

Problematyczne aspekty powiązań standardów rachunkowości finansowej z opodatkowaniem podmiotów prawnych podatkiem dochodowym od osób prawnych

Martynas Endrijaitis*

W artykule dokonano kompleksowej analizy oraz oceny teoretycznych i praktycznych problemów stosowania standardów rachunkowości finansowej w ramach nakładania podatku na przychód osób prawnych, zaproponowano także możliwe rozwiązania tych problemów, a tym samym wskazano konieczne zmiany w prawie podatkowym Republiki Litewskiej.

Słowa kluczowe: rachunkowość finansowa, podatek dochodowy od osób prawnych, prawo podatkowe, przepisy dotyczące rachunkowości finansowej, opodatkowanie

JEL Classification: K34

* Docent na Uniwersytecie Wileńskim, Wydział Prawa, Katedra Prawa Publicznego (Litwa), doktor prawa podatkowego (Uniwersytet Wileński, Wydział Prawa), magister nauk ekonomicznych (rachunkowość finansowa i audyt, Uniwersytet Wileński, Wydział Ekonomii i Zarządzania w Biznesie, Litwa) •
✉ martynas.endrijaitis@gmail.com • ORCID: 0000-0002-1814-8164

Wprowadzenie, przedmiot i cele artykułu

W ciągu ostatniego dziesięciolecia wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych, jako jednego z najważniejszych źródeł dochodów, stanowiły średnio 8% całkowitych dochodów budżetu państwa Republiki Litewskiej. Aby ustalić, jaką stawkę podatku od osób prawnych należy zapłacić (by właściwie wypełnić obowiązek podatkowy płatnika) oraz jaką rachunkowość finansową kompleksowo regulowaną prawnie należy zasto-

sować, konieczne jest dokonanie oceny rzeczywistego stanu majątku podatnika oraz jego sytuacji finansowej.

Przedmiotem badania jest stosowanie standardów rachunkowości finansowej w Republice Litewskiej podczas nakładania podatku na zyski osób prawnych zgodnie z obecnie obowiązującą ustawą Republiki Litewskiej o podatku dochodowym od osób prawnych¹ (wraz ze zmianami i uzu-

¹ Dziennik Urzędowy Republiki Litewskiej (2001), nr 110-3992.

pełnieniami, zwaną dalej uCIT) oraz zaproponowanie korzystnych zmian w obecnie obowiązującej uCIT.

Podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych stanowi zysk podlegający opodatkowaniu, a nie rzeczywisty wynik działalności przedsiębiorstwa (zysk finansowy ustalany na podstawie przepisów regulujących rachunkowość finansową); jest to „sztuczna kwota” uzyskana w rezultacie zastosowania szczególnych zasad opisanych w uCIT. Opierając się na założeniu, że to nie „sztuczny” wynik przedsiębiorstwa, lecz rzeczywisty wynik finansowy powinien podlegać opodatkowaniu, w niniejszym artykule podnosi się kwestię stosowania standardów rachunkowości finansowej w relacjach prawnopodatkowych (w momencie opodatkowywania zysków), w ten sposób przybliżając regulację prawną podatku dochodowego od osób prawnych do rachunkowości finansowej.

Niemniej jednak znaczenia tematu publikacji nie można oceniać wyłącznie przez pryzmat nauk prawno-finansowych (podatkowych) – kwestie związku pomiędzy podatkiem dochodowym od osób prawnych a regulacjami prawnymi analizowanymi w niniejszym artykule można by częściowo opracować i przeanalizować głębiej, nie w kontekście prawnym, lecz nauk ekonomicznych (audyt, rachunkowość finansowa, finanse publiczne). Należy zwrócić uwagę na to, że podczas analizy zagranicznych badań nad problemem rozważanym w tym artykule zauważono, iż w krajach tych rośnie liczba właśnie przedstawicieli nauki, prowadzących prace w tym obszarze problemowym. Na przykład C.P. Mitran, D. Nerudova, H. Bohušova, L. Lehis, M. Bebeselea, P.L. Vesterdorf, P. Svoboda, R. Dorsey i inni coraz częściej pisali ostatnio o problematycznych kwestiach dotyczących związku podatku dochodowego od osób prawnych z regulacją prawną w zakresie rachunkowości finansowej, podkreślając znaczenie przenikania zapisów dotyczących rachunkowości finansowej do przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych w swoich krajach. Tematyka analizowana przez tych autorów dowodzi jej istotności w obszarach badawczych, jakimi są fi-

nanse i prawo podatkowe również w Republice Litewskiej. O związku między rachunkowością finansową a podatkiem dochodowym od osób prawnych pisali w swoich publikacjach następujący litewscy autorzy: A. Ivanauskienė, B. Jefimovas, D. Pučkienė, G. Kalčinskas, J. Bikienė, J. Bukevičius, J. Mackevičius, K. Rudžionienė, K. Senkus, R. Budrionytė, R. Kanapickienė, R. Subačienė, V. Lakis i inni. Jednak wspominali o nim ogólnikowo w kontekście nauk ekonomicznych (z punktu widzenia rachunkowości finansowej), nie zagłębiając się w problemy związane z podatkiem od osób prawnych oraz regulacją prawną rachunkowości finansowej. W związku z tym temat niniejszej publikacji jest szczególnie istotny, ponieważ jest tematem nowym, a tego typu regulacja prawna wymaga analizy poprzez zaproponowanie sposobów skuteczniejszego administrowania podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz wypełniania obowiązków podatkowych podatników.

Celem opracowania jest dokonanie kompleksowej analizy oraz oceny teoretycznych i praktycznych problemów stosowania standardów rachunkowości finansowej w ramach nakładania podatku na przychód osób prawnych, zaaprobowanie możliwych rozwiązań tych problemów, a tym samym wskazanie koniecznych zmian w uCIT. Ponadto celem artykułu jest także opisanie w skondensowany sposób najważniejszych badań autora i wyciągnięcie niezależnych wniosków. Autor dokonuje systematycznej analizy zagadnień prawnych, orzecznictwa oraz sporów podatkowych związanych z przedmiotem artykułu nie po to, by je opisać, lecz precyzyjnie podsumować w ramach badań prezentowanych w tym artykule. W związku z tym są realizowane następujące cele szczegółowe:

1. Analiza rywalizujących ze sobą teorii oraz podejść dotyczących związku podatku od osób prawnych z regulacją prawną rachunkowości finansowej, przegląd istniejących badań oraz danych empirycznych.
2. Przedstawienie problemów związanych z rachunkowością podatku od osób prawnych (rachunkowość podatkowa) jako zjawiska prawnego, jak również zaprezentowanie de-

finicji prawnej oraz wskazanie miejsca w systemach rachunkowości, a także znaczenia prawnego tego zjawiska.

3. Udzielenie odpowiedzi na pytanie, jakie zasady rachunkowości finansowej są rzeczywiście stosowane podczas nakładania podatku na zyski.

Do analizy prac autorów zagranicznych, którzy badali różnice pomiędzy podatkiem dochodowym od osób prawnych a regulacją prawną rachunkowości finansowej, zastosowano metodę porównawczą, a następnie dokonano oceny tych prac w odniesieniu do różnych podejść i teorii w ramach tej samej tematyki.

W celu przeanalizowania prawnego znaczenia rachunkowości podatku dochodowego od osób prawnych (rachunkowości podatkowej) oraz zwerifikowania, jakie zasady wyliczania podatku dochodowego od osób prawnych są rzeczywiście stosowane w myśl uCIT, a także jakie przepisy SRPG powinny zostać wprowadzone do uCIT zastosowano metodę analityczną do przedmiotowych badań.

Problemy teoretyczne

Analiza problemów teoretycznych dotyczących przedmiotu niniejszego artykułu oparta na literaturze przedmiotu ukazuje, że badana tematyka jest istotna, aktualna i oryginalna.

R.H. Coase, brytyjski ekonomista, zauważył, że „sami prawnicy czerpią wszelkie korzystne dla nich doświadczenia z teorii ekonomicznych, dzięki czemu zyskują znaczącą przewagę nad ekonomistami, gdy prowadzą badania w pewnych konkretnych obszarach, które znają lepiej” (Posner, 2004, s. 310), na przykład w obszarze prawa podatkowego. R.A. Posner, który skrytykował stwierdzenie, że prawo jest tylko dla ludzi z wykształceniem prawniczym, a nauki ekonomiczne są dla doktorów nauk ekonomicznych i tylko dla nich, akceptuje takie podejście (Posner, 2004, s. 310). Nie tylko w publikacjach tych autorów, ale także innych badaczy, takich jak F.A. von Hayek (Hayek, 1998, s. 173–175; 1999, s. 83–86), R. Dwor-

kin (Dworkin, 2005, s. 291–293, 295) czy H.J. Berman (Berman, 1999, s. 27), można wyczytać, że podejście interdyscyplinarne oraz wykorzystanie szczegółowej wiedzy z dziedziny nauk ekonomicznych w badaniach prawnych stanowi podejście do tworzenia konstruktywnych regulacji prawnych, do którego należy zachęcać, ponieważ jest racjonalne. Należy zauważyć, że w teorii prawa można się nawet spotkać z przekonaniem, że opodatkowanie, ściąganie podatku dochodowego, by zasilić budżet państwa, oraz „przenoszenie (a zatem stosowanie standardów rachunkowości finansowej koniecznych do nałożenia podatku dochodowego od osób prawnych na podmioty prawne, jako że po zastosowaniu przepisów o rachunkowości finansowej do stawek podatku od zysków, stają się one przepisami podatkowymi)” nie jest kwestią ekonomiczną (ekonomii to nie interesuje), a wyłącznie prawoznawczą. Ostatnie stwierdzenie wygłosił R. Nozick w ramach tak zwanej teorii libertariańskiej (Internet Encyclopedia of Philosophy: A Peer-Reviewed Academic Resource, 2020), ale można wyodrębnić je także w takim paradygmacie prawa, jak utylitaryzm (Davies, Holdcroft, 1991, s. 205–212). Niemniej, nie traktując słuszności tych teorii jako prawdy absolutnej i nie zaprzeczając także interdyscyplinarności podejścia zastosowanego w samej publikacji, należy podkreślić, że intelektualny, techniczny i ekonomiczny rozwój ludzkości stale oddziałuje na prawo, a zatem w ciągu ostatnich dziesięcioleci – poza tradycyjnymi instytucjami regulującymi relacje prawne – pojawia się nowe, skomplikowane i szczegółowe ustawodawstwo, które reguluje ważne obszary relacji prawno-ekonomicznych². Profesor R. Van den Bergh zauważa, że eksperci z dziedziny prawa, którzy specjalizują się w konkretnych poddziedzinach prawa, nie tylko po-

² W tym przypadku przywołano analogiczne przemówienie badacza prawnego, L. Didžiulisa, dotyczące złożonego i szczegółowego prawodawstwa regulującego ważne aspekty relacji ekonomicznych. Autor podkreśla także sygnały płynące z rynku w zakresie stosowania prawa materialnego, sugerujące, by brać pod uwagę specyficzną strukturę sektora finansowego, a także jego cechy. Didžiulis (2012, s. 161, 168–169).

winni, ale też mają obowiązek zgłębiać instytucje z obszaru nauk ekonomicznych, co uzasadniają zarówno wyniki najnowszych badań, jak również ich późniejsze skuteczne zastosowanie w praktyce prawnej (Van Den Bergh, 2014). Nie zagłębiając się w liczne stwierdzenia przedstawicieli akademickiej społeczności prawniczej oraz praktyków prawa z Republiki Litewskiej i innych krajów odnośnie specyficznych interdyscyplinarnych badań w obszarze prawa (szczególnie prawa finansowego i podatkowego), na koniec warto także zauważyć, że obecnie nie istnieją badania regulacji prawnych dotyczących pewnych podatków (na przykład podatku dochodowego od osób prawnych), które omawiałyby problematykę dyskursu teoretycznego, a tym bardziej praktycznego.

W najnowszych pracach naukowców z obszaru prawa podkreśla się głęboką potrzebę, by nauki prawne „wreszcie w pełni się otworzyły” (np. Van Den Bergh, 2014) i przestały się bać korzystać z wiedzy dostępnej w innych obszarach (naukach ekonomicznych), która pomaga formułować obszernie uzasadnione wnioski z badań nad tak specyficzną dziedziną prawa, jaką jest prawo (podatkowe) finansowe, tym bardziej, że we współczesnym mobilnym świecie biznesu badania interdyscyplinarne nabierają wartości, a w związku z coraz dalej sięgającymi interakcjami pomiędzy naukami społecznymi (szczególnie pomiędzy prawem a ekonomią), ograniczanie się do samej teorii prawa lub ekonomii okazuje się niewystarczające.

Należy zauważyć, że w pracach litewskich badaczy prawa pojawiają się przemyślenia, w których można dostrzec pewne powiązania genezy znaczenia tematu artykułu oraz „dojrzewania” do rozpoczęcia badań. Należy się zgodzić z drobiazgowymi obserwacjami J. Galginaitisa poczynionymi w 2002 r.: (1) iż w celu spełnienia wymagań stawianych prawu stanowionemu, takich jak refleksyjność (zdolność odzwierciedlania życia społecznego) i dynamiczność (zdolność nadążania za życiem, niekiedy formalnie pozostając bez zmian), prawo stanowione jest zmuszone „wykraczać poza siebie” i swój własny system dogmatyczny; (2) iż należy podkreślać nie tyle system prawa stanowionego, lecz znaczenie systemu prawnego,

który obejmuje zdecydowanie więcej elementów istotnych w sensie podejścia społecznego niż same normy prawne i inne części tekstu prawnego; (3) iż prawo staje się coraz bardziej zawile, a w rzeczywistości zaczyna obejmować wszystko i wymagać konkretnej profesjonalnej wiedzy (Galginaitis, 2002, s. 35, 37) (na przykład specyficznej wiedzy z zakresu rachunkowości finansowej niezbędnej do tworzenia uzasadnionych głównych stawek opodatkowania zysków). Autor A. Vaišvila również zgadza się z tym ostatnim stwierdzeniem i podkreśla powiązanie nauk prawnych oraz ekonomicznych (Vaišvila, 2004, s. 217). Ponadto E. Kūris wskazuje na trend rosnącego wpływu finansistów i audytorów (ekspertów z dziedziny rachunkowości finansowej) na prawo i odnosi się do tych obszarów jako „dziedziny ściśle powiązane z prawem” (Kūris, 1997, s. 395–396), natomiast G. Užubalis szczególnie podkreśla, że dopóki przychód nie zostanie zaksięgowany, nie może zaistnieć podatek od osób prawnych (Užubalis, 2011, s. 171).

Praktyczne studia przypadku w zakresie powiązań standardów rachunkowości finansowej z opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych

Jak już wspomniano, temat niniejszego artykułu jest szczególnie istotny, ponieważ jest tematem nowym, a omawiana regulacja prawna wymaga analizy poprzez zaproponowanie sposobów skuteczniejszego administrowania podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz wypełniania obowiązków podatkowych podatników. W związku z tym praktyczne aspekty powiązań standardów rachunkowości finansowej z opodatkowaniem podmiotów prawnych podatkiem dochodowym od osób prawnych są bardzo istotne dla celów tego badania.

Należy zauważyć, że – zdaniem dr. A. Linartasa, dyrektora Urzędu Audytu i Rachunkowości (zwanego dalej UAR) Republiki Litewskiej – 168 przed-

siębiorstw (LLC – sp. z o.o. i PLLC – SA) przygotowuje sprawozdania finansowe na podstawie międzynarodowych przepisów regulujących standardy rachunkowości finansowej, co obejmuje zaledwie 0,3% wszystkich przedsiębiorstw. Inne firmy sporządzają sprawozdania finansowe, bazując na Standardach Rachunkowości dla Przedsiębiorstw Gospodarczych (zwanymi dalej SRPG) (Žeimantas, 2013, s. 14). Krajowe przepisy regulujące rachunkowość finansową (SRPG) zawierają szczegółowe przepisy prawa międzynarodowego, które wprowadzają wytyczne i ogólne zasady. Analizując zatem stosowanie standardów rachunkowości finansowej podczas nakładania podatku na przychody osób prawnych w Republice Litewskiej, analizie zostaje poddany związek pomiędzy uCIT a rachunkowością finansową zgodnie z SRPG³ (zatem zapis „standardy rachunkowości finansowej” użyty w tytule tego badania oznacza w szczególności SRPG). Ponadto przeprowadzono badania, koncentrując się na najbardziej rozpowszechnionej w Republice Litewskiej grupie płatników podatku dochodowego od osób prawnych – spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością (zwanymi dalej sp. z o.o. – w j. litewskim AB) oraz spółkach akcyjnych (zwanymi dalej SA – w j. litewskim UAB) (*Taxes paid by companies. By institutional sector, tax and quarter*, 2020). Należy zauważyć, że rachunkowość finansowa bazująca na SRPG, którą stosują inne typy płatników podatku dochodowego od osób prawnych, na przykład firmy jednoosobowe czy małe spółki, jest bardzo specyficzna. W związku z tym przedmiot artykułu należałoby nazwać następująco: teoretyczne i praktyczne problemy stosowania przepisów dotyczących rachunkowości finansowej, bazujących na SRPG, przez sp. z o.o. oraz SA w momencie opodatkowywania zysków.

Wagę praktycznych studiów przypadku przedmiotu publikacji zdradza także praktyka pra-

³ Innymi słowy SRPG wprowadzają międzynarodowe prawo regulujące rachunkowość finansową; przepisy SRPG są w dużej mierze zbieżne z przepisami prawa międzynarodowego regulującymi rachunkowość finansową lub uzupełniają ją, a zatem to właśnie perspektywa SRPG podlega analizie.

wa Unii Europejskiej (UE). Efekty prac grup roboczych do spraw prawa podatkowego instytucji europejskich wyraźnie wskazują na potrzebę przeanalizowania związku między podatkiem dochodowym od osób prawnych a regulacją prawną rachunkowości finansowej, a zatem transferu przepisów szczegółowych regulujących rachunkowość finansową do regulacji w zakresie opodatkowania zysku. Kompromisy wypracowane przez państwa członkowskie podczas spotkań Grupy Roboczej do Spraw Podatkowych (opodatkowanie bezpośrednie) w zakresie dyrektywy Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych, zawartej we wniosku Komisji Europejskiej z dnia 16 marca 2011 r. i analizowanej jako odrębny temat niniejszego artykułu, wyraźnie uwidaczniają wartość przepisów rachunkowości finansowej jako integralnego zjawiska zachodzącego w relacjach prawnopodatkowych w takim sensie, że w ramach regulacji prawnych rachunkowości finansowej są określone pewne zasady, które w przypadku włączenia ich do regulacji systemu opodatkowania podatkiem od osób prawnych, pozwoliłyby, by podatek ten zyskał na przejrzystości i stabilności, co zapobiegałoby erozji podstawy opodatkowania (Podatki i unia celna, 2020). Uzasadniają to konkretne przykłady: warunki ujmowania przychodu podlegającego opodatkowaniu w tym projekcie dyrektywy przetransferowano *expressis verbis* z MSR 18 „Przychody” art. 14 (zwanego dalej – Artykułem)⁴, a uznanie odroczenia jako warunek uzyskania dozwolonego zwolnienia – z MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”⁵ itp. (Prezydentura do Grupy Roboczej do Spraw Podatkowych – Podatki bezpośred-

⁴ Przyjęty Rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmującym określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (ze zmianami i uzupełnieniami). OG, 2008 L 320, s. 147–154.

⁵ Przyjęty Rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmującym określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego

nie, 2020). Między innymi grupa robocza Komisji Europejskiej, która rozpoczęła prace 10.06.2013 r. w zakresie agresywnego planowania podatkowego i podwójnego opodatkowania (Podatki i unia celna, 2020), oraz „Empiryczne badanie stosowania opodatkowania dochodów MŚP w porównaniu do dużych przedsiębiorstw” przeprowadzone przez Komisję Europejską (VVA-Europe Ltd., 2013, s. 12–19) również sugerują uproszczenie zasad naliczania podatku na zyski, tym samym zbliżając podstawę opodatkowania w tym podatku do wyniku finansowego.

Ponadto praktyka instytucji zajmujących się sporami podatkowymi w obszarze stosowania SRPG w relacjach prawnopodatkowych wskazuje na istotność przedmiotowych badań praktycznych: głównie dotyczy to postanowień i decyzji wydawanych przez Naczelny Sąd Administracyjny Republiki Litewskiej (zwany dalej NSAL) oraz Podatkową Komisję Odwoławczą przy Rządzie Republiki Litewskiej (zwaną dalej PKO). Z podsumowania takich postanowień i decyzji⁶ wynika, że w celu uznania przychodu podlegającego opodatkowaniu metodą memoriałową, należy spełnić następujące warunki: 1) podmiot sprzedający przeniósł na kupującego ryzyko i korzyści wynikające z własności towarów; 2) zachodzi prawdopodobieństwo, że korzyści ekonomiczne płynące z transakcji przejdą na podmiot, a kwotę przychodu można wiarygodnie ustalić; 3) można wiarygodnie określić koszty wynikające z transakcji sprzedaży. Wskutek tego warunki rozpoznawania kosztów dla celów podatkowych są następujące: 1) jako koszty rozpoznaje się tylko tę część wydat-

i Rady (ze zmianami i uzupełnieniami). OG, 2008 L 320, s. 392–406.

⁶ Na przykład, Naczelny Sąd Administracyjny Republiki Litewskiej (2013), decyzja w sprawie administracyjnej nr A-556-2311/2013; Naczelny Sąd Administracyjny Republiki Litewskiej (2013), decyzja w sprawie administracyjnej nr A-602-1718/2013; Naczelny Sąd Administracyjny Republiki Litewskiej (2013), decyzja w sprawie administracyjnej nr A-602-462/2013; Naczelny Sąd Administracyjny Republiki Litewskiej (2012), decyzja w sprawie administracyjnej nr A-602-1161/2012; Naczelny Sąd Administracyjny Republiki Litewskiej (2012), decyzja w sprawie administracyjnej nr A-438-92/2012.

ków z poprzednich okresów sprawozdawczych, która odnosi się do przychodu wygenerowanego w czasie okresu sprawozdawczego; 2) można wiarygodnie określić koszty wynikające z transakcji sprzedaży. Dodatkowo obowiązuje specjalny warunek odpowiedniej realizacji obowiązku podatkowego – należy odpowiedzieć na pytanie, czy ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie stanowi inaczej. Istotne jest, aby wyjaśnić, że warunki uznawania przychodów i kosztów wyjaśnione w orzecznictwie wyraźnie pokazują, że opodatkowanie podatkiem od osób prawnych odbywa się na podstawie zasad rachunkowości finansowej. Ściśle rzecz ujmując, rozpoznanie przychodów i kosztów dla celów podatku od osób prawnych wywodzi się bezpośrednio z zasad rachunkowości finansowej. Przykład ten pokazuje, że regulacja prawna opodatkowania podatkiem od osób prawnych została opracowana zgodnie z zasadami rachunkowości finansowej. Dlatego też uważnie dobrano ten przykład orzecznictwa, aby zobrazować wpływ rachunkowości finansowej na uregulowanie opodatkowania podatkiem od osób prawnych.

W efekcie wspomniane decyzje wydane przez NSAL wskazują, że porównania przychodów i kosztów (zasada współmierności) nie można określić mianem zasady samodzielnej. Jako temat główny wskazać należy stosowanie zasady memoriałowej w celu nałożenia podatku dochodowego od osób prawnych. Wskazuje się, że zgodnie z zasadą współmierności koszty przypisane do różnych okresów rozliczeniowych należy księgować w okresach rozliczeniowych, w których podatnik wygenerował przychód, ponieważ nie może być odwrotnie (przychód nie zostanie zaksięgowany w różnych okresach rozliczeniowych w związku z poniesionymi kosztami). Ponadto badania pokazują, że porównywanie kosztów i przychodów, jako że koszty powinny być bezpośrednio powiązane z przychodami uzyskanymi w tym samym okresie rozliczeniowym, nie przebiega w prawie podatkowym bezwarunkowo. Formalne naruszenie zasady współmierności może być akceptowalne, jeżeli nadużycie podatkowe lub zniekształcenie podstawy opodatkowania w podatku

od osób prawnych nie zostanie wykryte. Analiza zasady współmierności pokazuje, między innymi, że wykrycie nieuczciwości podatnika nie skutkuje automatycznym odrzuceniem kosztów związanych z odliczeniem od dochodu. Przemyslenia te ugruntowane są w badaniach naukowych nad sporami podatkowymi dotyczącymi związku standardów rachunkowości finansowej z opodatkowaniem osób prawnych podatkiem dochodowym.

Ponadto należy wspomnieć, że od początku 2015 r., intensywną pracę rozpoczęły następujące instytucje: Państwowy Inspektorat Podatkowy przy Ministrze Finansów Republiki Litewskiej (zwany dalej PIP przy MF) oraz stała grupa robocza ekspertów UAR, która analizuje przyczyny i przypadki różnic oraz podobieństw pomiędzy przepisami uCIT a rachunkowością finansową zgodnie z SRPG i klasyfikuje je w odniesieniu do różnej tematyki (na przykład amortyzacja długoterminowych rzeczowych aktywów trwałych, ujmowanie przychodów), tym samym dążąc do usprawnienia administracji podatkowej od osób prawnych oraz zapewnienia jakości sprawozdań finansowych. Wyniki analiz przeprowadzonych przez stałą grupę roboczą (przypadki różnic pomiędzy uCIT a SRPG, praktyczne przykłady, metody identyfikacji) są podsumowywane i publikowane na stronach internetowych PIP przy MF oraz UAR. Pomoże to podatnikom identyfikować tego typu różnice oraz usprawni właściwe wywiązywanie się z obowiązków podatkowych⁷. Wobec tego istniejące problemy praktyczne oraz współpraca, która rozpoczyna się pomiędzy instytucjami to jasny sygnał, że nadszedł właściwy czas na przeprowadzenie także badań naukowych nad konkretnym obszarem analizowanych regulacji prawnych, które mogą zarówno pomóc instytu-

ccjom osiągnąć konstruktywne rezultaty oraz zainicjować możliwe zmiany w uCIT skoordynowane z regulacją prawną w zakresie rachunkowości finansowej.

Przed zaprezentowaniem wniosków i sugestii, warto wykazać, na jakiej podstawie je wyciągnięto i zaproponowano. W pierwszej części artykułu zaprezentowano problemy teoretyczne dotyczące przedmiotu niniejszej publikacji. W drugiej części artykułu wskazano praktyczne studia przypadku w zakresie powiązań standardów rachunkowości finansowej z opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych. Ważną kwestią jest wyjaśnienie, że artykuł nie ma na celu szczegółowo cytować ani analizować uCIT oraz praktyki sądowej, a wnioski i sugestie przedstawiono na podstawie przepisów uCIT oraz praktyki sądowej wspomnianej w niniejszym artykule, a także opierając się na podsumowaniu analizy przeprowadzonej w obu częściach.

Ponadto należy wspomnieć, że te sugestie i wnioski nie są prezentowane jako konkretne podsumowania analizy, lecz jako niezależne wyniki oparte na źródłach analizowanych w artykule oraz wypracowane w wyniku analiz w ramach niezależnych badań krajowych przeprowadzonych przez autora nad związkiem pomiędzy rachunkowością finansową oraz podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Wnioski i propozycje

W wyniku analiz propozycje i wnioski podzielono na cztery odrębne części, które zostaną opisane jako główne efekty badań prezentowanych w artykule:

1. Różnic pomiędzy przepisami uCIT a rachunkowością finansową nie należy całkowicie usuwać; warto jednak minimalizować ich liczbę, dostosowując uCIT do przepisów w zakresie SRPG. Takie zbliżenie do siebie regulacji prawnych można uzasadnić optymalizacją kosztów administracji podatkowej oraz podatnika ponoszonych na rzecz administrowania/zarządzania podatkiem od osób prawnych, a także uproszczeniem zeznań

⁷ Należy zauważyć, że mniej więcej dziesięć lat temu PIP przy MF oraz UAR również zawiązały podobną współpracę w celu przeanalizowania oraz wykazania różnic pomiędzy stawkami nakładami przez uCIT a rachunkowością finansową, jednakże współpracę przerwano, a opracowany wówczas materiał jest obecnie nieistotny. PIP przy MF. Różnice pomiędzy przepisami prawa w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych a standardami rachunkowości (2020).

podatkowych w tym podatku oraz większą przejrzystością stosowania przepisów uCIT.

2. Rozdzielanie rachunkowości finansowej od podatku dochodowego od osób prawnych (rachunkowość podatkowa) stanowi bardziej przejrzysty system precyzyjnej oceny podatkowej faktów biznesowych, do którego powinni odnosić się zarówno podatnicy, którzy chcą właściwie wypełniać swoje obowiązki podatkowe, jak i administracja podatkowa, która kontroluje ten proces. Proponowana jest prawna koncepcja rachunkowości podatkowej podatku dochodowego od osób prawnych (możliwa w teorii prawa podatkowego): wdrożenie obszaru rachunkowości finansowej regulowanego przez uCIT, w ramach którego zarządzają się systemem rejestracji, klasyfikacji oraz uogólnia operacje i zdarzenia gospodarcze wyrażone w pieniądzu.

3. W momencie nakładania podatku na zyski podmiotów prawnych (na podstawie uCIT, praktyki instytucji i sposobów postępowania w przypadku sporów) w rzeczywistości zastosowanie mają zasady akumulacji (w tym wymóg porównywalności przychodów i wydatków przedsiębiorstwa, okresowości, jednostki walutowej oraz

przewagi treści nad formą). Takie zasady rachunkowości finansowej, jak: zasada ciągłości działalności, stabilności, rozważli i neutralności nie są istotne (nie mają zastosowania) w momencie nakładania podatku na zysk. Artykuł 7 uCIT należy uzupełnić (dodając do niego jeszcze jedną część). Powinien stanowić, że przychody i wydatki związane ze sprzedażą uznawane są zgodnie z warunkami opisanymi w SRPG, poza przypadkami, gdy stoi to w sprzeczności z przepisami szczególnymi uCIT lub celem uCIT. „Połączenie zasad pieniądza i akumulacji” zagwarantowane w art. 8 uCIT oraz ich stosowanie wedle intencji wyrażonej w art. 9 uCIT należy znieść, przewidując, że zamiast nich należy stosować zasadę akumulacji jak w rachunkowości finansowej.

4. Przed wprowadzeniem zmian do uCIT, a także w momencie przygotowywania komentarza do uCIT przez administrację podatkową oraz dokonywania oceny konkretnych praktycznych okoliczności przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych oraz administrację podatkową, zawsze warto ocenić możliwości zastosowania przepisów rachunkowości finansowej w chwili nakładania podatku na zyski.

Abstract

Problematic Aspects of the Connection between Financial Accounting Standards and Legal Entities' Taxation on Corporate Income

The purpose of this article is to analyse and assess comprehensively, in theoretical and practical aspects, the theoretical and practical problems of application of financial accounting standards when imposing tax on corporate income of legal entities, provide potential solutions to the problems, thus identifying necessary changes in tax law in the Republic of Lithuania.

Keywords: financial accounting, corporate income tax, tax law, financial accounting law, taxation

JEL Classification: K34

Bibliografia

Berman, H.J. (1999). *Law and Revolution: The Formation of the Western Law Tradition*. Wilno: Pradai.
Davies, H., Holdcroft, D. (1991). *Jurisprudence: Texts and commentary*. Londyn: Butterworths.

Didžulis, L. (2012). Markets in Financial Instruments Directive (MiFID) as a source of civil liability, *Law*, 83.
Dworkin, R. (2005). *Empire of Law*. Wilno: Lithuanian Writers' Union Publishing House.
Galginaitis, J. (2002). The legal system and its main subsystems as an object of comparative law, *Law*, 44.

- Hayek, F.A. Von (1998). *Law, Legislation and Freedom. The Mirage of Social Justice*. Wilno: Eugrimas.
- Hayek, F.A. Von (1999). *Law, Legislation and Freedom. The Political Order of a Free Society*. Wilno: Eugrimas.
- Internet Encyclopedia of Philosophy: A Peer-Reviewed Academic Resource. (2020). Robert Nozick (1938–2002), www.iep.utm.edu/nozick (dostęp: 05.07.2014).
- Küris, E. (1997). *What was not written by Roger Cotteerrell, or the introduction to the subjective sociology of law. Sociology of Law: An Introduction*. Wilno: Prada.
- MSR 18 „Przychody”, przyjęty Rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmującym określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (ze zmianami i uzupełnieniami). OG, 2008 L 320.
- MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”, przyjęty Rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmującym określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (ze zmianami i uzupełnieniami). OG, 2008 L 320.
- Najwyższy Sąd Administracyjny Republiki Litewskiej. (2012). Decyzja w sprawie administracyjnej nr A-602-1161/2012.
- Najwyższy Sąd Administracyjny Republiki Litewskiej. (2012). Decyzja w sprawie administracyjnej nr A-438-92/2012.
- Najwyższy Sąd Administracyjny Republiki Litewskiej. (2013). Decyzja w sprawie administracyjnej nr A-556-2311/2013.
- Najwyższy Sąd Administracyjny Republiki Litewskiej. (2013). Decyzja w sprawie administracyjnej nr A-602-1718/2013.
- Najwyższy Sąd Administracyjny Republiki Litewskiej. (2013). Decyzja w sprawie administracyjnej nr A-602-462/2013.
- PIP przy MF (2020). Różnice pomiędzy przepisami prawa w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych a standardami rachunkowości, www.vmi.lt/lt/?itemId=1003697&EasyFormId=1012289&TaxType=21046.
- Podatki i unia celna. (2020). *Platforma na rzecz dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych*, ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_en.htm (dostęp: 10.05.2020).
- Posner, R.A. (2004). *Problems of jurisprudence*. Wilno: Eugrimas.
- Prezydatura do Grupy Roboczej do Spraw Podatkowych – Podatki bezpośrednie. (2020). FISC 80, s. 15–16, www.consilium.europa.eu/documents?lang=en (dostęp: 10.05.2020).
- Sekretariat Generalny Rady do Delegatów. (2020). FISC 181, s. 14–16, www.consilium.europa.eu/documents?lang=en (dostęp: 10.05.2020).
- Taxes paid by companies. By institutional sector, tax and quarter*. (2020). db1.stat.gov.lt/statbank/selectvarval/saveelections.asp?MainTable=M4031803&PLanguage=0&TableStyle=&Buttons=&PXSId=5496&IQY=&TC=&ST=ST&rvar0=&rvar1=&rvar2=&rvar3=&rvar4=&rvar5=&rvar6=&rvar7=&rvar8=&rvar9=&rvar10=&rvar11=&rvar12=&rvar13=&rvar14= (dostęp: 05.07.2020).
- Ustawa Republiki Litewskiej o podatku dochodowym od osób prawnych. (2001). Dziennik Urzędowy nr 110-3992.
- Užubalis, G. (2011). Taxes in a Democratic State, *Law*, t. 81.
- Vaišvila, A. (2004). *Theory of Law: A Textbook. Second, revised and supplemented edition*. Wilno: Justitia.
- Van Den Bergh, R. (2014). *Integrating social sciences into legal research. The Contribution of Behavioral Law and Economics to Consumer Law*. Międzynarodowa konferencja doktorantów i młodych naukowców (prezentacja ustna podczas konferencji). Wilno: Uniwersytet Wileński, Wydział Prawa, 10.04.2014 r.
- VVA-Europe Ltd. (2013). *SME taxation in Europe – An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises*. Londyn: Centrum Europejskich Badań Ekonomicznych.
- Žeimantas, V. (2013). You may need to disclose more information about the company, *Verslo žinios*, 209.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIOWSKI · TOMASZ GRZYBOWSKI (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl