowego i bilansowego*, [w:] A. Franczak, A. Kaźmierczyk (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęzowe związki norm i instytucji prawnych*, LEX/el. 2019.

³⁶ W. Sztuba, *Efektywne opodatkowanie przedsiębiorstw*, LEX/el. 2016.

Mając na uwadze powyższe, zaimplementowanie zasady miarodajności do polskich przepisów podatkowych doprowadziłoby do pełniejszej realizacji zasady pewności opodatkowania (przede wszystkim przez wyeliminowanie różnic terminologicznych). W konsekwencji spowodowałoby w pewnym zakresie urealnienie postulatu uproszczenia prawa podatkowego, co miałoby niebagatelny wpływ na urzeczywistnienie zasady dogodności i taniości podatku.

474 Mimo obiektywnych przeszkód uniemożliwiających pełne zbliżenie prawa podatkowego i bilansowego³⁷ z całą pewnością istnieją obszary, w ramach których można dokonać pewnych uzgodnień (co w dużym stopniu mogłoby wpłynąć na realizację powyżej wskazanych zasad). W pierwszej kolejności, co wydaje się dość oczywiste i intuicyjne, należałoby uporządkować terminologię na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) i ustawy o rachunkowości. Wydaje się, że najkorzystniejszym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie wspólnej, jednolitej siatki pojęciowej. Po drugie, należałoby się przyjrzeć poszczególnym różnicom o charakterze trwałym z perspektywy ekonomicznej. W praktyce może bowiem okazać się, że ich występowanie prowadzi jedynie do komplikacji systemu podatkowego, natomiast z perspektywy budżetu państwa mają one znaczenie marginalne³⁸. Po trzecie, warto byłoby zastanowić się nad ograniczeniem skali utrzymywania różnic przejściowych, z których korzyści się niewspółmiernie niskie do kosztów ich utrzymywania³⁹. Po czwarte, ciekawym rozwiązaniem jest także wprowadzenie zasady miarodajności na zasadzie wyjątku w odniesieniu do określonego grona podatników, po spełnieniu ustawowych przesłanek. Jako „pilotaż” w zakresie adaptacji zasady miarodajności można potraktować wprowadzenie do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w 2021 r. przepisów dotyczących ryczałtu od dochodów spółek (tzw. estońskiego CIT-u). Ta forma opodatkowania, choć wciąż jeszcze niedoskonała, wydaje się niezwykle dogodna dla podatników w aspekcie rzetelnego dokonywania rozliczeń podatkowych. Warto zatem podjąć dyskusję i rozpocząć badania ekonomiczne w poszukiwaniu odpowiedzi na pytanie, czy tego rodzaju regulacja nie powinna być dostępna dla większej liczby podatników. Być może w przyszłości wyjątek ten nabierze powszechnego charakteru i zastąpi obowiązującą dziś zasadę (tzw. klasyczny CIT).

³⁷ Związanych m.in. z faktem, iż księgi rachunkowe w Polsce prowadzone są na podstawie przepisów dyrektyw UE, a także MSR i MSSF oraz z pracami na forum UE nad dyrektywą dotyczącą wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania.

³⁸ W. Sztuba, *Efektywne opodatkowanie...*

³⁹ *Ibidem*.

5. Wnioski

Nie ulega wątpliwości, iż prawo podatkowe i prawo bilansowe, choć podlegają wzajemnym zależnościom, pełne są rozbieżności i niespójności. Źródłem podstawowych różnic pomiędzy tymi gałęziami prawa są niewątpliwie zasady ustalania podstawy opodatkowania, stanowiące wyraz suwerennej polityki rządów⁴⁰. Prowadzi to w konsekwencji do powstawania różnic pomiędzy dochodem podatkowym a zyskiem bilansowym.

Warto przy tym zaznaczyć, że oba te pojęcia, jak podkreśla E. Walińska, są „pewnego rodzaju miernikami efektywności funkcjonowania przedsiębiorstwa”⁴¹. W związku z powyższym zasadne byłoby zbliżanie ich definicji. Dzięki temu przepisy prawa podatkowego i prawa bilansowego w większym stopniu realizowałyby postulaty zasad pewności, dogodności i taniaści. Stan ten, jak się wydaje, byłby pożądanym zarówno z perspektywy państwa, jak i adresatów prawa.

W tym zakresie wydaje się istotne przeprowadzenie gruntownych prac – począwszy od określenia kierunku zmian, po badania ekonomiczne i rzetelne prace legislacyjne. Niezbędne jest w tym przypadku przeprowadzenie szerokich konsultacji z wszystkimi zainteresowanymi grupami – w szczególności przedsiębiorcami, doradcami podatkowymi, pracownikami naukowymi oraz urzędnikami⁴². Nie można jednak pomijać osób, które „na koniec dnia” odpowiadają za rozliczenia podatkowo-księgowe u podatników i które w praktyce najboleśniej odczuwają problem niespójności prawa podatkowego i bilansowego – księgowych.

Na marginesie należy wskazać, iż wysoki stopień skomplikowania przepisów (czego przejawem mogą być trudności w ustaleniu wyniku podatkowego do celów podatku dochodowego) nie stanowi cechy wyłącznie polskiego systemu podatkowego. Wręcz przeciwnie – jest to raczej wyraz ogólnoswiatowego trendu⁴³. Niemniej jednak należy wyraźnie zaznaczyć, że w Polsce tendencja ta jest wysoce niepokojąca, czego wyrazem

⁴⁰ *Ibidem*, s. 148.

⁴¹ E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 303.

⁴² Na potrzebę przeprowadzania konsultacji projektów przepisów z zakresu prawa podatkowego zwraca uwagę W. Nykiel – np. P. Huczko, *Prof. Nykiel: Karta Praw Podatnika wzmocni ochronę praw podatników*, 2019, <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/2962954-Prof-Nykiel-Karta-Praw-Podatnika-wzmocni-ochrone-praw-podatnikow.html> (dostęp: 10.10.2022); M. Wilk, *Jak w Polsce tworzy się prawo podatkowe?* – Włodzimierz Nykiel, 2020, <https://dziendobrypodatki.pl/013-jak-w-polsce-tworzy-sie-prawo-podatkowe-wlodzimierz-nykiel/> (dostęp: 10.10.2022). Obowiązek przeprowadzania tego rodzaju konsultacji został także wprowadzony do projektu ustawy Karta Praw Podatnika – W. Nykiel, M. Sęk, *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.

⁴³ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego...*, s. 9.

jest choćby to, iż Polska w Międzynarodowym Rankingu Konkurencyjności Podatkowej 2021 uplasowała się na drugim miejscu od końca wśród państw OECD⁴⁴. Nie ulega wątpliwości, że podjęcie działań harmonizujących w zakresie prawa podatkowego i bilansowego mogłoby w pewnym stopniu wpłynąć na zahamowanie, a nawet odwrócenie powyższego trendu⁴⁵.

Bibliografia

- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce Raport 2010*, Łódź 2011, <https://www.cdissp.uni.lodz.pl/projekty-naukowe-i-edukacyjne> (dostęp: 15.02.2021).
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. II, Toruń 2007.
- Bunn D., Asen E., *International Tax Competitiveness Index 2021*, 2021, <https://taxfoundation.org/2021-international-tax-competitiveness-index/#Index> (dostęp: 10.10.2022).
- Czajor P., Jurewicz A., Michalak M., Walińska E., Wencel A., *System rachunkowości finansowej. Zasady pomiaru, prezentacji i ewidencji księgowej*, LEX/el. 2020.
- Gabruszewicz W., Kamieniecka M., *MSR 12. Podatek dochodowy*, Warszawa 2007.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.
- Huczko P., *Prof. Nykiel: Karta Praw Podatnika wzmocni ochronę praw podatników*, 2019, <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/2962954,Prof-Nykiel-Karta-Praw-Podatnika-wzmocni-ochrone-praw-podatnikow.html> (dostęp: 10.10.2022).
- Leszczylowska A., *Dochód księgowy a dochód podatkowy – analiza empiryczna wyników spółek akcyjnych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, t. 94(150).
- Litwińczuk H., *Dochód podatkowy a zysk brutto*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, LEX/el. 2017.
- Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017.
- Micherda B. (red.), *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, Warszawa 2011.

⁴⁴ D. Bunn, E. Asen, *International Tax Competitiveness Index 2021*, 2021, <https://taxfoundation.org/2021-international-tax-competitiveness-index/#Index> (dostęp: 10.10.2022). Należy zaznaczyć, że w badaniach na potrzeby tego rankingu brana jest pod uwagę konkurencyjność całego systemu podatkowego, nie tylko w zakresie regulacji dotyczącej podatków dochodowych.

⁴⁵ Jako dowód na poparcie tej tezy należy wskazać, iż we wspomnianym rankingu na pierwszym miejscu uplasowała się Estonia. W treści raportu wyraźnie zaś wskazano, że system podatku dochodowego od osób prawnych w tym państwie jest tak skonstruowany, że jego rozliczanie zajmuje podatnikom Estonii najmniej czasu w porównaniu do podatników z innych państw OECD – 5 godzin rocznie (średnia w OECD wynosi 44 godziny rocznie). Co zaś niezwykle ciekawe, na drugim miejscu tego rankingu znalazła się Łotwa, która niedawno zaadaptowała estoński model podatku dochodowego od osób prawnych.

- Mikuła P., *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, LEX/el. 2019.
- Nykiel W., *Zasady podatkowe*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Nykiel W., Sęk M., *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.
- Supera-Markowska M., *Możliwości zbliżenia zasad ustalania wyniku podatkowego i bilansowego*, [w:] A. Franczak, A. Kaźmierczyk (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, LEX/el. 2019.
- Sztuba W., *Efektywne opodatkowanie przedsiębiorstw*, LEX/el. 2016.
- Walińska E., *Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego*, Warszawa 1997.
- Walińska E., *Rachunkowość podatków odroczonej*, Warszawa 2003.
- Walińska E., *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Łódź 2004.
- Wencel A., *Dochód a wynik finansowy brutto w warunkach autonomii prawa bilansowego i podatkowego w Polsce*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica” 2012, t. 263.
- Wilk M., *Jak w Polsce tworzy się prawo podatkowe?* – Włodzimierz Nykiel, 2020, <https://dziendobrypodatki.pl/013-jak-w-polsce-tworzy-sie-prawo-podatkowe-wlodzimierz-nykiel/> (dostęp: 10.10.2022).
- Wronikowska S., *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r., poz. 1406 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 217 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).

Streszczenie

Celem opracowania jest ustalenie relacji pomiędzy prawem podatkowym i bilansowym, mając na uwadze niektóre zasady podatkowe. Punktem wyjścia jest bowiem odniesienie się do zasad techniki opodatkowania – pewności, dogodności i taniości. W następnej kolejności przedstawiono związki pomiędzy prawem podatkowym a rachunkowością w Polsce

oraz rozbieżności występujące pomiędzy tymi gałęziami prawa. Podjęto też próbę odpowiedzi na pytanie, czy i w jakim zakresie możliwe jest w warunkach polskich zbliżenie zasad ustalania wyniku podatkowego i bilansowego i jakie kluczowe aspekty powinny być brane pod uwagę podczas ewentualnych prac legislacyjnych.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, prawo bilansowe, rachunkowość, CIT, PIT, zasady podatkowe, dochód podatkowy, zysk finansowy, konsultacje podatkowe