

Mgr Agata Lipińska

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

ORCID: 0000-0002-7739-9537

e-mail: agata.lipinska@poczta.umcs.lublin.pl

Niespójność treściowa prawa podatkowego i bilansowego a wyodrębnienie źródła przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych

The content inconsistency of tax and balance sheet law and the separation of the source of income in the corporate income tax

Streszczenie

Wyróżnienie kategorii przychodów z zysków kapitałowych na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadziło istotne zmiany w zakresie obliczania dochodu i straty podatkowej. Nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, która weszła w życie 1.01.2018 r., oddzieliła bowiem przychody z zysków kapitałowych od pozostałych przychodów osiąganych przez podatnika. Definicja przychodów z zysków kapitałowych przyjmuje przy tym konstrukcję podobną do tej wysłowionej w przepisach ustawy o rachunkowości. Prawo podatkowe i bilansowe wykazują zatem w tym przypadku podobieństwo nie tylko przez związki treściowe konstruowane przez ustawodawcę, lecz także przez stosowanie przepisów odsyłających. Mimo tych powiązań, w prawie podatkowym i bilansowym występują także niespójności treściowe, polegające na odmiennym definiowaniu terminów przyjętych na gruncie różnych dziedzin prawa. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych zawiera przy tym wyraźne odesłania do przepisów odniesienia ujętych w ustawie o rachunkowości. Celem niniejszego artykułu jest wykazanie różnic oraz skutków prawnych przyjętych przez ustawodawcę rozwiązań legislacyjnych. Wyodrębnienie w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych kategorii przychodów z zysków kapitałowych wskazuje, że normy prawa bilansowego mogą kształtować podatkowy stan faktyczny.

Słowa kluczowe: niespójność treściowa, przychody z zysków kapitałowych, podatek dochodowy od osób prawnych, prawo bilansowe

Abstract

This contribution concerns the issue of the distinction of the category of revenues from capital gains on the basis of the Corporate Income Tax Act, which introduced significant changes to the calculation of income and tax loss. The amendment to the Corporate Income Tax Act separated revenues from capital gains from other revenues generated by the taxpayer. The definition of income from capital gains adopts a structure similar to that stated in the provisions of the Accounting Act. Therefore, tax and balance sheet law are similar in this case not only through the content relations constructed by the legislator, but also through the application of the reference provisions. Despite these connections, there are also content inconsistencies in the tax and balance sheet law, consisting in different definitions of terms adopted in various areas of law. The Corporate Income Tax Act explicitly refers to the provisions included in the Accounting Act. The subject of this article is to show the differences and legal effects of the legislative solutions adopted by the legislator. The separation of the revenue from capital gains in the Corporate Income Tax Act indicates that the norms of the balance sheet law may be recognized as forming a tax factual state.

Keywords: the content inconsistency, revenues from capital gains, the corporate income tax, balance sheet law

JEL: K34, H25

Uwagi wstępne

Postulat spójności i zupełności systemu prawa zakłada, że normy prawne, z których jest zbudowany, pozostają ze sobą zgodne, a więc niesprzeczne (Kant, 2001, s. 211)¹ zarówno treściowo, jak i prakseologicznie (Wojciechowski, 2015, nb. 3–9; Wojciechowski, 2016, s. 140). Oznacza to, że realizacja jednej normy nie może niweczyć realizacji innej normy. Niesprzeczność norm prawnych nie wyklucza występowania zarówno pewnych wewnątrz-, jak i międzydziedzinowych niespójności treściowych, polegających na nadawaniu tym samym terminom odmiennych znaczeń. Niespójności treściowe stanowią więc powiązania między normami, których cechą jest wspólny zakres zastosowania. Wskazane niespójności dają się co do zasady rozwiązać przez prawidłowo przeprowadzoną wykładnię lub z wykorzystaniem reguł kolizyjnych. W ten sposób niektóre normy prawne mogą być stosowane, inne natomiast im ustępują.

Przykładem niespójności treściowych są normy definiujące przychody i koszty osiągnięte przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych w prawie podatkowym i bilansowym. Stany faktyczne i prawne oceniane przez pryzmat prawa podatkowego są bowiem tożsame z tymi, do których mają zastosowanie normy prawa bilansowego. Są więc realizowane w tym samym zakresie przedmiotowym, tj. w ramach działalności finansowej różnych podmiotów. Niespójność treściowa wpływa niekorzystnie na realizację celu prawa finansowego, w tym podatkowego. Cel ten, jak przyjmuje się w nauce, sprowadza się bezpośrednio do korzyści, które państwu oraz jednostkom samorządu terytorialnego przynosi gromadzenie środków pieniężnych (Hanusz, 2020b, s. 66). Wskazane niespójności negatywnie oddziałują także na cel prawa bilansowego, a więc ukazanie rzetelnego i jasnego obrazu działalności jednostki prowadzącej rachunkowość.

Związane wspólnym zakresem zastosowania normy prawa podatkowego i bilansowego wykazują ponadto podobieństwo niektórych instytucji. Przyczyna ich występowania wynika z tożsamości zjawisk i zdarzeń, których skutki są objęte regulacją obu dziedzin prawa. Ustawodawca świadomie stosuje w takich przypadkach konstrukcję odesłań. W efekcie takiego zabiegu legislacyjnego, aby w pełni odtworzyć normę prawa podatkowego lub bilansowego, należy wypełnić hipotezę jednej normy treścią innej normy (Kanka, 2017, s. 29). Normy prawne wysłowione w przepisach podatkowych i o rachunkowości trzeba więc analizować, biorąc pod uwagę nie tylko ich stosunek do aktu normatywnego czy dziedziny prawa, w których występują, ale całego systemu prawa (Starościek, 1977, s. 166). Tymczasem zmiany w zakresie obowiązywania, ustanawiania i derogacji zarówno w prawie podatkowym, jak i bilansowym mogą rodzić nowe powiązania lub wygaszać już istniejące. Stanowią przy tym powód podjęcia dyskusji na temat ich prawnego charakteru.

Przykładem zmiany powodującej powstanie nowego powiązania między prawem podatkowym i bilansowym jest ustawa nowelizująca ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych uchwalona 27.10.2017 r.² Na jej podstawie wyodrębniono nową kategorię przychodów, tj. przychodów

z zysków kapitałowych³. Odpowiednikiem tego źródła przychodów w prawie bilansowym są przychody finansowe, nie-wyróżniane dotąd w przepisach prawa podatkowego. Wyodrębnienie źródła przychodów w ujęciu podatkowym miało na celu przede wszystkim zmianę sposobu ustalenia przez podatnika kosztów ich uzyskania. Zmiana ta ma powstrzymać kreowanie przez podmioty objęte zakresem podatku dochodowego od osób prawnych w sposób celowy straty podatkowej, aby w efekcie obniżyć dochody osiągnięte z tytułu podstawowej działalności operacyjnej⁴. Podatnik uzyskujący przychody z obu źródeł jest bowiem obowiązany do odrębnego ich przyporządkowania właściwym źródłom przychodu. W ten sposób strata powstała z jednego ze źródeł nie może wpływać na rezultat finansowy uzyskany w drugim źródle.

Celem niniejszego opracowania jest wykazanie różnic pomiędzy wyodrębnieniem w podatku dochodowym od osób prawnych przychodów z zysków kapitałowych oraz występującym w ustawie o rachunkowości podziałem na przychody z działalności operacyjnej i przychody finansowe. Należało w związku z tym ocenić relację między normami podatkowymi i bilansowymi, powody braku spójności treściowej, a także scharakteryzować odrębności oraz ich wspólne elementy. Istotne zdaje się także zbadanie wpływu przyjętych rozwiązań legislacyjnych zarówno na gruncie prawa bilansowego, jak i podatkowego na prowadzoną przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych ewidencję księgową. Jest ona formalnym miernikiem rezultatów działalności w ujęciu bilansowym, przy czym powinna również umożliwiać obliczenie obciążeń o charakterze publicznoprawnym. Słuszna wydaje się więc teza, że prawodawca, wprowadzając przepisy wyodrębniające przychody podatkowe z tytułu zysków kapitałowych, określił kolejny wspólny prawu podatkowemu i bilansowemu zakres normowania. Może to wreszcie oznaczać, że regulacje prawa bilansowego pod pewnymi warunkami są uznawane za kształtujące podatkowy stan faktyczny.

Relacja pomiędzy normami prawa podatkowego i bilansowego

Rozwiązania dotyczące powiązań norm prawa podatkowego z normami zawartymi w przepisach ustaw nieobjmujących swoim zakresem przedmiotowym stosunków prawnopodatkowych, była w literaturze przedmiotu podejmowana wielokrotnie (Hanusz, 2000, s. 63; Koszowski, 2013, s. 42; Kosikowski, 2006, s. 5; Kaczmarek, 2009, s. 63 i n.). Jest ona następstwem próby przyjęcia jednolitych kryteriów pozwalających na wydzielenie w systemie prawa mniejszych powiązanych ze sobą zespołów norm, tj. gałęzi, działów i dziedzin (Wronkowska i Ziemiński, 2001, s. 7–41). Teoria prawa nie rozstrzyga jednoznacznie tej kwestii, a proponowane kryteria podziału zdają się być niewystarczające. Dlatego uznanie pewnego uporządkowanego zbioru norm za gałąź czy dział prawa jest kwestią przyjętej konwencji (Hanusz, 2020a, s. 5). Przyjmuje się jednak zgodnie, że występowanie różnego rodzaju powiązań między gałęziami

czy dziedzinami jest istotną cechą charakteryzującą system prawa (Wronkowska i Ziemiński, 2001, s. 186). Prawdłowo konstruowane powiązania realizują postulat spójności i zupełności systemu prawa (Błachut i in., 2008, s. 33). W przypadku norm prawa bilansowego, które dotyczą działalności finansowej podmiotów, należy uznać, że w oczywisty sposób krzyżują się z normami prawa podatkowego (Hanusz, 2020a, *passim*; Kurowski, 1976, s. 29–31; Weralski, 1984, s. 84–85; Drwillo, 2011, s. 35–36). Wspólny jest zatem zakres zastosowania ich norm.

Jednak w literaturze przedmiotu jest niekiedy formułowana teza o autonomii prawa podatkowego. Pomijając to zagadnienie, nie sposób zignorować silne związki, które łączą prawo podatkowe z innymi dziedzinami prawa. Niezależnie od tych związków, w procesie stosowania prawa kwalifikacja oraz skutki zdarzeń prawnych oceniane na gruncie innych dziedzin są dla prawa podatkowego obojętne (Hanusz, 2020a, s. 3). Prawo podatkowe powinno więc posługiwać się właściwymi sobie terminami i instytucjami. Samodzielność regulacji prawnopodatkowej nie jest jednak zupełna, a do prawidłowej rekonstrukcji normy prawa podatkowego konieczne jest odwołanie się do norm innych dziedzin prawa. W przeciwnym razie niemożliwe, a przynajmniej znacznie utrudnione, byłoby bowiem odtworzenie podatkowych stanów faktycznych, które są regulowane wyłącznie przepisami ustaw podatkowych. Do ich rekonstrukcji jest jednak niezbędne posługiwanie się normami innych dziedzin prawa, w tym prawa bilansowego. Zakres wzajemnych powiązań oraz podobieństwo instytucji ustala się wprost w przepisach podatkowych przy użyciu właściwych technik legislacyjnych, takich jak odesłania.

Jak wspomniano, w prawie podatkowym i bilansowym występują terminy, których definicje przyjęte przez prawodawcę różnią się od siebie. Normy z nimi związane skupiają się na wspólnym tym dziedzinom zakresie przedmiotowym. W modelowym ujęciu, przy uwzględnieniu postulatu spójności i zupełności systemu prawa, powinny zatem zawierać konsekwentne pod tym względem rozwiązania (Szczęśniak, 2018, *passim*). Zgodnie z przepisem § 146 z.t.p., jeżeli określenie jest wieloznaczne albo ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia, w tekście prawnym zamieszcza się jego definicję legalną⁵. Przyjmowanie odmiennych definicji pojęć jest więc zabiegiem dopuszczalnym. Przez wzgląd na tę regulację terminy takie jak „przychody” oraz „koszty”, występujące nie tylko na gruncie ustaw podatkowych, ale również ustawy o rachunkowości, mają odmienne znaczenie, co związane jest z pomiarem rezultatów działalności jednostki dokonywanej na dwóch różnych płaszczyznach, podatkowej i rachunkowej⁶. Nie należy zatem tych terminów utożsamiać. W przypadku odmiennego od już występującego w systemie prawa sposobu definiowania terminu przyjmuje się definicję na potrzeby, co do zasady, tekstu aktu normatywnego, w którym on występuje. Powoduje to jednak istotne konsekwencje praktyczne. W tym kontekście przykładem niespójności treściowej jest więc wprowadzenie na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych definicji przychodów z zysków kapitałowych, o czym mowa dalej.

Analizując powiązania między prawem podatkowym i bilansowym, należy się też odnieść do wyróżnianych w literaturze przedmiotu trzech podstawowych koncepcji określających relację prawa bilansowego i prawa podatkowego, które wiążą się z przyjmowanymi przez prawodawcę rozwiązaniami legislacyjnymi (Litwińczuk, 1995, s. 163). Koncepcje te na pierwszy plan wysuwają kwestię pomiaru rezultatów działalności jednostki, zestawiając ze sobą wynik podatkowy, a więc dochód, oraz wynik rachunkowy, czyli zysk. Pierwsza z nich to relacja oparta na całkowitej odrębności obu gałęzi prawa (Polanowski, 2000, *passim*). Zgodnie z jej założeniami wynik podatkowy jest ustalany odrębnie i niezależnie od wyniku rachunkowego. Druga koncepcja postuluje tożsamość regulacji. Stanowiłoby to znaczne uproszczenie, nie wiązałoby się bowiem z koniecznością prowadzenia przez podmioty odrębnej ewidencji operacji finansowych wyłącznie dla celów podatkowych. Ostatnia koncepcja wskazuje na współzależność obu regulacji przy założeniu przejściowej przewagi prawa bilansowego lub prawa podatkowego. Akceptując tę koncepcję, należałoby uznać, że dochód podatkowy oraz zysk bilansowy stanowią dwie odrębne kategorie ekonomiczne i prawne (Olchowicz, 2011, s. 66)⁷. Jednak dochód podatkowy ustalałoby się na podstawie kwoty ujętej w sprawozdaniu finansowym jako zysk bilansowy. Należałoby wówczas dokonać odpowiednio korekty o koszty, które na gruncie ustaw podatkowych nie są uznawane za koszty uzyskania przychodu oraz przychody zwolnione z opodatkowania (Scheffler, 2011, *passim*; Hennrichs, 2015, s. 500 i n.)⁸. W polskim porządku prawnym przyjmowana jest koncepcja odrębności obu regulacji. Nie jest ona jednak realizowana konsekwentnie. Powyższe koncepcje mają swoje podłoże historyczne, a ich uzasadnieniem są przeprowadzane zmiany legislacyjne.

W obowiązującym stanie prawnym dystynkcja pomiędzy znaczeniem terminów, takich jak przychody i koszty, ma swoje źródło w odmiennych celach i funkcjach, a więc na poziomie zasad ogólnych prawa bilansowego i podatkowego. Prawo bilansowe dostarcza informacji ekonomicznej dotyczącej działalności jednostki. Ewidencja prowadzona w myśl przepisów o rachunkowości ma zatem prezentować w sposób prawdziwy i rzetelny obraz sytuacji finansowej i majątkowej danego podmiotu (na temat pojęcia i istoty rachunkowości zob. Walińska, 2010, s. 20 i n.; Jarugowa, 1997, s. 12). Uzyskane w ten sposób informacje ekonomiczne służą ocenie efektywności i prognozom dalszej działalności. Natomiast prawo podatkowe realizuje przede wszystkim cel fiskalny, spełniający się w nakładaniu obowiązkowych obciążeń pobieranych na rzecz konkretnego związku publicznoprawnego. W konsekwencji prawo podatkowe jest bardziej podatne na zmiany. Stabilność prawa bilansowego powinna tymczasem zapewniać istotne cechy jakościowe sprawozdań finansowych sporządzanych na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości, jakimi obok zrozumiałości, przydatności i wiarygodności, są także cykliczność oraz porównywalność (Messner i Pfaff, 2013, s. 21; Hejnar, 2011, s. 19 i n.). Z tego względu terminy, które występują w prawie podatkowym i bilansowym, nie mogą być tożsame. Powyższe uwagi na temat relacji prawa podatkowego i bilansowego świadczą o tym, że towarzyszącej wykładni

norm obu dziedzin prawa złudnej tożsamości terminów nie daje się usunąć przy zastosowaniu wyłącznie wykładni językowej. Argument interpretacyjny powinny zatem stanowić cel i funkcja regulacji. Dotyczy to także norm określających przychody z działalności operacyjnej i przychody finansowe właściwych prawu bilansowemu oraz przychodów podatkowych z wyodrębnieniem kategorii przychodów z tytułu zysków kapitałowych.

Wskazany wcześniej wspólny zakres przedmiotowy regulacji oraz zależności między normami prawa podatkowego i bilansowego wynikają także ze wzajemnych odesłań, a więc związków o charakterze formalnym. Przepis odsyłający to przepis, który nie zawiera wszystkich niezbędnych elementów pozwalających na zrekonstruowanie normy prawnej (Nowacki, 1964, s. 376). Odesłanie do przepisów innego aktu normatywnego tej samej rangi nie oznacza jednak podrzędności którejkolwiek z norm względem drugiej. Niezastosowanie lub nieprawidłowe zastosowanie przepisu odsyłającego lub tego, do którego odesłano, wywołuje bowiem różne skutki w prawie podatkowym i bilansowym. Wadliwość i nierzetelność systemu rachunkowości podmiotu na gruncie prawa bilansowego oznacza odrzucenie go jako dowodu na gruncie prawa podatkowego, chyba że wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy⁹. Trafne jest przy tym twierdzenie, że podporządkowanie prawa bilansowego prawu podatkowemu byłoby zabiegiem sprzecznym z podstawową koncepcją prawa bilansowego. Ale i odwrotnie, podporządkowanie regulacji podatkowej prawu bilansowemu mogłoby znacząco odbić się na możliwości sprawnego gromadzenia dochodów publicznych przez związki publicznonprawne. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, zachowując kryteria niewadliwości i rzetelności ksiąg rachunkowych, mogą jedynie minimalizować rozbieżności, kształtując rachunkowość jednostki w granicach dopuszczonych prawem¹⁰. Są to jednak uprawnienia podatnika realizowane na etapie stosowania prawa. Innym natomiast zabiegiem jest przesuwanie lub zacieranie granic między prawem podatkowym i prawem bilansowym przez samego prawodawcę, z wykorzystaniem techniki prawodawczej na etapie jego stanowienia.

Zwroty odsyłające a relacja prawa podatkowego i bilansowego

Zamieszczanie w tekście prawnym odesłań służy zapewnieniu spójności regulowanych instytucji¹¹. Prawodawca wskazuje wprost właściwą jednostkę systematyki tekstu prawnego bądź jej oznaczony rodzajowo fragment. W ten sposób dochodzi do uzależnienia treściowego normy odsyłającej i normy odsyłanej, a przez to rozszerzenia kontekstu jej zastosowania (dla potrzeb niniejszego opracowania analizie poddano konstrukcję odesłań nieobejmującą odesłań pozasystemowych, na ten temat zob. Wróblewski, 1964, *passim*; Danecka, 2014, s. 32–47; natomiast o kontekście systemowym przepisów podatkowych zob. Grzybowski, 2018, s. 68). Konstrukcja ta wpływa więc na wykładnię powiązanych ze sobą norm (Malinowski, 2001, s. 94–95).

W myśl przepisu art. 9 u.p.d.o.p. podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu albo straty, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku¹². Powołany przepis zawiera więc lukę treściową na gruncie ustawy podatkowej, wprowadzoną celowo przez prawodawcę. Zgodnie z zasadami techniki prawodawczej, jeżeli daną instytucję prawną reguluje się całościowo, a wyczerpujące wymienienie przepisów prawnych, do których się odsyła, nie jest możliwe, można wyjątkowo odesłać do przepisów określonych przedmiotowo, o ile przepisy te dadzą się w sposób niewątpliwy wydzielić spośród innych¹³. Przepis art. 9 u.p.d.o.p. identyfikuje więc normę odsyłającą w sposób ogólny.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych odsyła zatem wyraźnie do norm wynikających z przepisów ustawy o rachunkowości. Normy prawa bilansowego mają jednak znaczenie tylko w takim zakresie, w jakim przewidują to przepisy ustawy podatkowej. W myśl powołanej regulacji wyłączanie przepisów prawa podatkowego mogą stanowić podstawę do uznania danego przysporzenia czy wydatku za przychód podatkowy czy koszt uzyskania przychodu. Wyraźne odesłania do przepisów ustawy o rachunkowości mają zatem jednoznaczny charakter¹⁴. Z przywołanych przepisów wynika norma kompetencyjna wskazująca na obowiązek dokonania przez organ podatkowy oceny, czy księgi rachunkowe są zgodne ze stanem faktycznym oraz czy ujęte w nich zdarzenia prawne zostały prawidłowo zakwalifikowane (Wencel, 2018, s. 477). Jest to jednocześnie dyrektywa dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Są oni bowiem zobowiązani do prowadzenia ewidencji księgowej w taki sposób, aby uwzględniała wyodrębnienie zdefiniowanych w przepisach podatkowych przychodów z zysków kapitałowych.

Prawo bilansowe w tym przypadku dostarcza narzędzi do obliczenia obciążeń fiskalnych. Treść przepisu art. 9 u.p.d.o.p. daje podstawy do posługiwania się tym samym systemem ewidencyjnym dla celów rachunkowych i podatkowych (Pęk, 2013, s. 166). Natomiast odrębności w ustalaniu wyniku finansowego i dochodu podatkowego nie wykluczają ich podobieństwa rachunkowego. Ta relacja z kolei znajduje swoje odzwierciedlenie w treści przepisów prawa podatkowego i bilansowego. Wzajemne dostosowanie przepisów prawa podatkowego i bilansowego mimo odrębności celów jest niezbędne, aby możliwie jak najbardziej zatrzeć granicę pomiędzy sposobem obliczania wyniku rachunkowego i podatkowego (Litwińczuk, 1995, s. 170). Jednocześnie przepis art. 24 u.r., zobowiązuje podatników podatku dochodowego od osób prawnych do takiego prowadzenia ksiąg rachunkowych, które umożliwi przygotowanie zarówno sprawozdania finansowego z działalności jednostki, jak i właściwych deklaracji podatkowych, tj. w sposób rzetelny, bezbłędny, sprawdzalny oraz na bieżąco. Oznacza to, że ewidencja prowadzona dla celów bilansowych powinna również umożliwić wyodrębnienie przychodów z tytułu zysków kapitałowych oraz odpowiednio kosztów przyporządkowanych do nich rodzajowo w celu prawidłowego obliczenia osiągniętego dochodu podatkowego.

W orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane są dwa odmienne podejścia co do skutków wadliwego,

a więc niezgodnego z przepisami prawa bilansowego, prowadzenia ewidencji podatkowej przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych, zwłaszcza w zakresie dokumentowania podatkowych kosztów uzyskania przychodu (Franczak, 2018, *passim*)¹⁵. Wskazuje się, że zaliczenie wydatku do kategorii kosztów uzyskania przychodu wymaga od podatnika spełnienia wszelkich wymogów formalnych dyktowanych normami prawa bilansowego. Odesłanie do przepisów rachunkowych zawarte w przepisie art. 9 u.p.d.o.p. wpływa więc na ukształtowanie stosunku prawnopodatkowego. Przepisy odniesienia zawarte w ustawie o rachunkowości modyfikują w konsekwencji sposób ustalenia podstawy opodatkowania. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych uprawnia do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów jedynie tych wydatków, których dokumentacja nie jest wadliwa w ujęciu rachunkowym. Wśród stanowisk prezentowanych w judykaturze można jednak znaleźć pogląd zgoła odmienny, zgodnie z którym nie jest dopuszczalny tak znaczący wpływ przepisów rachunkowych na sposób ustalenia podstawy opodatkowania¹⁶. Oznacza to, że organy podatkowe mają obowiązek dopuścić jako dowód wszystko, co może przyczynić się do załatwienia sprawy, a choć nie spełnia wymogów formalnych, nie jest sprzeczne z prawem.

Istota wyróżnienia przychodów z zysków kapitałowych

Nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych doprowadziła do wyodrębnienia źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych, czyli do rozdzielenia przychodów uzyskiwanych z tego źródła od pozostałych przychodów osiąganych przez podatnika. W ten sposób ustalono drugą kategorię przychodów. Jak już powiedziano, zmiana ta ma ograniczyć możliwość celowego kreowania straty podatkowej w celu obniżenia dochodów osiąganych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu podstawowej działalności operacyjnej. Ustawodawca podatkowy nie określił przy tym przychodów z zysków kapitałowych poprzez klasyczną definicję. Przepis art. 7b u.p.d.o.p. zawiera jedynie katalog przychodów, które należy zakwalifikować do tej kategorii¹⁷.

Katalog, o którym mowa, ma charakter zamknięty. W myśl powołanego przepisu do przychodów z zysków kapitałowych zalicza się przychody stanowiące przychód faktycznie uzyskany z udziału w zyskach osób prawnych. Chodzi tu między innymi o dywidendy, przychody z umorzenia udziałów lub akcji czy przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziału podmiotów. Oprócz tego do przychodów z zysków kapitałowych należą przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej lub spółki wkładu niepieniężnego, przychody ze zbycia wierzytelności uprzednio nabytych przez podatnika oraz wierzytelności wynikających z przychodów zaliczanych do zysków kapitałowych oraz przychody z niektórych praw majątkowych. W tym miejscu należy wyliczyć autorskie lub pokrewne prawa majątkowe i licencje (Opoka i Thedy, 2018, s. 23)¹⁸ oraz wymianę waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę

lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub regulowanie innych zobowiązań walutą wirtualną¹⁹. Z punktu widzenia zasad techniki prawodawczej katalog źródeł przychodów z tytułu zysków kapitałowych stanowi w istocie definicję zakresową, która wylicza elementy składowe zakresu. Spełnia przy tym kryterium jasności i komunikatywności (Dębska, 2013, komentarz do § 153)²⁰.

Korzystając z dorobku nauki rachunkowości, drugą kategorię przychodów można określić terminem przychodów z działalności operacyjnej (Małecki i Mazurkiewicz, 2018, komentarz do art. 7b u.p.d.o.p.). Działalność operacyjna to podstawowy rodzaj działalności jednostki z wyłączeniem działalności inwestycyjnej i finansowej²¹. Przychody inne niż przychody osiągane z zysków kapitałowych mieszczą się więc w kategorii zysków z działalności podstawowej, czyli operacyjnej. Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy są zobowiązani do zakwalifikowania osiągniętych przychodów do jednej z kategorii. To z kolei wywołuje skutki w zakresie ustalania kosztów uzyskania przychodów oraz możliwości rozliczenia straty podatkowej. Podatnicy osiągający przychody zarówno z działalności gospodarczej, a więc operacyjnej w rozumieniu ustawy o rachunkowości, jak i ze źródeł kapitałowych, są uprawnieni do ujmowania kosztów uzyskania przychodów wyłącznie przynależnych do właściwej kategorii przychodu. Wnioskując *a contrario*, podatnicy nie są uprawnieni, by od przychodów z działalności operacyjnej odliczać koszty przychodów z zysków kapitałowych. Realizowana jest w ten sposób jedna z podstawowych zasad rachunkowości, czyli zasada współmierności (Waślicki, 2007b, s. 29)²². Postuluje ona, aby przychody i koszty powiązane z nimi rodzajowo i przedmiotowo ujmowane były w tym samym okresie. Jeżeli natomiast osiągnięto przychód z obu źródeł, opodatkowaniu podlega łączny przychód z obu źródeł. W przypadku osiągnięcia straty w jednym ze źródeł przychodów podatnik nie jest uprawniony do pomniejszenia o tę kwotę dochodu uzyskanego z drugiego źródła przychodów. Podatnik może jednak obniżyć dochód osiągnięty z tego źródła przychodów w ciągu pięciu kolejnych lat podatkowych. Wysokość takiego obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie będzie mogła jednak przekroczyć 50% kwoty tej straty²³.

Kategorie przychodów w prawie bilansowym

Zgodnie z normą wysłowioną w przepisie art. 42 u.r. w jednostkach innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji, a więc w pozostałych kategoriach podatników podatku dochodowego od osób prawnych, na wynik finansowy netto jednostki składają się wynik działalności operacyjnej oraz wynik operacji finansowych. W sprawozdaniu finansowym są ponadto prezentowane obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego, którego podatnikiem jest jednostka, i płatności z nim zrównanych na podstawie odrębnych przepisów. Podatki majątkowe, podatki od towarów i usług oraz podatki dochodowe w systemie rachunkowości mogą stanowić odpowiednio koszt, rozrachunek albo obciążenie wyniku finansowego (Walińska, 2016;

Gierusz, 2010, s. 175). W związku z tym są również odpowiednio prezentowane w sprawozdaniach finansowych (Iwin-Garzyńska, 2014, s. 90–91).

Wynik podatkowy i rachunkowy są ustalane według takiej samej ogólnej reguły, czyli poprzez pomniejszenie przychodów o koszty (Olchowicz, 2011, s. 64). Według reguł prawa bilansowego koszty należy wiązać z odpowiednią grupą przychodów, tj. związanych z działalnością operacyjną lub finansowych (Czubakowska 2016, s. 370; Waślicki, 2007a, *passim*). Wykazany w księgach rachunkowych wynik finansowy składa się zatem na wynik działalności operacyjnej oraz wynik operacji finansowych. Przy czym należy zauważyć, że do przychodów z działalności operacyjnej zalicza się przychody osiągnięte w efekcie działalności podstawowej (Kondratowicz, 2006, s. 47). Należy przez to rozumieć przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń, bez podatku od towarów i usług oraz innych podatków bezpośrednich związanych z obrotem²⁴.

Ponadto w świetle ustawy o rachunkowości występuje kategoria przychodów z pozostałej działalności operacyjnej, która nie została przez ustawodawcę zdefiniowana wprost ani przez wyliczenie. Chodzi o przychody pośrednio związane z działalnością prowadzoną przez podmiot oraz charakteryzujące się różnorodnością i zmiennością (Seredyński i Szaruga, 2015, s. 500). Na przychody finansowe składają się z kolei, w myśl przepisu art. 42 ust. 3 u.r., przychody z tytułu dywidend, w tym udziałów w zyskach, odsetek, zysków ze zbycia oraz aktualizacji wartości inwestycji, z wyłączeniem inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne oraz inne inwestycje niefinansowe, zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych czy nadwyżkę dodatków różnic kursowych nad ujemnymi (Michalak, 2018).

Kategoria przychodów i kosztów finansowych wyróżnionych w prawie bilansowym nie jest przy tym w pełni tożsama z przychodami i kosztami ich uzyskania z zysków kapitałowych na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Do pierwszych zalicza się choćby różnice kursowe. Drugie z wyliczonych wykraczają poza kategorię przychodów i kosztów ujmowanych zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Z punktu widzenia podatników podatku dochodowego od osób prawnych wprowadzenie kategorii przychodów z zysków kapitałowych wpłynęło na realizację obowiązków ewidencyjnych. Skutkowało bowiem dokonaniem odpowiednich zmian w systemie kont jednostki oraz aktualizacji polityki rachunkowości (Stępień, 2013; Sawicki, 2000, *passim*). Wynika to z faktu, że podatkowe przychody z zysków kapitałowych występują nie tylko w ramach kont przychodów finansowych. Dotyczy to między innymi przychodów z majątkowych praw autorskich czy pokrewnych praw majątkowych oraz licencji. Jednostka powinna zatem każdorazowo sprawdzać, jak podatkowo kwalifikować osiągnięte przychody. Niezbędne może być przy tym rozbudowanie ewidencji o charakterze analitycznym i pozaskięgowym dotyczącej pomiaru przychodów i kosztów jednostki. Powinna bowiem umożliwić nie tylko podatkowe wyróżnienie kategorii przychodów z zysków kapitałowych, ale także wskazanie ich odmienności od rachunkowej kategorii przychodów finansowych.

Uwagi końcowe

Niespójności treściowe w zakresie definiowania terminów przychodów i kosztów w prawie podatkowym i bilansowym nie świadczą o braku realizacji postulatu spójności i zupełności systemu prawa. Sposób, w jaki legislacyjnie wyodrębniono źródło przychodów z tytułu zysków kapitałowych w podatku dochodowym od osób prawnych, również ten postulat realizuje. Różnice między prawem podatkowym i bilansowym mają swoje uzasadnienie na poziomie prakseologicznym, wynikają więc z odmiennych funkcji i celów pełnionych przez obie dziedziny prawa. Realizacja funkcji fiskalnej przez prawo podatkowe nie stoi w sprzeczności z wypełnianiem celu przypisywanego prawu bilansowemu, jakim jest rzetelne i jasne odwzorowanie sytuacji ekonomicznej jednostki. Ustawodawca świadomie tworzy i znosi różnice między tymi dziedzinami. Powiązania między prawem podatkowym i bilansowym przyjmują formę odesłań oraz podobieństwa niektórych instytucji. Zarówno występujące na gruncie ustaw podatkowych odesłania do przepisów o rachunkowości, jak i spowodowane zmianą legislacyjną wyodrębnienie źródła przychodów z tytułu zysków kapitałowych tworzą związki treściowe między wskazanymi dziedzinami prawa.

Niespójności treściowe, o których mowa, dotyczą w efekcie różnic w ustalaniu wyniku finansowego oraz dochodu podatkowego i mają swoje źródło w odmiennym ujmowaniu przychodów i kosztów. Wykazanie współzależności między podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym oraz wynikiem finansowym prezentowanym w sprawozdaniu finansowym sprowadza się do obowiązku wykorzystania przez podatnika i organy podatkowe informacji prezentowanych według przepisów prawa bilansowego. Tymczasem wadliwe lub nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych wywołuje inne skutki w prawie podatkowym, a inne w prawie bilansowym. Nie sposób przy tym ignorować podobieństwa tych instytucji w obu dziedzinach prawa. Ogólne zasady pozostają bowiem wspólne zarówno dla ustalania wyniku podatkowego, jak i rachunkowego.

Wyodrębnienie przez ustawodawcę na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych źródła przychodów z tytułu zysków kapitałowych oraz ich podobieństwo do wykazywanych w rachunku zysków i strat przychodów finansowych zdaje się być istotnym, choć nie pozbawionym wad, krokiem na drodze do unifikacji regulacji podatkowych i bilansowych. Należy więc ten zabieg legislacyjny postrzegać nie tylko jako związek treściowy, ale szerzej, jako powiązanie zasad ustalania wyniku podatkowego z zasadami prawa bilansowego. Jak wskazano na wstępie, przyjęcie na gruncie ustawy podatkowej konstrukcji zbliżonej do tej występującej w ustawie o rachunkowości określa kolejny wspólny zakres normowania. Uzasadnione jest także twierdzenie, że regulacje prawa bilansowego w kontekście rozdzielenia źródeł przychodów są uznawane za kształtujące podatkowy stan faktyczny.

Natomiast zmniejszanie różnic pomiędzy regulacjami, ograniczające konieczność prowadzenia skomplikowanej i rozbudowanej ewidencji rachunkowej, jest zabiegiem korzystnym dla jednostek prowadzących taką ewidencję, ale

także dla organów podatkowych. Do organów podatkowych należy rozstrzygnięcie, czy ewidencja spełnia cechy jakościowe niewadliwości i rzetelności. Podnoszoną w orzecznictwie

sądów administracyjnych kwestię skutków wadliwego prowadzenia ewidencji operacji gospodarczych należałoby *de lege ferenda* rozwiązać w przepisach prawa podatkowego wprost.

Przypisy/Notes

- ¹ „Zasadą sprzeczności można wyrugować fałszywość i błąd, o ile ten błąd polega na sprzeczności, i poznać prawdę”.
- ² Ustawa 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. 2017 poz. 2175), ustawa nowelizująca weszła w życie 1.01.2018 r.
- ³ Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.), dalej: u.p.d.o.p.
- ⁴ Uzasadnienie do projektu ustawy z 4.10.2017 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.
- ⁵ Por. § 146 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie Zasad techniki prawodawczej z 20.06.2002 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 283 ze zm.), dalej: z.t.p.
- ⁶ Ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.), dalej: u.r.
- ⁷ Koncepcja współzależności regulacji prawa podatkowego i prawa bilansowego obowiązywała w polskim ustawodawstwie w okresie międzywojennym.
- ⁸ W prawie niemieckim funkcjonuje zasada *Maßgeblichkeitsprinzip*, tzw. miarodajności, oznaczająca że bilans handlowy stanowi podstawę do obliczenia obciążeń podatkowych.
- ⁹ Zob. art. 193 § 4 i 5 o.p.
- ¹⁰ Por. art. 10 u.r.
- ¹¹ Por. § 156 pkt 1 z.t.p.
- ¹² Por. wyrok NSA z 28.05.2015 r., sygn. akt II FSK 487/13.
- ¹³ Por. § 156 pkt 4 z. t.p.
- ¹⁴ Por. wyroki NSA z 30.03.2016 r., sygn. akt II FSK 182/14, z 19.03.2010 r., sygn. akt II FSK 1731/08, z 6.12.2016 r., sygn. akt II FSK 3359/14.
- ¹⁵ Zob. m.in. wyrok NSA z 5.11.2019 r., sygn. akt II FSK 1122/19, wyrok WSA we Wrocławiu z 26.06.2019 r., sygn. akt I SA/Wr 379/19, wyrok WSA w Łodzi z 8.03.2018 r., sygn. akt I SA/Łd 95/18.
- ¹⁶ Zob. m.in. wyrok NSA z 6.12.2017 r., sygn. akt II FSK 3266/15, wyrok NSA z 6.07.2017, sygn. akt II FSK 1170/17, wyrok WSA w Krakowie z 29.06.2016 r., sygn. akt I SA/Kr 498/16.
- ¹⁷ Jest on szerszy niż katalog przychodów z zysków osób prawnych, zawarty do 1.01.2018 r. w art. 10 u.p.d.o.p.
- ¹⁸ Kwestia zbycia licencji oraz autorskich praw majątkowych jest już przedmiotem orzecznictwa sądowego, por. wyrok WSA w Rzeszowie z 9.10.2018 r., sygn. akt I Sa/Rz 740/18, wyrok WSA w Olsztynie z 18.10.2018 r., sygn. akt I Sa/Ol 461/18.
- ¹⁹ Dodane na podstawie ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy — ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193).
- ²⁰ Por. §153 ust. 1 z.t.p.
- ²¹ Por. art. 48b ust. 3 u.r.
- ²² Por. art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.
- ²³ Por. Opinia Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów z 22.09.2017 r. o projekcie ustawy 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.
- ²⁴ Por. art. 42 ust. 2 u.r.

Bibliografia/References

Literatura/Literature

- Babiarz, S., Błystak, L., Dauter, B., Gomułowicz, A., Pęk R., Winiarski, R., Wrzesińska-Nowacka, A. (2013). *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza UNIMEX.
- Błachut, M., Gromski, W., Kaczor, J. (2008). *Technika prawodawcza*. Warszawa: C.H.Beck.
- Czubakowska, K. (2016). W: T. Kiziukiewicz (red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*. Warszawa: LexisNexis.
- Danecka, D. (2014). O odesłaniach pozatekstowych, ocenach i uznaniu administracyjnym. *Państwo i Prawo*, (7), 32–47.
- Dębska, M. (2013). *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz*. LEX.
- Drwiłło, A. (red.) (2011). *Podstawy finansów i prawa finansowego*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Franczak, I. (2018). Problem rozbieżności prawa bilansowego i podatkowego w zakresie kategorii kosztów. *Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (524), 35–43.
- Gierusz, J. (2010). *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości. Pojęcie, klasyfikacja, zakres ujawnień*. Gdańsk: ODDK.
- Grzybowski, T. (2018). Granice wykładni systemowej prawa podatkowego. *Przegląd Prawa Publicznego*, (1), 65–76.
- Hanusz, A. (2000). W kwestii autonomii prawa podatkowego. W: A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*. Kraków: Zakamycze.
- Hanusz, A. (2020a). Miejsce prawa finansowego w systemie prawa polskiego. *Państwo i Prawo*, (7), 3–24.
- Hanusz, A. (2020b). Ochrona interesu publicznego w procesie stanowienia prawa finansowego. *Przegląd Sejmowy*, (1), 65–96.
- Hejnar, J. (2011). Zarys teorii wyceny bilansowej W: B. Micherda (red.), *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*. Warszawa: Difin.
- Henrichs, J. (2015). W: K. Tipke, J. Lang (red.), *Steuerrecht*. Köln: Dr Otto Schmidt.
- Iwin-Garżyńska, J. (2014). Finansowe i rachunkowe oblicze podatku. *Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia*, (71), 87–95.
- Jarugowa, A. (1997). *Współczesne problemy rachunkowości*. Warszawa: PWE.
- Kaczmarek, P. (2009). Spór wokół rozumienia obejścia prawa w kontekście dyskusji nad autonomią prawa podatkowego względem prawa cywilnego. *Acta Universitatis Wratislaviensis, Przegląd Prawa i Administracji*, (3109), 63–72.
- Kanka, K. (2017). Zastosowanie reguł kolizyjnych norm prawa podatkowego. Praktyczne aspekty niespójności w prawie. *Przegląd Podatkowy*, (10), 29–36.

- Kant, I. (2010). *Krytyka czystego rozumu*. Tom I. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Kondratowicz, I. (2006). *Rachunek zysków i strat*. Warszawa: Wydawnictwo WSPiZ.
- Kosikowski, C. (2006). Autonomia prawa podatkowego — głos krytyczny. *Przegląd Podatkowy*, (7), 5–10.
- Koszowski, M. (2013). Autonomia prawa podatkowego — argumenty za i przeciw. *Przegląd Prawa Publicznego*, (11), 42–56.
- Kurowski, L. (1976). *Wstęp do nauki prawa finansowego*. Warszawa: PWN.
- Litwińczuk, H. (1995). *Prawo bilansowe*. Warszawa: KiK.
- Malinowski, A. (2021). *Błędy formalne w tekstach prawnych*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Małecki, P., Mazurkiewicz, M. (2018). *CIT. Podatki i rachunkowość*. Legalis.
- Messner, Z., Pfaff, J. (2013). *Teoria i zasady rachunkowości*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Michalak, M. (2018). Komentarz do art. 42 ustawy o rachunkowości. W: E. Walińska (red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*. LEX.
- Nowacki, J. (1964). „Odpowiednie” stosowanie przepisów prawa. *Państwo i Prawo*, (3), 368–376.
- Olchowicz, I. (2011). *Rachunkowość podatkowa*. Warszawa: Difin.
- Opoka, M., Thedy, M. (2018). Rozdzielenie źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych. *Przegląd Podatkowy*, (2), 19–26.
- Ostrowski, K. (1970). *Prawo finansowe. Zarys ogólny*. Warszawa: PWN.
- Polanowski, S. (2000). Problemy spójności prawa podatkowego i bilansowego. *Glosa*, (8), 12–14.
- Sawicki, K. (2000). Polityka rachunkowości i polityka bilansowa. Zakres terminologiczny i zastosowanie. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, (57), 90–108.
- Scheffler, W. (2011). *Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz — Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip*. Berlin: IFSt.
- Seredyński, R., Szaruga, K. (2015). *Komentarz do ustawy o rachunkowości*. Gdańsk: ODDK.
- Starościak, J. (1977). Problemy interpretacji prawa administracyjnego. W: J. Starościak (red.), *System prawa administracyjnego*. Tom I. Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk: Ossolineum.
- Stępień, K. (2013). Polityka rachunkowości w teorii i w prawnych regulacjach rachunkowości. W: B. Micherda (red.), *Teoria rachunkowości a jej współczesne regulacje*. Warszawa: Difin.
- Szczeńsiak, P. (2018). Wykładnia pojęć prawa cywilnego w rekonstrukcji norm prawa podatkowego a postulat spójności i pewności porządku prawnego. W: A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Walińska, E. (2010). *Rachunkowość finansowa. Ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Walińska, E. (2019). *Meritum rachunkowości. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Waślicki, T. (2007a). Współmierność przychodów i kosztów w prawie bilansowym i podatkowym. *Przegląd Podatkowy*, (9), 35–41.
- Waślicki, T. (2007b). Współmierność przychodów i kosztów w prawie bilansowym i podatkowym (2). *Przegląd Podatkowy*, (10), 29–35.
- Wencel, A. (2018). Rzetelność ksiąg rachunkowych w orzecznictwie sądów administracyjnych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (503), 473–482.
- Weralski, M. (1984). *Finanse publiczne i prawo finansowe*. Warszawa: PWN.
- Wojciechowski, B. (2015). Reguły kolizyjne i inferencyjne w interpretacji prawa administracyjnego W: R. Hauser (red.), *System Prawa Administracyjnego*. Tom 4, Legalis.
- Wojciechowski, M. (2016). Stwierdzenie niezgodności norm wyższego i niższego rzędu a pojęcia niezgodności norm. *Acta Universitatis Wratislaviensis, Przegląd Prawa i Administracji*, (3718), 139–152.
- Wronkowska, S., Ziemiński, Z. (2001). *Zarys teorii prawa*. Poznań: Ars boni et aequi.
- Wróblewski, J. (1964). Przepisy odsyłające. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego*, (35), 3–22.
- Ziemiński, Z. (1980). *Problemy podstawowe prawoznawstwa*. Warszawa: PWN.

Akty prawne/Legal acts

- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad Techniki Prawodawczej” z 20.06.2002 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 283 ze zm.).
- Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.).
- Ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.).
- Ustawa z 29.08.1997 r. — Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.).
- Ustawa 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. 2017 poz. 2175).

Orzeczenia/Judgments

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19.03.2010 r., sygn. akt II FSK 1731/08.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28.05.2015 r., sygn. akt II FSK 487/13.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30.03.2016 r., sygn. akt II FSK 182/14.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6.12.2016 r., sygn. akt II FSK 3359/14.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6.07.2017 r., sygn. akt II FSK 1170/17.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6.12.2017 r., sygn. akt II FSK 3266/15.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5.11.2019 r., sygn. akt II FSK 1122/19.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 29.06.2016 r., sygn. akt I SA/Kr 498/16.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 8.03.2018 r., sygn. akt I SA/Ld 95/18.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 18.10.2018 r., sygn. akt I SA/Ol 461/18.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 9.10.2018 r., sygn. akt I Sa/Rz 740/18.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 26.06.2019 r., sygn. akt I SA/Wr 379/19.

Mgr Agata Lipińska

Asystent w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. Prowadzi pracę naukową w zakresie prawa finansowego. Autorka publikacji z dziedziny prawa podatkowego oraz prawa bilansowego.

Mgr Agata Lipińska

Lecturer at Department of Financial Law, Faculty of Law and Administration Maria Curie-Skłodowska University in Lublin. Active in the field of financial law with the following major areas: tax law and balance sheet law.