

Hanna Litwińczuk¹

Wyodrębnienie źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych. Przyczyny i problemy w praktyce podatkowej

1. Przyczyny wyodrębnienia źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych i jego braku w podatku dochodowym od osób prawnych w świetle nauki o podatkach

313

Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych ukształtowała się historycznie jako konstrukcja oparta na katalogu źródeł przychodów, z których dochody są następnie sumowane i tworzą dochód podatkowy, natomiast u podstaw konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych legła koncepcja dochodu podatkowego z pominięciem źródeł przychodu.

Przyczyny tej odmienności wynikały z trudności, jakie wiązały się z wypracowaniem normatywnej definicji dochodu dla celów jego opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych.

W nauce o podatkach wykształciły się różne teorie dochodu, wśród których do najstarszych i najbardziej znanych należą teoria źródeł i teoria czystego przyrostu majątkowego². W konfrontacji z celami i zasadami opodatkowania teorie te okazały się jednak bezużyteczne, gdyż zdefiniowany za ich pośrednictwem dochód był zbyt szeroki, zbyt wąski lub trudny do skwantyfikowania dla potrzeb opodatkowania. W rezultacie, jak wskazuje się w doktrynie, ustawodawca podat-

¹ Hanna Litwińczuk – profesor doktor habilitowana, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, <https://orcid.org/0000-0002-8092-4152>

² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 630.

kowy zdecydował się na określenie dochodu podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych w sposób pragmatyczny, tj. wyodrębnił źródła przychodu, odzwierciedlające pewne sfery aktywności społecznej, zawodowej i gospodarczej osób fizycznych i zdefiniował dochód ze źródła przychodu, a opodatkowaniu poddał dochód będący sumą dochodów z poszczególnych źródeł. Dochód podatkowy, stanowiący sumę dochodów z poszczególnych źródeł przychodu, stał się w ten sposób normatywnym odpowiednikiem dochodu jako kategorii ekonomicznej³. Jednocześnie wyodrębnienie źródeł przychodów w zależności od polityki podatkowej mogło służyć ich łagodniejszemu lub silniejszemu opodatkowaniu.

Mimo że katalog źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych ukształtował się pod wpływem pragmatycznego podejścia ustawodawcy, to jednak zaliczenie przychodu do danego źródła powoduje problemy. W założeniu poszczególne źródła przychodu powinny być rozłączne, gdyż przychód może być zaliczony tylko do jednego źródła, jednakże ustawodawca nie określił całkowicie jasnych kryteriów, które pozwoliłyby na jednoznaczne przypisanie przychodu do danego źródła nazwanego lub zaliczenie do innych źródeł nienazwanych. Katalog źródeł przychodu nawiązujący do pewnych sfer życia społecznego i gospodarczego osoby fizycznej ma na celu zilustrowanie pod względem praktycznym pojęcia dochodu, którego istoty ekonomicznej, jak wspomniano, ustawodawca podatkowy nie definiuje. Podział na źródła przychodu nie odzwierciedla jednak zadowalająco rzeczywistości gospodarczej, powodując, że poszczególne przychody nie są w sposób całościowy ujęte w ramach danego źródła. Szczególnie trudne są te przypadki, gdy określona działalność generująca przychód łączy w sobie cechy właściwe dla dwóch źródeł przychodu, np. działalności gospodarczej i działalności wykonywanej osobiście, gdy działalność gospodarcza powiązana jest z inwestycją kapitałową albo gdy dana czynność prawna generuje przychody, które mogą być zaliczone do różnych źródeł przychodu. Liczne przykłady z polskiej praktyki podatkowej dowodzą, że kwalifikacji przychodu do jednego ze źródeł nie można dokonywać w sposób mechaniczny, gdyż czynność ta wymaga kompleksowego ujęcia wielu okoliczności rzutujących na właściwą kwalifikację podatkową przychodu⁴.

³ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 2010, s. 245–246.

⁴ M. Jamróży, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów – łamigłówka nie do rozwiązania*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 10; B. Brzeziński, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów – łamigłówka rozwiązana*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 10; H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017, s. 45.

Zupełnie inne podejście wykształciło się, jeśli chodzi o definicję dochodu podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych. Wynika to przede wszystkim z istoty tego podatku jako podatku korporacyjnego, obciążającego dochód spółek kapitałowych, których zasady opodatkowania nie mogą być ukształtowane według takich samych reguł jak w przypadku osób fizycznych. Pomimo tego, że wraz z ewolucją konstrukcji tego podatku jego zakres podmiotowy rozszerzył się o inne podmioty niebędące spółkami, to jednak dominującymi podatnikami tego podatku są spółki kapitałowe, które prowadzą działalność gospodarczą i nie mają sfery osobistej związanej z określonymi wydatkami. Jeden z czołowych teoretyków prawa podatkowego wskazał, że dochód podatkowy spółki kapitałowej jest równoznaczny z dochodem z działalności gospodarczej, który wyprowadza się z zysku bilansowego po odpowiednich korektach podatkowych⁵. Zysk bilansowy przedsiębiorstwa to przyrost czystego majątku przedsiębiorstwa uzyskany w określonym czasie. Skoro zysk bilansowy jako kategoria ekonomiczna i rachunkowa mógł być pozycją wyjściową dla określenia dochodu podatkowego, to nie było potrzeby wyodrębniania w tym podatku źródeł przychodu i określania dochodu podatkowego jako sumy dochodów z poszczególnych źródeł. Wprawdzie Polska odeszła w 1991 r. od definiowania dochodu podatkowego jako zysku bilansowego skorygowanego stosownie do przepisów podatkowych, jednakże nie zmienia to faktu, że wszelkie formy aktywności spółki jako przedsiębiorcy prowadzą do jednego wyniku finansowego, który ustawodawca podatkowy aż do 2018 r. definiował jako dochód podatkowy stanowiący nadwyżkę przychodów podatkowych nad kosztami ich uzyskania osiągniętą w roku podatkowym bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich zostały osiągnięte. Wszystkie bowiem rodzaje przychodów, czy to z działalności operacyjnej, czy finansowej, służyły wypracowaniu wyniku finansowego przedsiębiorcy, nazywanego w rachunkowości zyskiem brutto, a w ustawach podatkowych – dochodem podatkowym. Nawet jeśli w niektórych systemach podatkowych odrębnie opodatkowane są zyski kapitałowe (*capital gains*), to pod tym pojęciem rozumie się przyrost wartości aktywów, który zasadniczo podlega opodatkowaniu w momencie zbycia przez właściciela aktywa, którego wartość wzrosła (zysk zrealizowany), chociaż występują także przypadki opodatkowania zysków niezrealizowanych (np. *exit tax*)⁶.

⁵ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, s. 440.

⁶ M. Thedy, M. Opoka, *Rozdzielenie źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych*, [w:] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red.), *Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych*, Warszawa 2018, s. 94 oraz H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 340–342.

2. Wyodrębnienie dwóch źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych a przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

W Polsce sposób definiowania dochodu podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych pozostał niezmienny aż do 2018 r., kiedy to ustawodawca wyodrębnił dwa źródła przychodu: zyski kapitałowe i inne źródła, przy czym zakres przychodów objęty tym pierwszym źródłem jest znacznie szerszy w porównaniu z przedstawionym wyżej rozumieniem pojęcia zysku kapitałowego. Celem wyodrębnienia tych źródeł, w intencji ustawodawcy wyrażonej w uzasadnieniu do projektu ustawy, było przeciwdziałanie pewnej strategii unikania opodatkowania, polegającej na sztucznym kreowaniu strat na operacjach finansowych i kompensowaniu ich z dochodem z działalności operacyjnej⁷. U podstaw nowej regulacji leżą zatem przesłanki antyabuzywne, a wyodrębnienie przychodów zaliczonych do zysków kapitałowych następuje według kryterium możliwości ich wykorzystania do sztucznego kreowania strat. Regulacja dotycząca wyodrębnienia źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych ma więc charakter normy szczególnej przeciwko unikaniu opodatkowania, przy czym jej cechą charakterystyczną jest to, że jej treść normatywna nie wskazuje wprost na jej antyabuzowy charakter i nie jest wymagane udowodnienie unikania opodatkowania⁸. Jeżeli przeciwdziałanie sztucznemu kreowaniu strat następowałoby za pośrednictwem ogólnej normy przeciwko unikaniu opodatkowania, organ podatkowy musiałby udowodnić, że podatnik dokonał transakcji mającej na celu sztuczne wykreowanie straty i głównym lub jednym z głównych celów takiego ukształtowania transakcji było osiągnięcie korzyści podatkowej. Jeżeli przesłanki te nie zostałyby udowodnione, sposób ustalenia dochodu podatkowego byłby uznany za odzwierciedlający rzeczywistość gospodarczą. Przy zastosowaniu regulacji szczególnej dotyczącej wyodrębnienia źródeł przychodu strata ze źródła zyski kapitałowe nie może być skompensowana z dochodem z innych źródeł, nawet jeśli nie została sztucznie wykreowana i odzwierciedla rzeczywistość gospodarczą.

⁷ Druk sejmowy nr 1878, s. 5–7.

⁸ M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, Amsterdam 2016, s. 73 i 487; P. Karwat, *Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 17. Do takich norm szczególnych należą np. regulacje *exit tax*, o zagranicznych spółkach kontrolowanych, o ograniczaniu zaliczania odsetek do kosztów uzyskania przychodów.

Podatnik jest *a priori* pozbawiony możliwości kompensowania strat, bez względu na to, czy miało miejsce unikanie opodatkowania, czy nie. Jest to uregulowanie niewątpliwie niekorzystne dla podatnika, gdyż odrywa się od rzeczywistych motywów jego działań podejmowanych w ramach działalności gospodarczej. Taka jest jednak istota norm szczególnych przeciwko unikaniu opodatkowania, które są oparte na zobiektywizowanych przesłankach. W przeciwieństwie do klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, a także tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu nie zawierają one w swej treści tzw. podstawowego testu obiektywnego (powstanie korzyści podatkowej), testu uzasadnienia ekonomicznego oraz testu subiektywnego (badanie intencji podatnika). Organy podatkowe przy dokonywaniu wykładni przepisów regulujących kwalifikowanie przychodów do jednego z dwóch źródeł oraz towarzyszących im przepisów dotyczących przypisywania do tych przychodów kosztów nie są w żadnym przypadku uprawnione do stosowania wskazanych wyżej testów, czyli badania, czy sposób zakwalifikowania przez podatnika przychodów i przypisywania im kosztów skutkuje dla niego korzyścią podatkową oraz czy celem podatnika jest jej osiągnięcie. Przedmiotowe przepisy powinny być interpretowane zgodnie z ich wykładnią językową.

3. Problemy praktyczne związane z wyodrębnieniem źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych

Wyodrębnienie źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych nie ma żadnego uzasadnienia systemowego poza wskazanym oddziaływaniem antyabuzywnym, natomiast kreuje nowe problemy⁹. Wynikają one z faktu, że nie zawsze jest możliwe w sposób niebudzący wątpliwości przypisanie konkretnych przychodów do jednego ze źródeł, a także przyporządkowanie do nich kosztów uzyskania, zwłaszcza tych pośrednich, które z racji ich istoty nie są wprost powiązane z konkretnym przychodem. Z uwagi na charakter wyodrębnionych źródeł mogą chociażby pojawić się problemy w sytuacjach faktycznych, gdy działalność operacyjna polegająca na sprzedaży określonych produktów jest ściśle powiązana z inwestycją kapitałową, np. polegającą na nabyciu udziałów w spółkach prowadzących sprzedaż podobnych lub takich samych produktów w celu objęcia ich kontrolą. Niektóre takie sytuacje zostały

⁹ M. Thedy, M. Opoka, *Rozdzielenie źródeł przychodu...*, s. 92.

dostrzeżone przez ustawodawcę, np. przychody z pochodnych instrumentów finansowych służących zabezpieczeniu przychodów zostały zaliczone do przychodów z innych źródeł, a przychody z pozostałych instrumentów finansowych, w tym spekulacyjnych, zostały zaliczone do źródła zyski kapitałowe. Przychody z licencji bezpośrednich związanych z uzyskaniem przychodów operacyjnych zostały zaliczone do przychodów z innych źródeł, przychody z pozostałych licencji do źródła zyski kapitałowe. Rzeczywistość gospodarcza jest jednak skomplikowana i proste rozdzielanie przychodów na dwa źródła zgodnie z wyliczeniem ustawowym przychodów zaliczanych do zysków kapitałowych budzi kontrowersje. Przykładem sporu rozstrzygniętego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Poznaniu jest kwestia zaliczenia przychodów z sublicencji do przychodów z zysków kapitałowych. Skarżąca spółka dowodziła, że przychody z sublicencji stanowią dla niej przychody z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych. Głównym źródłem przychodów skarżącej spółki są bowiem przychody z tytułu świadczenia usług wsparcia operacyjnego dla innych spółek z grupy, a sublicencja jest elementem całej kompleksowej usługi świadczonej przez skarżącą spółkę na rzecz grupy. Organ podatkowy uważał natomiast, że przychody z sublicencji można wydzielić jako stanowiące przychody z zysków kapitałowych¹⁰. Orzeczenie było korzystne dla spółki. Przykładem innego sporu, tym razem rozstrzygniętego na korzyść fiskusa, było zaliczenie przychodów z odsprzedaży licencji do zysków kapitałowych¹¹. Rzeczywistość gospodarcza z pewnością stworzy wiele innych sytuacji, gdy trudne będzie rozdzielanie przychodów z działalności operacyjnej i przychodów związanych z jej finansowaniem lub rozdzielanie to doprowadzi do rezultatów absurdalnych z biznesowego punktu widzenia albo do naruszenia zasady równości opodatkowania¹². Świadczy o tym chociażby praktyka na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych, gdzie w przypadku przedsiębiorców trudne było rozdzielanie przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej i przychodów z kapitałów pieniężnych i problemy te ostatecznie były rozwiązywane poprzez wprowadzenie jednoznacznych przepisów (najnowszy przykład dotyczy przychodu z obrotu walutami wirtualnymi). Należy natomiast podkreślić, że podział na źródła przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych jest znacznie bardziej kontrowersyjny i ode-

¹⁰ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 stycznia 2020 r., sygn. I SA/Po 797/19 (orzeczenie nieprawomocne).

¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 lipca 2020 r., sygn. III SA/Wa 1756/19 (orzeczenie prawomocne).

¹² Por. przykłady podane w M. Thedy, M. Opoka, *Rozdzielenie źródeł przychodu...*, s. 92–93.

rwany od rzeczywistości gospodarczej niż w podatku dochodowym od osób fizycznych, w którym podział ten odzwierciedla jednak konkretne sfery działalności osoby fizycznej, mogące przynosić dochód. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych z reguły prowadzą działalność gospodarczą i przez przeszło dwadzieścia pięć lat funkcjonowania tego podatku ustawodawca kwalifikował przychody tych podatników jako przychody związane z działalnością gospodarczą. U podstaw wyodrębnienia dwóch źródeł przychodu nie leżą, jak wspomniano, przesłanki systemowe czy związane z prowadzeniem biznesu; źródło zyski kapitałowe obejmuje bardzo różne przychody, nie tylko zyski kapitałowe w rozumieniu przyjętym w nauce o podatkach, ale także przychody z praw autorskich i praw pokrewnych, z prawa własności przemysłowej, z najmu i dzierżawy oraz przychody z udziału w zyskach osób prawnych.

Kolejnym zagadnieniem spornym, obok zaliczania przychodów do określonego źródła, jest alokacja do źródeł przychodów kosztów ich uzyskania kwalifikowanych jako koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodem (koszty pośrednie). Jeżeli bowiem chodzi o koszty bezpośrednio związane z przychodem, to nie ma wątpliwości, jakiego rodzaju przychód generują i do którego źródła został on zaliczony. Dlatego też ustawodawca wprowadził wraz z wyodrębnieniem źródeł przychodów nowy przepis art. 15 ust. 2b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹³, który stanowi, że jeżeli podatnik uzyskuje przychody z zysków kapitałowych oraz przychody z innych źródeł przychodów, przepisy ust. 2 i 2a stosuje się także do przypisywania do każdego z tych źródeł kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami. Natomiast przepisy, do których ustawodawca odsyła, dotyczą ponoszenia kosztów związanych z przychodami ze źródeł, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, i kosztów związanych z przychodami ze źródeł, z których dochody nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem lub są z niego zwolnione. W takiej sytuacji, jeśli nie jest możliwe przypisanie danych kosztów do źródła przychodów, koszty te przypisuje się do obu kategorii przychodów według klucza przychodowego. Trudność z przypisaniem kosztów pośrednich wynika z istoty tych kosztów jako takich, które nie powodują powstania konkretnych przychodów, lecz w ogólności przyczyniają się do ich powstania¹⁴. Spory, jakie toczyły się przed sądami administracyjnymi,

¹³ Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm. – dalej u.p.d.o.p.

¹⁴ Zgodnie z tezą Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), jeśli uzyskanie przychodu wprost zależy od poniesienia danego kosztu, to taki związek pomiędzy kosztem warunkującym uzyskanie przychodu a tym przychodem określa się mianem bezpośredniego (NSA, sygn. II FPS 6/10), a *contrario* koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodem to takie, których poniesienie nie powoduje wprost uzyskania przychodu.

dowodzą, że skutki odesłania do art. 15 ust. 2 i 2a u.p.d.o.p. są inaczej rozumiane przez obie strony sporu¹⁵. Podatnicy opowiadają się za taką interpretacją, że przypisywanie kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodem do obu źródeł przychodu według klucza przychodowego ma zastosowanie w każdej sytuacji (tj. automatycznie), gdy podatnik uzyskuje przychody ze źródła zyski kapitałowe i z innych źródeł i jednocześnie ponosi koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodem. Organy podatkowe stoją natomiast na stanowisku, że przypisywanie kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodem do obu źródeł przychodu według klucza przychodowego ma miejsce wyłącznie wtedy, gdy nie jest możliwe przypisanie całości lub części tych kosztów do źródła przychodów. W tym tkwi właśnie istota sporu, że na gruncie konkretnego stanu faktycznego możliwość przypisania kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodem do danego przychodu inaczej postrzega podatnik a inaczej organ podatkowy. W jednej ze spraw spornym kosztem pośrednim były odsetki od kredytu zaciągniętego na nabycie udziałów w spółkach, które podatnik przejął w celu ekspansji biznesu i zwiększenia przychodów z działalności operacyjnej. Podatnik uważał, że jeśli nie wchodzi w grę podział odsetek według klucza przychodowego, to należy przypisać go do innych źródeł, natomiast organ twierdził, że należy przypisać te odsetki do źródła zyski kapitałowe z tego względu, że do tego źródła należą między innymi przychody ze zbycia udziałów (akcji), w tym ze zbycia dokonanego w celu ich umorzenia, a także przychody, które wynikają z tytułu posiadania udziałów w spółkach. Organ podatkowy zignorował rzeczywisty związek kosztu z przychodem i preferował związek potencjalny, który w tym stanie faktycznym był mało prawdopodobny, gdyż podatnik nie przeznaczył nabytych udziałów do sprzedaży i nie w tym celu je nabył. Ostatecznie sprawę rozstrzygnął NSA¹⁶ na korzyść podatnika. Sąd stwierdził, że w sytuacji, gdy podatnik osiąga przychody ze źródła zyski kapitałowe i przychody z innych źródeł oraz ponosi koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodem, prawidłowa wykładnia art. 15 ust. 2b u.p.d.o.p. prowadzi do zastosowania zasady alokacji tych kosztów proporcjonalnie do przychodów z każdego z tych źródeł.

¹⁵ Na przykład wyrok NSA z dnia 29 lipca 2021 r., sygn. II FSK 37/19; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 listopada 2019 r., sygn. I SA/Bd 679/19; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 lipca 2020 r., sygn. I SA/Gl 1543/19, wyrok NSA z dnia 20 lipca 2021 r., sygn. II FSK 2627/20.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 20 lipca 2021 r., sygn. II FSK 2627/20; szerzej na temat wyroku: H. Litwińczuk, *Alokacja kosztów pośrednich do przychodów z zysków kapitałowych i przychodów z innych źródeł w podatku dochodowym od osób prawnych. Uwagi na tle orzeczenia NSA z 20.07.2021 r. II FSK 2627/20*, „Monitor Podatkowy” 2022, nr 5.

4. Konkluzje

Wyodrębnienie źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych nie ma żadnego uzasadnienia systemowego poza oddziaływaniem antyabuzyjnym, natomiast kreuje nowe problemy. Wynikające z faktu, że nie zawsze jest możliwe w sposób niebudzący wątpliwości przypisanie konkretnych przychodów do jednego ze źródeł, a także przyporządkowanie do nich kosztów uzyskania, w szczególności kwalifikowanych jako koszty pośrednie, co może prowadzić do rezultatów trudnych do zaakceptowania z gospodarczego punktu widzenia, niesprawiedliwych czy wręcz krzywdzących dla podatnika. Tę ostatnią kwestię orzecznictwo sądów jak na razie rozstrzygnęło na korzyść podatnika poprzez uznanie, że w sytuacji, gdy podatnik osiąga przychody ze źródła zyski kapitałowe i przychody z innych źródeł oraz ponosi koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodem, prawidłowa wykładnia przepisów prowadzi do zastosowania zasady alokacji tych kosztów proporcjonalnie do przychodów z każdego z tych źródeł.

321

Bibliografia

- Brzeziński B., *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów – łamigłówka rozwiązana*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 10.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010.
- Jamróży M., *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów – łamigłówka nie do rozwiązania?*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 10.
- Karwat P., *Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.
- Lang M., Owens J., Pistone P., Rust A., Schuch J., Staringer C. (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, Amsterdam 2016.
- Litwińczuk H., *Alokacja kosztów pośrednich do przychodów z zysków kapitałowych i przychodów z innych źródeł w podatku dochodowym od osób prawnych. Uwagi na tle orzeczenia NSA z 20.07.2021 r. II FSK 2627/20*, „Monitor Podatkowy” 2022, nr 5.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017.
- Thedy M., Opoka M., *Rozdzielenie źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych*, [w:] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red.), *Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych*, Warszawa 2018.
- Tipke K., Lang J., *Steuerrecht*, Köln 2010.

Akty prawne

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm.).

Streszczenie

Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych ukształtowała się historycznie jako konstrukcja oparta na katalogu źródeł przychodów, z których dochody są następnie sumowane i tworzą dochód podatkowy, natomiast u podstaw konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych leżała koncepcja dochodu podatkowego z pominięciem źródeł przychodu. Celem wyodrębnienia źródeł przychodu w polskim podatku dochodowym od osób prawnych od 2018 r. było przeciwdziałanie pewnej strategii unikania opodatkowania, polegającej na sztucznym kreowaniu strat na operacjach finansowych i kompensowaniu ich z dochodem z działalności operacyjnej. Wyodrębnienie to nie ma poza antyabuzywnym żadnego uzasadnienia systemowego, a kreuje nowe problemy związane z przypisaniem konkretnych przychodów do jednego ze źródeł, a także z przyporządkowaniem do nich kosztów uzyskania przychodów, w szczególności kwalifikowanych jako koszty pośrednie.

Słowa kluczowe: przychód, źródła przychodu, unikanie opodatkowania, koszty bezpośrednie, koszty pośrednie