

**ROZLICZANIE W CZASIE
KOSZTÓW UZYSKANIA
PRZYCHODÓW
W PODATKU DOCHODOWYM
OD OSÓB PRAWNYCH**

Wojciech Dmoch

ROZLICZANIE W CZASIE KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

Wojciech Dmoch

Stan prawny na 1 kwietnia 2018 r.

Recenzent

Dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne i łamanie

Violet Design Wioletta Kowalska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2018

ISBN 978-83-8124-512-8

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
Wstęp	9
Rozdział I	
Miejsce i funkcje podatku dochodowego od osób prawnych w polskim systemie prawa podatkowego	17
1. Podatki dochodowe w Polsce – konstrukcja i elementy charakterystyczne	17
2. Miejsce podatku dochodowego od osób prawnych w polskim systemie prawnym i systemie podatkowym	29
3. Funkcje podatku dochodowego od osób prawnych	35
Podsumowanie	41
Rozdział II	
Zasady konstrukcji kosztów uzyskania przychodów	43
1. Wykładnia przepisów prawa podatkowego	43
2. Rola orzecznictwa sądów administracyjnych w wykładni i stosowaniu prawa podatkowego	57
3. Konstrukcja definicji przychodów	67
4. Konstrukcja definicji kosztów uzyskania przychodów	72
5. Analiza historyczna definicji kosztów uzyskania przychodów	75
6. Koszt	82
7. Poniesiony	85
8. W celu (związek przyczynowo-skutkowy)	87
9. Relacja podatku dochodowego od osób prawnych do rachunkowości	100
10. Zasady i sposoby dokumentowania poniesienia kosztu uzyskania przychodu	110
Podsumowanie	125

Rozdział III**Główne problemy i nieprawidłowości rozliczania****w czasie kosztów uzyskania przychodów****bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych****niż bezpośrednio związane z przychodami** 130

1. Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami oraz koszty uzyskania przychodów inne niż bezpośrednio związane z przychodami – kontrowersje w zakresie znaczenia pojęć 130
2. Dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów 172
3. Rozliczanie w czasie kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami 182
4. Rozliczanie w czasie kosztów uzyskania przychodów innych niż bezpośrednio związane z przychodami 196
5. Rozliczanie w czasie wybranych kosztów uzyskania przychodów związanych z finansowaniem dłużnym 198
 - 5.1. Koszty przygotowania i przeprowadzenia emisji obligacji korporacyjnych 200
 - 5.2. Koszty odsetek z tytułu obsługi finansowania dłużnego 203
 - 5.3. Różnice kursowe powstałe z tytułu spłaty finansowania dłużnego udzielonego w walucie obcej 211

Podsumowanie 218

Rozdział IV**Potrzeba i pożądane kierunki zmian w zakresie****rozliczania w czasie kosztów uzyskania przychodów****bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych****niż bezpośrednio związane z przychodami** 224

Zakończenie i wnioski 235

Bibliografia 245

Spis tabel 257

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2343 ze zm.)
- u.p.p.d. – ustawa z 16.07.1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym (Dz.U. Nr 82, poz. 550 ze zm.) – wersja pierwotna
- u.rach. – ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r. poz. 395 ze zm.)

Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

- Dz.U. – Dziennik Ustaw
- Jur. Pod. – Jurysdykcja Podatkowa
- KPP – Kwartalnik Prawa Podatkowego
- M.P. – Monitor Polski
- M. Pod. – Monitor Podatkowy
- P. i Pr. – Państwo i Prawo

-
- PP – Przegląd Podatkowy
S. M. Pod. – Serwis Monitora Podatkowego

Inne

- CBOSA – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
LEX – System Informacji prawnej LEX
MF – Ministerstwo Finansów
NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
NTA – Najwyższy Trybunał Administracyjny
SN – Sąd Najwyższy
TK – Trybunał Konstytucyjny
WSA – wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Do przygotowania niniejszej publikacji skłoniły mnie doświadczenia wynikające z dwudziestoletniej praktyki wykonywania zawodu doradcy podatkowego¹ oraz poczynione w tym okresie obserwacje w zakresie stosowania oraz wykładni przepisów ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² dotyczących rozliczania w czasie kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio związane z przychodami przez sądy administracyjne, podatników, organy podatkowe oraz doktrynę.

Z uwagi na konstrukcję podatku dochodowego od osób prawnych, która zakłada możliwość pomniejszenia przychodów ze źródła przychodów o sumę kosztów ich uzyskania, co w efekcie bezpośrednio wpływa na wielkość podstawy opodatkowania i wysokość zobowiązania podatkowego obciążającego podatników tego podatku, zagadnienie prawidłowej kwalifikacji wydatków do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio związane z przychodami, a tym samym prawidłowe potrącanie tych kosztów w czasie, jest przedmiotem licznych kontrowersji i sporów między podatnikami a organami podatkowym. Spory te znajdują odzwierciedlenie w decyzjach oraz indywidualnych interpretacjach prawa podatkowego wydawanych przez organy podatkowe, z których część została poddana kontroli sądów administracyjnych.

¹ Wpis na listę doradców podatkowych, pod numerem 00007, uzyskałem w dniu 26.05.1997 r.

² Dz.U. z 2017 r. poz. 2343 ze zm.

Taki stan faktyczny skutkuje powstawaniem bogatego orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio związane z przychodami i ich rozliczania w czasie, pozwalającego na wskazanie zarówno utrwalonych linii orzeczniczych, jak i głównych zagadnień spornych, gdzie wykładnia przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dokonywana przez sądy administracyjne jest odmienna od wykładni stosowanej przez organy podatkowe.

Na tym tle dorobek doktryny odnoszący się do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio związane z przychodami oraz rozliczania tych kosztów w czasie jest wyraźnie skromniejszy. Mimo że zasadniczo temat kosztów uzyskania przychodów omawiany jest w każdym komentarzu dotyczącym podatku dochodowego od osób prawnych³, to jednak temat kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio związane z przychodami oraz rozliczania tych kosztów w czasie jest tylko jednym z zagadnień poruszanych w tych pracach i nie doczekał się żadnego opracowania monograficznego.

Jednak podjęcie refleksji naukowej nad tym zagadnieniem, ważnym z punktu widzenia nauki, nie jest jedynym celem niniejszej publikacji.

Książka ma również cel praktyczny. Ponieważ organom podatkowym z mocy prawa przyznana jest funkcja kontrolowania wywiązywania się przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych

³ W tym w komentarzach: A. Gomułowicz [w:] S. Babiarz, L. Błystak, B. Dauter, A. Gomułowicz, R. Pęk, K. Winiarski, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2011*, Wrocław 2011; *Podatek dochodowy od osób prawnych 2011*, red. J. Marciniuk, Warszawa 2011; *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2007; M. Ślifirczyk [w:] G. Dźwigała, Z. Huszcz, P. Karwat, R. Krasnodębski, M. Pogoński, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2014; M. Wilk [w:] A. Mariański, A. Krajewska, A. Nowak-Piechota, M. Wilk, J. Żurawiński, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2016, i ponadto doczekał się kilku monografii, w tym A. Gomułowicz, *Koszty uzyskania przychodów. Zasady ogólne*, Warszawa 2005; A. Gomułowicz, *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa 2015; jak również M. Pogoński, *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych (PIT, CIT)*, Warszawa 2014.

z obowiązków nałożonych przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w tym w szczególności w zakresie określania sumy kosztów uzyskania przychodów podlegających potrąceniu w danym roku podatkowym, to wykładnia przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dokonywana przez te organy jest pochodną tej funkcji. Innej wykładni przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dokonują sądy administracyjne, które kontrolują zgodność z prawem decyzji wydawanych przez organy podatkowe, a tym samym decydują o prawidłowej wykładni tych przepisów. Odmienność ta skutkuje powstaniem niepewności u podatników w zakresie praktycznego stosowania przepisów tej ustawy.

Tak zarysowane ramy publikacji przesądzają o jej głównej tezie badawczej – mianowicie, że przyjęte w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych zasady rozliczania w czasie kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio związane z przychodami nie dają gwarancji jednoznaczności, pewności i jednolitości stosowania tych zasad przez wszystkie podmioty stosujące przepisy tej ustawy. Ta podstawowa teza została uzupełniona przez następujące tezy szczególne:

- 1) miejsce i funkcje podatku dochodowego od osób prawnych w polskim systemie prawa podatkowego uzasadniają przyjętą w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych konstrukcję definicji kosztów uzyskania przychodów;
- 2) konstrukcja definicji kosztów uzyskania przychodów oraz definicji przychodów przyjęte w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych spełnia przede wszystkim funkcję fiskalną;
- 3) wykładnia przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczących kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio związane z przychodami, jak również rozliczania tych kosztów w czasie, przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne, nie wskazuje na tożsame rozumienie tych przepisów;
- 4) na stosowanie i wykładnię przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie kosztów uzyskania przychodów i ich rozliczania w czasie bardzo istotny wpływ wywiera orzecznictwo sądowoadministracyjne;

- 5) teza prezentowana przez linię orzeczniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którą do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami zalicza się koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, a do kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami wszystkie te wydatki, które są ponoszone w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, nie zasługuje na aprobatę;
- 6) uzasadnione jest autonomiczne, w stosunku do ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości⁴, definiowanie w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych pojęć kosztów uzyskania przychodów oraz zasad rozliczania w czasie kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio związane z przychodami;
- 7) wykładnia przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczących ustalenia daty poniesienia kosztu uzyskania przychodów dokonywana przez organy podatkowe, które uznają, że ustalenie to powinno być dokonywane na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości, jest nieuzasadniona;
- 8) konieczna jest zmiana definicji kosztów uzyskania przychodów, przepisów dotyczących rozliczania w czasie kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz dotyczących ustalenia daty poniesienia kosztów uzyskania przychodów;
- 9) wprowadzenie do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych definicji kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami jest nieuzasadnione z uwagi na brak możliwości stworzenia precyzyjnej definicji tego pojęcia, która musiałaby brać pod uwagę m.in. takie okoliczności, jak:
 - rodzaj i zakres działalności gospodarczej danego podatnika,
 - stopień racjonalności w zakresie oceny możliwości osiągnięcia przychodu pozostającego w bezpośrednim lub pośrednim związku z ponoszonym kosztem,
 - intencje jakimi kierował się podatnik, ponosząc dany wydatek,
 - okoliczności rynkowe w jakich ma zostać dokonana ocena związku pomiędzy poniesionym kosztem uzyskania przychodów a osiągniętym albo mającym zostać osiągniętym przychodem.

⁴ Dz.U. z 2018 r. poz. 395 ze zm.

Tak zarysowane tezy badawcze opracowania mają znaczenie nie tylko dla osiągnięcia jego celu naukowego, lecz także praktycznego. Szczegółowe omówienie tych tez i ich udowodnienie pozwala bowiem praktykom stosującym przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przede wszystkim na:

- dokonanie prawidłowej wykładni przepisów tej ustawy w zakresie kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio związane z przychodami, jak również
- poznanie argumentów stosowanych przez sądy administracyjne oraz organy podatkowe w zakresie tej wykładni, a tym samym odpowiednie przygotowanie się na ewentualny spór z organami podatkowymi w tych aspektach, gdzie podatnik zdecydował o innej interpretacji przepisów niż te organy.

Rozstrzygnięcie czy przyjęte tezy badawcze publikacji znalazły potwierdzenie, zostało dokonane przede wszystkim przez zastosowanie metody dogmatycznoprawnej. W tym zakresie:

- 1) poddano szczegółowej analizie regulacje prawne przyjęte w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczące kosztów uzyskania przychodów oraz rozliczania w czasie kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio związane z przychodami;
- 2) dokonano wykładni tych regulacji z uwzględnieniem roli orzecznictwa sądów administracyjnych w procesie wykładni prawa podatkowego;
- 3) dokonano przeglądu i analizy orzecznictwa sądownoadministracyjnego, w szczególności Naczelnego Sądu Administracyjnego, w zakresie kosztów uzyskania przychodów oraz rozliczania w czasie kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio związane z przychodami;
- 4) dokonano przeglądu oraz analizy stanowiska organów podatkowych we wskazanym powyżej zakresie na podstawie opublikowanych indywidualnych interpretacji prawa podatkowego;
- 5) dokonano analizy porównawczej dorobku orzeczniczego sądów administracyjnych ze stanowiskiem organów podatkowych,

wzbogaconej analizą dorobku nauki i doktryny w zakresie wykładni pojęcia kosztów uzyskania przychodów oraz interpretowania przepisów dotyczących rozliczania w czasie kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio związane z przychodami.

W publikacji posłużono się również metodą historyczno-porównawczą, w zakresie której przedstawiono ewolucję definiowania w ustawach dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych pojęcia kosztów uzyskania przychodów oraz zasad rozliczania ich w czasie, uwzględniając przy tym wpływ orzecznictwa Najwyższego Trybunału Administracyjnego oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego na ten proces. Wzięto również pod uwagę dorobek doktryny z okresu dwudziestolecia międzywojennego⁵.

Warto podkreślić, że pomimo istnienia wspomnianych rozbieżności między stanowiskiem sądów administracyjnych a organami podatkowymi, jak również w ramach samych rozstrzygnięć tych sądów w zakresie wykładni przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczących kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio związane z przychodami, ostatnia nowelizacja tej ustawy⁶ nie przyniosła jakichkolwiek zmian w art. 15 ust. 4, 4b, 4c, 4d i 4e u.p.d.o.p., czyli w przepisach dotyczących właśnie kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio związane z przychodami oraz ich rozliczania w czasie. Natomiast zmiana treści art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., mająca charakter wyłącznie dostosowawczy do treści art. 7 ust. 2 wprowadzającego do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych pojęcie odrębnych źródeł przychodów, w żaden sposób nie przyczyni się do rozwiązywania kontrowersji w zakresie

⁵ R. Langrod, A. Franz, *Państwowy podatek dochodowy*, Warszawa 1933; *Orzecznictwo podatkowe Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Sądu Najwyższego 1924–1936*, red. B. Hasfeld, Warszawa 1937.

⁶ Dokonana na mocy ustawy z 27.10.2017 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. poz. 2175).

uznawania konkretnych wydatków za koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami oraz inne niż bezpośrednio związane z przychodami.

W związku z tym ostatni rozdział monografii dotyczy omówienia potrzeb i pożądaných kierunków zmian w zakresie rozliczania w czasie kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio związane z przychodami i zawiera propozycję nowelizacji brzmienia wybranych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Niniejsza książka jest skróconą wersją mojej rozprawy doktorskiej przygotowanej pod kierunkiem dr. hab. Artura Mudreckiego i obronionej na Kolegium Prawa Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie. Pragnę serdecznie podziękować Panu dr. hab. Arturowi Mudreckiemu oraz Pani prof. dr hab. Alicji Pomorskiej za niezwykle pomocne i cenne wskazówki dotyczące zarówno tezy, jak i układu mojej rozprawy, przyjętych w niniejszej książce.

W publikacji przyjęto stan prawny obowiązujący w dniu 1.04.2018 r.

Rozdział I

MIEJSCE I FUNKCJE PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH W POLSKIM SYSTEMIE PRAWA PODATKOWEGO

1. Podatki dochodowe w Polsce – konstrukcja i elementy charakterystyczne

Podatki dochodowe, w przeciwieństwie do znacznie wcześniej istniejących podatków majątkowych takich, jak: *eisfora* – progresywny podatek majątkowy wprowadzony w 594 r. p.n.e. w Atenach, *tributum soli* – podatek gruntowy pobierany w Rzymie, a także istniejące w Polsce w XVII w. podatki od nieruchomości miejskich (szos) i gospodarstw domowych (podymne)¹, pojawiły się dopiero w XIX w. Pierwszym podatkiem dochodowym był wprowadzony w 1799 r. w Anglii przez premiera Williama Pittego (celem uzyskania dodatkowych wpływów koniecznych na sfinansowanie konfliktu zbrojnego z Napoleonem Bonaparte) podatek dochodowy w wysokości 10% rocznych dochodów przekraczających kwotę 200 funtów (stawka podatku w przedziale od 1% do 10% miała zastosowanie w stosunku do dochodów w wysokości od 60 do 200 funtów rocznie, natomiast dochody nieprzekraczające kwoty 60 funtów rocznie były zwolnione

¹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 17–18.

z opodatkowania)². Jednakże dopiero podatek dochodowy wprowadzony w Anglii w 1842 r. zawierał elementy konstrukcyjne charakterystyczne dla współczesnych podatków dochodowych. Był to podział dochodów ze względu na źródła ich powstawania, takie jak: dochód z nieruchomości, dochód z kapitału, dochód z wolnej działalności zarobkowej, dochód z płac i pensji publicznych, oraz stosowanie proporcjonalnych stawek podatku, odrębnie dla opodatkowania dochodów pochodzących z każdego źródła. Podatek ten podlegał dalszym reformom skutkującym wprowadzeniem kolejnego charakterystycznego elementu konstrukcyjnego, którym była progresywna skala opodatkowania od sumy łącznych dochodów danego podatnika, należnego niezależnie od podatku proporcjonalnego od dochodów z poszczególnych źródeł³.

W Polsce podatek dochodowy został wprowadzony po raz pierwszy na mocy ustawy z 16.07.1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym⁴. Z uwagi na odziedziczone przez Polskę po okresie zaborów trzy odrębne systemy prawne wprowadzenie tego podatku na całym obszarze Polski nastąpiło w 1924 r., kiedy objęto nim, jako ostatnie, tereny byłego zaboru pruskiego⁵.

Państwowy podatek dochodowy stanowił jedno z czterech podstawowych obciążeń, na których bazował system podatkowy II Rzeczypospolitej, poza którym występował państwowy podatek przemysłowy, podatek akcyzowy (obejmujący na podstawie odrębnych ustaw opodatkowanie m.in. takich towarów, jak: cukier, energia elektryczna, oleje mineralne, piwo i napoje winne) oraz podatki majątkowe (podatek on nieruchomości oraz podatek od lokali)⁶. Biorąc pod uwagę

² Na podstawie opracowania „War and coming of income tax”, <http://www.parliament.uk/about/living-heritage/transformingsociety/private-lives/taxation/overview/incometax/> (dostęp: 1.03.2018 r.).

³ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 59–61.

⁴ Dz.U. Nr 82, poz. 550 ze zm.

⁵ Na mocy przepisów ustawy z 10.01.1924 r. o rozciągnięciu przepisów o państwowym podatku dochodowym na teren całego kraju (Dz.U. Nr 13, poz. 110).

⁶ G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy*, Warszawa 2007, s. 55–57, za: A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 273 i n.

wysokość dochodów budżetu z poszczególnych podatków w okresie koniunktury w latach 1927–1930, zauważyć można, że dochody z tytułu państwowego podatku dochodowego znajdowały się na drugim miejscu – po dochodach z tytułu państwowego podatku przemysłowego i przed dochodami z tytułu podatku akcyzowego. Ilustruje to poniższa tabela.

Tabela nr 1. Wielkość wpływów budżetowych z tytułu państwowego podatku przemysłowego, państwowego podatku dochodowego oraz podatku akcyzowego w latach 1927–1930

Rodzaj podatku	Wpływy budżetu z tytułu danego podatku w latach 1927/1928 (w zł)	Wpływy budżetu z tytułu danego podatku w latach 1928/1929 (w zł)	Wpływy budżetu z tytułu danego podatku w latach 1929/1930 (w zł)
Państwowy podatek przemysłowy	350 000 000	347 000 000	299 000 000
Państwowy podatek dochodowy	243 000 000	278 000 000	265 000 000
Podatek akcyzowy od wina, piwa, cukru i olejów mineralnych	164 000 000	174 000 000	167 000 000

Źródło: opracowanie własne na podstawie W. Morawski, *Od marki do złotego*, Warszawa 2008, s. 139, za: *Concise Statistical Year-Book of Poland*, Warszawa 1931, s. 150.

Na podstawie powyższego zestawienia stwierdzić można, że państwowy podatek dochodowy był, z punktu widzenia finansów państwa, podatkiem niezwykle ważnym. Trudno porównywać fiskalną rolę tego podatku ze współczesną rolą fiskalną podatku dochodowego od osób prawnych, m.in. z tego powodu, że państwowy podatek dochodowy obejmował swoim zakresem nie tylko osoby prawne, lecz także osoby fizyczne. Ponadto system podatkowy II Rzeczypospolitej był odmienny od współczesnego systemu podatkowego w Polsce, chociażby z uwagi na brak w tym pierwszym podatku od wartości dodanej. Jednakże zauważyć można, że zarówno w rozpatrywanym okresie, jak i obecnie wpływy z podatków dochodowych (rozpatrywane łącznie jako wpływy

z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych) stanowią drugą pozycję pod względem wielkości wpływów budżetu z tytułu podatków⁷.

Państwowy podatek dochodowy zawierał już wszystkie elementy konstrukcyjne charakterystyczne dla obowiązujących obecnie w Polsce podatków dochodowych, gdyż określał:

- a) podmiot opodatkowania (podatnikami były zarówno osoby prawne, jak i osoby fizyczne),
- b) przedmiot opodatkowania (przedmiotem opodatkowania były wszystkie dochody poza dochodami zwolnionymi na podstawie przepisów ustawy z opodatkowania),
- c) katalog zwolnień przedmiotowych (zawierający w szczególności takie kategorie przychodów, jak: spadki, darowizny, zyski ze sprzedaży majątku – o ile sprzedaż nie następowwała w wykonaniu przedsiębiorstwa zarobkowego, wygrane loteryjne i losowe),
- d) kwotę wolną od podatku,
- e) stawki podatku,
- f) ulgi (w szczególności poprzez możliwość odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu obowiązkowych w stosunku do podatnika i członków jego rodziny opłat do kas zapomogowych, kas chorych, kas emerytalnych oraz poprzez zmniejszenie wysokości należnego podatku w razie wystąpienia nadzwyczajnych okoliczności mających negatywny wpływ na zdolność podatnika do regulowania podatku, takich jak klęska żywiołowa czy długotrwała choroba podatnika)⁸.

Zgodnie z art. 6 u.p.p.d. za dochód uważano sumę wszystkich przychodów w pieniądzu lub wartościach pieniężnych, otrzymanych z poszczególnych źródeł, wymienionych w art. 3 u.p.p.d., po potrąceniu kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia tych przychodów, łącznie z rocznymi odpisami z tytułu zużycia maszyn, budynków i innego „martwego inwentarza” oraz po potrąceniu strat częściowych

⁷ Por. tabelę nr 4.

⁸ Zob. J. Kulicki, *Rozwój podatku dochodowego w Polsce*, „Analizy Biura Analiz Sejmowych” 2011/6, s. 5–9.

lub całkowitych w przedmiotach podlegających zużyciu i służących do osiągnięcia dochodu, o ile tych odpisów lub strat nie uwzględniono już w tych kosztach. Definicja ta, w zakresie jej pierwszej części dotyczącej kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów, była zatem zbliżona do obecnie obowiązującej na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych definicji kosztów uzyskania przychodów.

Z punktu widzenia konstrukcji tego podatku warto zwrócić uwagę na zdefiniowanie zakresu przedmiotowego opodatkowania w odniesieniu do osób prawnych, co pozwoli dokonać interesującej refleksji historycznej. Mianowicie zgodnie z ustawą o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym przedmiotem opodatkowania w przypadku osób prawnych były wszystkie dochody osiągnięte przez tych podatników, jakie mogły zostać ustalone na podstawie przepisów tej ustawy, jednakże tylko w odniesieniu do tych osób prawnych, których zarząd znajdował się na terytorium Polski. W odniesieniu do osób prawnych nieposiadających miejsca zarządu na terytorium Polski opodatkowaniu podlegały dochody z tytułu nieruchomości oraz dochody z tytułu „wykonywania przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych”. Jak łatwo można zauważyć, analogiczne rozwiązania istnieją obecnie na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w powiązaniu z postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawartych przez Polskę z krajem miejsca siedziby lub zarządu osoby prawnej. W przypadku tego rodzaju podatników w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych również podlegają dochody z nieruchomości położonych na terytorium Polski oraz dochody z tytułu „wykonywania przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych”, które współcześnie określone są jako dochody uzyskiwane za pośrednictwem „zakładu”, w rozumieniu tych umów, położonego na terytorium Polski.

W okresie powojennym, aż do przełomu lat 80. i 90. XX w., czyli w czasach gospodarki nakazowo-rozdzielczej, niebędącej gospodarką rynkową, obowiązywał w Polsce system podatkowy daleko odmienny zarówno od znanego dzisiaj, jak i obowiązującego w okresie dwudziestolecia międzywojennego. Istotną różnicą było odejście od

zasady równości wszystkich podatników wobec prawa i różnicowanie obciążeń podatkowych ze względu na formy własności czy też branże⁹. Omówiony wcześniej państwowy podatek dochodowy utracił swą moc już w kolejnym roku po zakończeniu II wojny światowej, na podstawie przepisów dekretu z 8.01.1946 r. o podatku dochodowym¹⁰. Pod koniec okresu funkcjonowania gospodarki nakazowo-rozdzielczej podatek dochodowy regulowany był dwiema kolejnymi ustawami. Pierwsza z nich, pochodząca z 1972 r., dotyczyła opodatkowania osób prawnych niebędących jednostkami gospodarki uspołecznionej¹¹. Została ona uchylona drugą ustawą, pochodzącą z 1989 r., która objęła podatkiem dochodowym już wszystkie osoby prawne, nie różnicując tych podmiotów na jednostki gospodarki uspołecznionej i nieuspołecznionej¹². Przepisy tej ustawy zostały uchylone na mocy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dniem 1.01.1992 r.¹³

Obecnie obowiązują w Polsce cztery podatki dochodowe: podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, specjalny podatek węglowodorowy oraz podatek tonażowy¹⁴. Specjalny podatek węglowodorowy regulowany jest ustawą z 25.07.2014 r. o specjalnym podatku węglowodorowym¹⁵. Ustawa ta zawiera wszystkie elementy charakterystyczne dla podatków dochodowych,

⁹ G. Szczodrowski, *Polski system...*, s. 58.

¹⁰ Dz.U. Nr 2, poz. 14 ze zm.

¹¹ Regulowany był ustawą z 16.12.1972 r. o podatku dochodowym (Dz.U. z 1989 r. Nr 27, poz. 147.).

¹² Regulowany był ustawą z 31.01.1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 3, poz. 12).

¹³ Art. 1 ust. 1 u.p.d.o.p.

¹⁴ Zryczałtowany podatek dochodowy od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne regulowany ustawą z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r. poz. 2157 ze zm.) jest podatkiem uproszczonym w stosunku do podatków regulowanych przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych chociażby z uwagi na brak uregulowań dotyczących kosztów uzyskania przychodu i tym samym ustalania podstawy opodatkowania jako nadwyżki przychodów nad tymi kosztami. Zatem należałoby go zaliczyć do kategorii podatków przychodowych, a nie dochodowych, mimo jego nazwy.

¹⁵ Dz.U. z 2016 r. poz. 979 ze zm.

takie jak: przedmiot opodatkowania w postaci zysków z działalności wydobywczej węgłowodorów, zdefiniowanie kosztów uzyskania tych przychodów w postaci tzw. wydatków kwalifikowanych oraz przede wszystkim ustalenie podstawy opodatkowania tym podatkiem w postaci nadwyżki uzyskanych w danym roku podatkowym przychodów z działalności wydobywczej węgłowodorów nad poniesionymi w danym roku podatkowym wydatkami kwalifikowanymi, czyli kosztami uzyskania tych przychodów. Podatek tonażowy regulowany jest ustawą z 24.08.2006 r. o podatku tonażowym¹⁶, gdzie podstawą opodatkowania jest dochód przedsiębiorcy żeglugowego z działalności podlegającej opodatkowaniu, z tym że nie jest on ustalany jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania, tylko jako iloczyn dobowej stawki ustalonej zgodnie z przepisami tej ustawy oraz okresu eksploatacji w danym miesiącu wszystkich statków przedsiębiorcy żeglugowego, z których dochód opodatkowany jest podatkiem tonażowym.

Podatki te oparte są na następujących elementach konstrukcyjnych:

- a) zakres podmiotowy – podatnikami tego podatku są wyłącznie podmioty wskazane w ustawach regulujących funkcjonowanie tych podatków,
- b) zakres przedmiotowy – przedmiotem opodatkowania są dochody uzyskane przez podatników, a w określonych ustawowo przypadkach przedmiotem opodatkowania są przychody,
- c) podstawa opodatkowania – jest nią dochód będący pojęciem definiowanym m.in. poprzez określenie takich kategorii jak przychód oraz koszt uzyskania przychodu,
- d) zwolnienia podmiotowe – określone kategorie podmiotów są zwolnione z opodatkowania,
- e) zwolnienia przedmiotowe – określone kategorie przychodów są zwolnione z opodatkowania,
- f) stawki podatku – progresywne w podatku dochodowym od osób fizycznych i w specjalnym podatku węgłowodorowym, degresywne w podatku tonażowym oraz proporcjonalne w podatku dochodowym od osób prawnych,

¹⁶ Dz.U. z 2014 r. poz. 511 ze zm.

- g) zasady uiszczania należnych kwot podatku,
- h) określenie zeznań podatkowych oraz terminów i miejsca ich składania.

Spśród czterech podatków dochodowych dwa z nich: specjalny podatek węglowodorowy oraz podatek tonażowy dotyczą ograniczonego kręgu podatników. Podatki te zostały uchwalone znacznie później niż podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych, i w stosunku do tych podatków posiadają uproszczoną konstrukcję przy jednoczesnym odwoływaniu się do regulacji zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Ponadto ekonomiczne znaczenie podatku węglowodorowego oraz podatku tonażowego w zakresie wielkości źródła dochodów budżetu jest ograniczone. Z uwagi na te okoliczności, przedmiotem dalszej analizy będzie porównanie podatku dochodowego od osób prawnych do podatku dochodowego od osób fizycznych.

Porównując te dwa podatki, wyróżnić można elementy charakterystyczne wyłącznie dla jednego z tych podatków, np. progresywną skalę podatkową w podatku dochodowym od osób fizycznych i proporcjonalny podatek w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych, określenie katalogu zwolnień podmiotowych w podatku dochodowym od osób prawnych czy też określenie kwoty wolnej od opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych. W poniższej tabeli omówione zostały te elementy konstrukcyjne podatków dochodowego od osób prawnych oraz dochodowego od osób fizycznych, które są charakterystyczne dla każdego z nich.



Tabela nr 2. Charakterystyczne elementy konstrukcyjne podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych

Element konstrukcji podatku	Podatek dochodowy od osób prawnych	Podatek dochodowy od osób fizycznych
Źródła przychodów	Brak jest tego elementu konstrukcyjnego, nie występuje podział przychodów ze względu na źródła ich pochodzenia	Określony jest katalog, w którym zdefiniowano poszczególne źródła przychodów
Zwolnienia podmiotowe	Określony jest enumeratywny katalog podmiotów zwolnionych z opodatkowania	Brak jest katalogu zwolnień podmiotowych
Kwota zmniejszająca podatek	Brak jest kwoty zmniejszającej podatek	Kwota zmniejszająca podatek została określona w stosunku do dochodów opodatkowanych według progresywnej skali podatkowej
Podatek proporcjonalny	Wskazane jest 5 stawek podatku proporcjonalnego. Podstawowa stawka podatku wynosi 19%. W stosunku do niektórych przychodów z tytułów określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych stawka podatku wynosi 10%, 20% oraz 50%. Niektórzy podatnicy mogą stosować stawkę 15%	Wskazanych jest 6 stawek podatku proporcjonalnego. Opodatkowanie podatkiem proporcjonalnym według stawek: 10%, 18%, 19%, 20%, 50% oraz 75% znajduje zastosowanie w odniesieniu do niektórych przychodów ze źródeł określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych
Podatek progresywny	Brak jest podatku progresywnego	Określona została progresywna skala podatkowa z dwiema stawkami podatku
Koszt uzyskania przychodu	Określony jest poprzez regułę generalną oraz przepisy szczególne dla niektórych kategorii przychodów	Określony jest odmiennie dla przychodów pochodzących z poszczególnych źródeł
Koszty bezpośrednie i pośrednie	Podział na koszty bezpośrednie i pośrednie ma zastosowanie w stosunku do wszystkich kosztów uzyskania przychodów	Rozróżnienie na koszty bezpośrednie i pośrednie występuje wyłącznie w odniesieniu do kosztów uzyskania przychodu ze źródła w postaci pozarolniczej działalności gospodarczej

Element konstrukcji podatku	Podatek dochodowy od osób prawnych	Podatek dochodowy od osób fizycznych
Rozliczanie kosztów uzyskania przychodu w czasie	Ma zastosowanie w odniesieniu do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami i innych niż bezpośrednio związane z przychodami	Ma zastosowanie w odniesieniu do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami i innych niż bezpośrednio związane z przychodami ze źródła w postaci pozarolniczej działalności gospodarczej
Ulgi	Realizowane są poprzez zmniejszenia podstawy opodatkowania z tytułu odliczeń wskazanych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych	Realizowane są zarówno poprzez zmniejszenie podstawy opodatkowania jak również poprzez zmniejszenie kwoty podatku z tytułu odliczeń wskazanych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych

Źródło: opracowanie własne.

Legenda:

-  oznacza element konstrukcyjny przyjęty w obu ustawach jednak charakterystycznie zdefiniowany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.
-  oznacza element konstrukcyjny, który nie został przyjęty w danej ustawie.

Na podstawie przedstawionej tabeli warto omówić najistotniejsze różnice konstrukcyjne między podatkiem dochodowym od osób prawnych i podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Istotnym elementem konstrukcyjnym charakterystycznym wyłącznie dla podatku dochodowego od osób fizycznych jest wskazanie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych katalogu źródeł przychodów¹⁷. Konsekwencją wyszczególnienia poszczególnych źródeł przychodów jest przyjęcie w dalszej części ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, odmiennych dla każdego z tych źródeł przychodu,

¹⁷ Art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f.