

Katarzyna Tomala

Przychody w prawie bilansowym i podatkowym

Kategoria przychodów nie została ukształtowana jednolicie w prawie bilansowym i podatkowym. W zakresie ujęcia podatkowego dodatkową trudnością jest odrębne uregulowanie zasad opodatkowania osób fizycznych i osób prawnych, jak również fakt, że ustawa o podatku od towarów i usług posługuje się konstrukcją podstawy opodatkowania i obrotu, która tylko co do zasady pokrywa się z pojęciem przychodu podatkowego i bilansowego.

Konstrukcja przychodów w prawie podatkowym jest niewątpliwie skomplikowana. Po pierwsze, decyduje o tym kazuistyczne podejście ustawodawcy w określeniu zakresu przychodów podatkowych, które wymaga znajomości wielu przepisów dotyczących poszczególnych/indywidualnych przypadków przy jednoczesnym posłużeniu się formułą otwartą w budowie katalogu przychodów podatkowych. Po drugie, ustawy o podatkach dochodowych wprowadzają konstrukcję różnych tytułów przychodów, określając zasady ustalenia ich wysokości, a także momentu powstania w sposób szczególny dla każdego z nich.

Bezsporne jest, że przychody podatkowe określa się wyłącznie na podstawie ustaw podatkowych. Przepisy ustawy o rachunkowości nie decydują ani o momencie powstania przychodu, ani tytule czy jego wysokości.

Podatnicy prowadzący księgi rachunkowe nie prowadzą dla celów podatkowych odrębnych ewidencji. Księgami podatkowymi są w tym przypadku księgi rachunkowe prowadzone zgodnie z przepisami o rachunkowości. Jeżeli zatem wartości wynikające z ksiąg rachunkowych są punktem wyjścia do określenia wartości przychodów podatkowych, ale jednocześnie prawo podatkowe, zachowując swą autonomiczność, stanowi formalną podstawę określenia przychodów podatkowych, szczególnego znaczenia nabiera ustalenie zakresu pokrywania się przychodów ujętych w księgach rachunkowych okresu – zgodnie z ustawą o rachunkowości – z przychodami, które powstają w tym samym okresie na gruncie przepisów o podatku dochodowym. Na tej płaszczyźnie występują różnice przejawiające się w następujących obszarach:

- zakresy przedmiotowe przychodów nie pokrywają się, tj. nie wszystkie przychody ustalone na gruncie przepisów o rachunkowości są uznawane za przychody podatkowe i odwrotnie (różnice o charakterze trwałym);
- moment powstania przychodu na gruncie przepisów o rachunkowości jest inny niż na gruncie prawa podatkowego (różnice przejściowe).

Przykładem pierwszych różnic są w szczególności:

- przychody z tytułu dodatnich różnic kursowych powstających w związku z realizacją rozrachunków w walucie obcej w zakresie zobowiązań i należności,

które odpowiednio nie stanowią na gruncie regulacji podatkowych kosztów uzyskania dochodów lub przychodów podatkowych – jeżeli podatnik stosuje podatkowe zasady ustalania różnic kursowych;

- przychody z tytułu rozwiązanych odpisów aktualizujących wartość należności zagrożonych nieściągalnością, jeżeli uprzednio wartość odpisów nie została przez podatnika zaliczona do kosztów uzyskania przychodów;
- przychody z tytułu nieodpłatnych świadczeń, które stanowią, co do zasady, przychody podatkowe, natomiast w węższym zakresie skutkują powstaniem przychodu na gruncie ustawy o rachunkowości (przykładowo nieoprocenowana pożyczka lub nieodpłatna gwarancja).

Przykładem przejściowych różnic między przychodami podatkowymi a bilansowymi są m.in.:

- przychody z tytułu dotacji (podatkowo wykazywane zawsze jako przychód w dacie faktycznego otrzymania i kwocie rzeczywistej);
- dodatnie różnice kursowe pochodzące z wycen rozrachunków i posiadanych środków w walucie obcej – jeżeli podatnik stosuje podatkowe zasady ustalania różnic kursowych;
- przychody z tytułu naliczonych, lecz nieotrzymanych odsetek.

Istotnych problemów w zakresie prawidłowego określenia przychodów podatkowych dostarczają jednak te przypadki, gdy dane zdarzenia skutkują powstaniem przychodu wyłącznie na gruncie prawa podatkowego, nie są natomiast ujmowane w księgach rachunkowych, nie generują bowiem powstania przychodu w rozumieniu definicji bilansowej przychodu.

Dobitym przykładem jest tu obejmowanie wkładów za aport w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa, czy też skutki likwidacji spółki po stronie samej likwidowanej jednostki. W opinii organów podatkowych likwidowana spółka, wydająca swój majątek wspólnikom, powinna ustalić z tego tytułu przychód podatkowy *de facto* w wartości rynkowej wydawanych składników majątku.

W myśl ustaw o podatkach dochodowych przychodem podatkowym jest wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń. Wobec szerokiej definicji interesujące są rozstrzygnięcia organów podatkowych i sądów administracyjnych, w myśl których do



przychodów tej kategorii zalicza się nieodpłatny zarząd w spółce, bezpłatne poręczenie lub pożyczkę, jak również objęcie udziału w spółce kapitałowej o wartości rynkowej wyższej od wartości wniesionego wkładu pieniężnego.

Obecnie prawo bilansowe jest ubogie, jeśli chodzi o regulacje dotyczące przychodów, choć bezsprzecznie wartość przychodów jest kluczową informacją finansową określającą bieżące rezultaty działalności jednostki i kondycję finansową, jak również przyszłe perspektywy jej działalności.

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) w dniu 28.05.2014 r. wydała Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej nr 15 (MSSF 15) *Przychody z umów z nabywcami*. Jego założeniem jest ujmowanie przychodu w taki sposób, aby w księgach został odzwierciedlony transfer towarów lub usług w kwocie wynagrodzenia, którego jednostka ma prawo oczekiwać jako wartości należnej z tytułu umowy. W konsekwencji to ocena umowy i warunków jej wykonania, a nie sama faktura, decyduje o ujmowaniu przychodów. Faktura będzie jedynie dokumentem potwierdzającym uregulowanie należności. Spowoduje to pogłębienie różnic między określeniem przychodów podatkowych oraz przychodów

dla celów finansowych. Wyzwaniem będzie dostosowanie ksiąg rachunkowych i programów informatycznych do tych zmian. Niezbędna będzie analiza procesów i mechanizmów kontroli wewnętrznej w jednostkach, jak również gruntowna ocena umów z nabywcami i ich „odczytanie” w kontekście ujęcia przychodów zgodnie z MSSF 15.

MSSF 15 wchodzi w życie 1.01.2018 r., pozostawiono więc jednostkom czas na wdrożenie rozległych zmian w ujęciu przychodów wprowadzonych przez Standard.

Zagadnienia te były prezentowane w wystąpieniach prelegentów podczas konferencji zorganizowanej przez Oddział Okręgowy w Warszawie Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z okazji Dnia Księgowego. Konferencja odbyła się 9.06.2016 r.



Stowarzyszenie Księgowych
w Polsce

Katarzyna Tomala

Autorka jest prawnikiem, wieloletnim pracownikiem spółek audytorskich i spółki doradztwa podatkowego, współautorką licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego, a także wykładowcą dla praktyków podatkowych oraz księgowych