

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

247

Finanse publiczne



pod redakcją
Jerzego Sokołowskiego
Michała Sosnowskiego
Arkadiusza Żabińskiego



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Teresa Famulska, Beata Filipiak, Tadeusz Juja, Andrzej Miszczuk,
Krystyna Piotrowska-Marczak, Marzanna Poniatowicz, Grażyna Wolska,
Urszula Zagóra-Jonszta

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek, Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Zespół

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-213-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Polski długi publiczny w latach 1991-2015	13
Arkadiusz Babczuk: Zadłużenie spółek komunalnych. Wybrane problemy..	24
Wiesława Cieślewicz: Zwolnienie podatkowe jako forma wspierania inwestycji – przypadek specjalnych stref ekonomicznych w Polsce	36
Agnieszka Cyburt: Uwarunkowania absorpcji funduszy Unii Europejskiej na przykładzie gmin województwa lubelskiego	46
Jolanta Gałuszka: Koncepcja ujednoczenia podatku w prawie Unii Europejskiej.....	60
Feliks Grądalski: Równowaga finansów publicznych w warunkach reparycyjnego systemu emerytalnego	70
Sylvia Grenda: Niejednoznaczność przepisów podatkowych i jej wpływ na przejrzystość systemu podatkowego w Polsce	79
Piotr Gut: Wybrane regulacje europejskie i krajowe mające przeciwdziałać nadużyciom w podatku VAT.....	90
Dagmara Hajdys: Procedura wyboru partnera prywatnego jako podstawowa determinanta zawarcia umowy partnerstwa publiczno-prywatnego.....	100
Jarosław Hermaszewski: Problemy w ocenie skuteczności zarządzania jednostką samorządu terytorialnego – analiza porównawcza wybranych gmin	109
Małgorzata Magdalena Hybka: Podatkowa grupa kapitałowa na gruncie przepisów ustawy o podatku obrotowym w Niemczech	120
Maria Jastrzębska: System zarządzania ryzykiem w jednostce samorządu terytorialnego – zarys problemu	130
Danuta Kołodziejczyk: Subwencja wyrównawcza jako źródło wsparcia finansowego gmin w Polsce.....	139
Paweł Kowalik: Sposób obliczania potencjału podatkowego niemieckich gmin	151
Iwona Kowalska: Instrumenty finansowe wspierające ideę podwyższenia wieku emerytalnego w Polsce	161
Agnieszka Krzemińska: Ekonomiczna pozycja sektora samorządowego w systemie finansów publicznych w Polsce	170
Janusz Kudła: Zmiany struktury wpływów budżetowych w wybranych państwach Unii Europejskiej w latach 2008-2010	180
Piotr Laskowski: Budżet zadaniowy jako narzędzie realizacji strategii rozwoju jednostki samorządu terytorialnego	191

Sylwia Łęgowik-Świącik: Problemy wdrażania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	202
Zofia Łękawa: Możliwości wykorzystania metody DEA do oceny wiarygodności ekonomicznej jednostki samorządu terytorialnego – przegląd badań i praktyczny aspekt zastosowania metody	210
Paweł Marszałek: Finansyzacja – problemy i kontrowersje	220
Magdalena Miszczuk: Deficyty i zadłużenie wybranych jednostek samorządu terytorialnego w świetle ograniczeń ustawowych	231
Ewelina Młodzik: Zarządzanie ryzykiem w świetle nowej ustawy o finansach publicznych	240
Jarosław Olejniczak: Wskaźnik podstawowych dochodów podatkowych na mieszkańca a poziom rozwoju gmin – na przykładzie województwa dolnośląskiego	249
Monika Pasternak-Malicka: Elektroniczne deklaracje jako dogodna forma rozliczeń podatku dochodowego od osób fizycznych	260
Paweł Piątkowski: Strategie finansowania długu publicznego a ryzyko kryzysu walutowego	274
Krystyna Piotrowska-Marczak: Kierunki i skutki reformy finansów publicznych w Polsce od 2012 roku	283
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Zarządzanie finansami publicznymi poprzez dążenie do osiągnięcia nadwyżki budżetowej	292
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redystrybucyjna rola obciążeń finansowych osób fizycznych w latach 2008-2010	301
Piotr Ptak: Wydatkowa reguła dyscyplinująca a poprawa stanu finansów publicznych w Polsce	314
Joanna Rakowska: Statystyczne i praktyczne znaczenie środków unijnych dla gmin	325
Jarosław Skorwider: Możliwości kształtowania potencjału inwestycyjnego powiatów	336
Michał Sosnowski: Realizacja zasady sprawiedliwego opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych	346
Marcin Stępień: Klasyfikacja i pomiar wybranych kategorii ekonomicznych w aspekcie prawa bilansowego i podatkowego	359
Monika Szudy: Polityka fiskalna Hiszpanii w warunkach kryzysu ekonomicznego 2008+	367
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Emisja obligacji katastrofalnych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego jako źródło finansowania ryzyka katastrof	378
Monika Truszkowska-Kurstak: Problematyka zachowania wiarygodności sprawozdań finansowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle obowiązujących przepisów prawa – wybrane zagadnienia	390

Alina Walenia: Zasilanie finansowe z budżetu państwa a realizacja ustawowych zadań przez gminy Podkarpacia.....	401
Adam Wasilewski: Finansowe wsparcie Unii Europejskiej dla gminnych inwestycji infrastrukturalnych jako instrument polityki rozwoju pozarolniczej działalności gospodarczej na obszarach wiejskich.....	412
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Funkcjonowanie podatku VAT w opinii rolników indywidualnych oraz możliwości wprowadzenia podatku katastralnego w rolnictwie.....	421
Barbara Wieliczko: Stan finansów publicznych w Polsce a wsparcie rolnictwa.....	430
Dorota Wyszowska: Zdolność absorpcyjna jednostek samorządu terytorialnego w zakresie środków pomocowych UE (na przykładzie gmin województwa podlaskiego).....	440
Jolanta Zawora: Partnerstwo publiczno-prywatne jako forma finansowania inwestycji publicznych.....	449
Magdalena Ziolo: Inwestycje komunalne w aspekcie dobra publicznego i zdolności gmin do ich realizacji.....	459
Arkadiusz Żabiński: Instytucjonalne uwarunkowania wykorzystania uproszczonych form opodatkowania.....	470

Summaries

Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Public deficit in Poland from 1991 to 2015.....	23
Arkadiusz Babczuk: Municipal companies' debt. Selected problems.....	35
Wiesława Cieślewicz: Tax relief as a form of investment support – a case of special economic zones in Poland.....	45
Agnieszka Cyburt: Conditioning of absorption of the European Union funds on the example of communes of the Lubelskie Voivodeship.....	59
Jolanta Gałuszka: The concept of tax unification in the European Union law.....	69
Feliks Grądalski: Public finance equilibrium in defined benefit pension system.....	78
Sylwia Grenda: The ambiguity of tax regulations and its influence on the transparency of the Polish tax system.....	89
Piotr Gut: Selected European and Polish regulations to prevent value added tax abuse.....	99
Dagmara Hajdys: The procedure for selecting a private partner as a prerequisite for concluding a public-private partnership agreement.....	108
Jarosław Hermaszewski: Problems in the assessment of management effectiveness of local government units – comparative analysis of selected communities.....	119

Malgorzata Magdalena Hybka: VAT grouping in the provisions of the turnover tax law in Germany.....	129
Maria Jastrzębska: Risk management system in territorial self-government units – outline of the issue	138
Danuta Kołodziejczyk: Compensatory subsidies as a source of financial support for Polish communes	150
Paweł Kowalik: The method of calculating the amount of fiscal capacity of German municipalities.....	160
Iwona Kowalska: Financial instruments to support the idea of extending retirement age in Poland	169
Agnieszka Krzemińska: Local government sector economic position in the public finances in Poland	179
Janusz Kudła: Adjustment of general government revenues during the financial crisis 2008-2010.....	190
Piotr Laskowski: Assignment budgeting as a tool for implementing developmental strategies of local government units	201
Sylvia Łęgowik-Świącik: Problems with the implementation of management control in public finance sector.....	209
Zofia Łękawa: Potential applications of data envelopment analysis in the evaluation of economic credibility of a self-government entity – a review of research and a practical aspect of method’s application.....	219
Paweł Marszałek: Financialization – problems and controversies	230
Magdalena Miszczuk: Deficits and debt of selected self-government units in the light of statutory restrictions.....	239
Ewelina Młodzik: Risk management in the light of the act of public finance	248
Jarosław Olejniczak: Basic tax income per capita versus the level of development of municipalities – the example of Lower Silesian voivodeship..	259
Monika Pasternak-Malicka: E-filing as a convenient way to file personal income tax forms	273
Paweł Piątkowski: Strategies of financing of public debt and the risk of currency crisis	282
Krystyna Piotrowska-Marczak: Directions and effects of public finance reform in Poland from 2012.....	291
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Management of public finances in a way leading to the budgetary surplus	300
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redistribution function of personal financial charges in 2008-2010	313
Piotr Ptak: Disciplined spending rule and improvement of public finances position in Poland	324
Joanna Rakowska: Significance of EU funds for communes – budget aspects and authorities’ opinions.....	334
Jarosław Skorwider: Opportunities of creating the investment potential of rural counties	344

Michał Sosnowski: Implementation of the principle of fair taxation in the individual income tax	358
Marcin Stępień: Classification and measurement of some economic categories in the aspect of balance and tax law.....	366
Monika Szudy: Fiscal policy in Spain in the conditions of economic crisis 2008+	377
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Issue of catastrophic bonds in the range of Public Private Partnership as a source of disaster risk financing.....	389
Monika Truszkowska-Kurstak: Problems of maintaining credibility of independent public health care centres' financial reports in the light of law chosen issues.....	400
Alina Walenia: Financing from state budget and implementation of statutory tasks by Subcarpathian communes.....	411
Adam Wasilewski: EU financial support for communal infrastructural investments as a tool of development policy of non-agricultural economic activity in rural areas	420
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Functioning of Value Added Tax in the opinion of individual farmers and the possibilities of cadastral tax implementation in agriculture	429
Barbara Wieliczko: Public finance in Poland vs. support for agriculture	439
Dorota Wyszowska: Self-government entities' absorption capacity of EU aid funds (Podlaskie Voivodeship communes – case study).....	448
Jolanta Zawora: Public-private partnership as a form of financing of public investment.....	458
Magdalena Ziolo: Municipal investments as a category of public goods and the ability of municipalities to undertake them	469
Arkadiusz Żabiński: Institutional conditioning of use lump-sum-based forms of taxation	481

Marcin Stępień

Politechnika Częstochowska

KLASYFIKACJA I POMIAR WYBRANYCH KATEGORII EKONOMICZNYCH W ASPEKTCIE PRAWA BILANSOWEGO I PODATKOWEGO

Streszczenie: Rachunkowość, jako podstawowy system informacyjny, dąży do doskonalenia identyfikacji operacji gospodarczych, ich pomiaru i prezentacji. Klasyfikacja zasobów i źródeł ich finansowania, wraz z determinantami wyceny i prezentacji, tworzą wewnątrznie spójną całość. Prawo podatkowe, jako autonomiczna dziedzina prawa, tworzy rozwiązania służące określeniu dochodów jednostek gospodarczych. Napotyka jednak wiele trudności związanych między innymi z prawidłową identyfikacją, wyceną i prezentacją zjawisk ekonomicznych. Od 2007 roku prawo podatkowe posiłkuje się w zakresie wyceny prawem bilansowym. Zakres implementacji przez system podatkowy rozwiązań zaczerpniętych z systemu rachunkowości wydaje się na tyle niedookreślony, iż nie służy lepszej ocenie zjawisk, a wręcz ją komplikuje.

Słowa kluczowe: rachunkowość podatkowa, rachunkowość finansowa.

1. Wstęp

Rachunkowość w wymiarze zarówno teoretycznym, jak i praktycznym dąży do doskonalenia identyfikacji operacji gospodarczych, ich pomiaru i prezentacji. Proces ewolucji rachunkowości widoczny jest zarówno w rozwiązaniach światowych, jak i krajowych. Pomimo zmian rachunkowość pozostaje niezmiennie podstawowym systemem informacyjnym funkcjonującym w jednostkach gospodarczych, dostarczając wielu użytkownikom informacji o wyniku finansowym i sytuacji majątkowo-finansowej. Organa podatkowe, jako element otoczenia zewnętrznego jednostek gospodarczych, czerpią z systemu rachunkowości podstawowe informacje o wynikach finansowych jednostek gospodarczych, przede wszystkim celem ustalenia zobowiązań podatkowych. Od 2007 roku widoczna jest asymilacja przez polski system podatkowy rozwiązań zaproponowanych przez system rachunkowości. Zmierza ona do przyjmowania rozwiązań dotyczących zwłaszcza wyceny zużycia zasobów. Jednak wybiórcze traktowanie złożonych zjawisk ekonomicznych rejestrowanych w systemie rachunkowości przez system podatkowy wraz z brakiem generalnych zasad stosowania szczegółowych norm w zakresie identyfikacji przychodów i kosztów

powoduje, iż ztraca się zrozumiałość i wiarygodność danych stanowiących podstawę ustalania zobowiązań podatkowych. Celem artykułu jest wskazanie na cechy jakościowe, jakim powinna odpowiadać wiarygodna informacja generowana przez współczesny system rachunkowości, w aspekcie informacji wykorzystywanych przez system podatkowy, w szczególności przez regulacje w zakresie podatku dochodowego. Osiągnięciu celu będzie służyć zastosowanie metody monograficznej wraz z metodą analizy ustawodawstwa i piśmiennictwa.

2. Identyfikacja kategorii ekonomicznych w systemie rachunkowości

Pojęcie klasyfikacji [łac. *classis* – oddział, *facio* – czynię] definiowane jest jako klasyfikacja, systematyczny podział przedmiotów (zjawisk) na klasy, działy i poddziały, dokonywany według określonej zasady¹. Klasyfikacja jest jedną z metod porządkowania rzeczy i myśli². Układ sprawozdań finansowych, zwłaszcza bilansu, jest wynikiem klasyfikacji zasobów i źródeł finansowania podmiotu gospodarczego. Podział grup bilansowych na aktywa trwałe i obrotowe po stronie zasobów i kapitały własne i obce po stronie źródeł finansowania, wraz z kolejnym szczeblem rozbudowy pozycji bilansowych według cyfr rzymskich, do uszczegóławiania pozycji do cyfr arabskich, stanowi odzwierciedlenie sklasyfikowanego systemu zasobów i źródeł ich finansowania w ujęciu syntetycznym. Klasyfikacja jako termin ma jednak szersze znaczenie:

- Klasyfikacja, w znaczeniu czynności dzielenia zbioru na odpowiednie podzbiory, polega w odniesieniu do bilansu na podziale zbioru aktywów i pasywów na podzbiory i odpowiednie grupy.
- Klasyfikacja rozumiana może być jako wytwór czynności klasyfikowania, czyli dzielenia. Powstaje wówczas układ pojęć denotujących odpowiednie zbiory. Klasyfikacja taka w bilansie polega na tworzeniu takich pojęć, jak: aktywa i pasywa, które odzwierciedlają znane w teorii i praktyce zbiory składników bilansowych zaliczanych do aktywów i zbiory składników zaliczanych do pasywów.
- Klasyfikacja w trzecim znaczeniu oznacza czynności zmierzające do odpowiedzi na pytanie: do jakiej klasy należy zaliczyć dany przedmiot. T. Wójcik nazywa taką czynność kwalifikowaniem³. Kwalifikowanie jest czynnością stwierdzającą powstanie stosunku semantycznego, oznaczenia między daną nazwą a jej desygnatem. Budynek magazynowy w danym podmiocie gospodarczym kontrolowany przez jednostkę zaliczamy do aktywów bilansu, a bardziej szczegółowo – do grupy (zbioru) aktywów trwałych.

¹ <http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/4008728/klasyfikacja.html> (odczyt z dnia 11.03.2012).

² W. Brzezina, *Ogólna teoria rachunkowości*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa w Warszawie, Warszawa, 1998, s. 65.

³ T. Wójcik, *Zarys teorii klasyfikacji*, Wydawnictwo PWN, Warszawa, 1965, s. 48.

- Czwarte znaczenie terminu „klasyfikacja” jest związane z efektem czynności zaliczenia danego przedmiotu do odpowiedniego zbioru. Oznacza to, że po czynności trzeciej, czyli upewnieniu się, że dany przedmiot należy (jak w przykładzie powyżej) zaliczyć do aktywów trwałych, dokonujemy fizycznego włączenia go do aktywów trwałych⁴.

Z problematyką klasyfikacji związane jest w rachunkowości pojęcie abstrakcji, które choć jest pojęciem ogólnym, stanowi rezultat czynności abstrahowania, tj. myślowego wyodrębniania pewnych cech danego przedmiotu, istotnych ze względu na założony cel⁵.

Z abstrakcją mamy do czynienia w rachunkowości, która towarzyszy tworzeniu pojęć stanowiących podstawę struktury informacyjnej w systemie rachunkowości⁶.

Podstawową cechą systemu informacyjnego rachunkowości jest zapewnienie jakości tworzonych informacji, potrzeby odbiorcy może bowiem zaspokoić jedynie informacja dobra jakościowo⁷. O jakości informacji tworzonych przez system rachunkowości decydują następujące cechy:

- zrozumiałość,
- przydatność,
- wiarygodność,
- porównywalność⁸,
- bezstronność⁹.

Zrozumiałość informacji wiąże się z ich zrozumieniem przez odbiorcę, przy założeniu, że odbiorca posiada odpowiednią wiedzę umożliwiającą mu identyfikację treści, które niosą ze sobą przekazywane informacje.

Przydatność informacji jest podstawowym kryterium uwzględnianym w tworzeniu sprawozdania finansowego. Przydatność informacji przejawia się jej wpływem na decyzje ekonomiczne podejmowane przez jej użytkowników.

Wiarygodność informacji tworzonych przez rachunkowość oznacza, iż wiernie odzwierciedlają one rzeczywistość gospodarczą.

Porównywalność zakłada stosowanie ciągłości metodologicznej w ustalaniu i prezentowaniu w sprawozdaniach finansowych skutków podobnych zdarzeń gospodarczych¹⁰.

Bezstronność wiąże się z wiarygodnością i oznacza brak manipulacji w doborze lub sposobie prezentacji informacji¹¹.

⁴ W. Brzezina, wyd. cyt., s. 66.

⁵ <http://encyklopedia.pwn.pl>, wyd. cyt.

⁶ W. Brzezina, wyd. cyt., s. 67.

⁷ J. Hejnar, *Zarys teorii wyceny bilansowej*, [w:] *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, red. B. Mi-cherda, Difin, Warszawa 2007, s. 20.

⁸ *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2007*, t. I, s. 61.

⁹ Tamże, s. 55.

¹⁰ Tamże, s. 61-66.

¹¹ Tamże, s. 55-56.

Pomiar zjawisk ekonomicznych rejestrowanych przez system rachunkowości dokonywany jest w pieniądzu. Miernik rachunkowości ma zarówno cechy idealnego miernika wartości, podlega jednak różnego rodzaju deformacjom, w szczególności deformacjom inflacyjnym. System rachunkowości oparty na pieniężnym mierniku wartości definiuje podstawowe pojęcia związane z wyceną aktywów i pasywów, z których najistotniejsze to:

- cena nabycia,
- koszt wytworzenia,
- cena sprzedaży netto,
- kwota wymagająca zapłaty,
- wartość godziwa,
- skorygowana cena nabycia,
- wartość nominalna¹².

Zasadnicze znaczenie w prawidłowym ustaleniu wartości składników aktywów i pasywów mają również dodatkowe parametry wyceny, takie jak:

- trwała utrata wartości,
- kurs waluty obcej,
- wiarygodnie oszacowana wartość¹³.

Klasyfikacje stosowane przez system rachunkowości, cechy i zasady ukształtowane przez wieki zapewniają wypełnienie podstawowego celu stawianego przed systemem rachunkowości, jakim jest rzetelne i jasne przedstawianie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego.

3. Determinanty wyceny w aspekcie prawa podatkowego

Aspekt wyceny operacji gospodarczych służących zwłaszcza ustaleniu dochodu podlegającego opodatkowaniu widoczny jest w ustawach o podatkach dochodowych. Stanowią one istotną część systemu podatkowego obowiązującego w Polsce. Pojęcie systemu podatkowego nie jest jednak pojęciem jednoznacznym.

System podatkowy definiowany jest najczęściej jako ogół podatków obowiązujących jednocześnie w danym państwie powiązany myślą przewodnią tak, by tworzył spójną całość organizacyjną pod względem prawnym, jak i ekonomicznym¹⁴. W polskim systemie podatkowym, który podlega Polsce stałym zmianom, trudno jest zwłaszcza mówić o spójności obowiązujących norm prawnych. Ewolucja polskiego systemu podatkowego ma swoje źródło w zmianach ustrojowych, społecznych i gospodarczych. Jednak niedookreśloność czy wręcz dwuznaczność wielu norm prawnych definiowanych przez polski system podatkowy nie wynika jedynie z ewolucji systemu podatkowego, lecz jest wynikiem braku koncepcji, zasad i spójnej

¹² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU 2009 nr 152, poz. 1223, z późn. zm.), art. 28-44.

¹³ J. Hejnar, wyd. cyt., s. 18.

¹⁴ A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, PWN, Warszawa 1995, s. 97.

myśli przewodniej scalającej system podatkowy w jedną spójną, wewnętrznie logiczną całość.

Teoria prawa podatkowego na przestrzeni wieków wypracowała model zasad podatkowych¹⁵, które jednak w odróżnieniu od zasad rachunkowości pozostały jedynie teoretycznymi zasadami konstrukcji systemu podatkowego.

Zasady podatkowe, określane w literaturze mianem klasycznych zasad podatkowych, sformułował Adam Smith w księdze V dzieła pt. *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, chociaż niektórzy autorzy twierdzą, że Smith powtórzył tylko myśli zawarte w dziełach Henry Home'a i Lorda Kamesa¹⁶. Zasady te znane są do dzisiaj w lapidarnym sformułowaniu: powszechność, pewność, dogodność, taniaść.

Zasada powszechności opodatkowania stanowi zasadę nakładania ciężarów podatkowych adekwatnie do możliwości płatniczych podatników. To, co nazywa się równością lub nierównością opodatkowania, polega na tym, czy się zasad przestrzega, czy się je lekceważy¹⁷. Pewność, jako kolejna zasada podatkowa, oznacza, że podatnik powinien z góry i jasno wiedzieć, jakie podatki, w jakiej wysokości i w jakich terminach zobowiązany jest zapłacić. Dogodność wyraża się w tym, że podatek winien być pobierany w czasie i w sposób możliwie najdogodniejszy dla płacącego. Zasada taniaści mówi o potrzebie dbałości o możliwie najniższe koszty poboru podatku. Według zasady taniaści nie do przyjęcia jest sytuacja, w której koszty poboru podatku zbliżają się do poziomu dochodów publicznych, jakie są osiągnięte z tytułu tego właśnie podatku¹⁸.

Zasady podatkowe A. Smitha są nacechowane nieufnością w stosunku do państwa i wyrażają postulaty przedsiębiorców. Z tego względu w późniejszej literaturze stawiano Smithowi zarzut¹⁹, że nie dostrzegał interesów fiskalnych państwa i nie zajmował się sprawą wydajności podatków w ich funkcji dostarczyciela dochodów publicznych.

Do teorii systemu podatkowego głęboko przeniknęły zasady podatkowe sformułowane u schyłku XIX wieku przez Adolfa Wagnera, który ujął zasady podatkowe w trzy grupy, tj. zasady techniczne, zasady ekonomiczne oraz zasady moralno-polityczne (albo sprawiedliwości podatkowej). Zasady techniczne w ujęciu A. Wagnera mogą być sprowadzone do pewności, dogodności i taniaści, a więc zasad wcześniej już sformułowanych przez A. Smitha. Dodatkowo A. Wagner zwracał uwagę na potrzebę przywiązywania znaczenia do wydajności, podnosząc postulat wydajności do rangi jednej z technicznych zasad podatkowych. Zasady ekonomiczne wiązał A. Wa-

¹⁵ A.M. Dereń, *Prawo podatkowe*, TNOiK, Bydgoszcz 1995, s. 30.

¹⁶ F.K. Mann, *Geschichte der Angelsachsischen Finanzwissenschaft*, Handbuch der Finanzwissenschaft, t. I, Tubingen 1952, s. 472.

¹⁷ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. II, PWN, Warszawa 2007, s. 584.

¹⁸ Tamże, s. 585.

¹⁹ E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1934, s. 69.

gner z funkcjami pozafiskalnymi, jakie przypisywał podatkom. Podatki powinny być zatem wykorzystywane jako instrumenty świadomego i celowego oddziaływania na życie gospodarcze i społeczne²⁰. Zasady moralno-polityczne, zwane również zasadami sprawiedliwości opodatkowania, w ujęciu A. Wagnera należą do szczególnie kontrowersyjnych. Przywiązując duże znaczenie do roli podatków w polityce socjalnej, A. Wagner wyszedł dalej poza postulat powszechności i proporcjonalności opodatkowania i uzasadnił celowość progresji podatkowej. Współcześnie za bezdyskusyjne uznaje się właściwie wyłącznie tylko zasady techniczne. Natomiast zasady ekonomiczne oraz zasady sprawiedliwości są przedmiotem licznych dyskusji i ścierania się rozmaitych poglądów²¹.

Tworząc regulacje prawne zawarte w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych²², ustawodawca (zwłaszcza od zmian ustawy obowiązujących od stycznia 2007 roku) konsekwentnie przywołuje rachunkowość jako źródło wyceny operacji gospodarczych. Chcąc sprostać wielu wymogom postawionym przed systemem podatkowym, stworzono trudne w interpretacji pojęcia. W szczególności:

- W artykułe 9b, ust. 2 ustawodawca definiuje zakres wyceny operacji gospodarczych w przypadku, gdy jednostka gospodarcza zdecydowała się na wybór (możliwy od stycznia 2007 roku) metody ustalenia różnic kursowych zgodnie z prawem bilansowym. Definicja powyższa brzmi: podatnicy, którzy wybrali metodę księgową ustalania różnic kursowych, zaliczają odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów ujęte w księgach rachunkowych różnice kursowe z tytułu transakcji walutowych i wynikające z dokonanej wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walucie obcej, a także wyceny pozabilansowych pozycji w walutach obcych. Brak jest jednocześnie regulacji w zakresie identyfikacji i wyceny pozycji pozabilansowych.
- W artykułe 15 ust. 4 i dalszych ustawodawca wskazuje na moment zaliczenia do kosztów podatkowych kosztów bezpośrednich i pośrednich, nie definiując zarazem, które koszty stanowią koszty bezpośrednie, a które pośrednie. Powołuje się jednak ustawodawca na system rachunkowości²³, który wyznaczać ma datę poniesienia kosztu. Według ustawodawcy jest to data ujęcia kosztu w księgach rachunkowych, co minister finansów uściślił: przepisy o rachunkowości decydują, na który dzień ujmuje się w księgach rachunkowych koszt, a tym samym przesądzają o dacie poniesienia kosztu podatkowego, z zastrzeżeniem rezerw i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Koszt podatkowy powstaje zatem w dniu faktycznego zaksięgowania kosztu w księgach rachunkowych, a nie w dniu przeprowadzenia operacji gospodarczej, np. w dniu wystawienia faktury²⁴.

Powyższe regulacje stanowią jedynie przykłady odniesień prawa podatkowego do prawa bilansowego, które od 2007 roku istotnie wpływają na wielkość dochodu

²⁰ G. Polkowska, *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa 1995, s. 118.

²¹ Tamże.

²² Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2011 nr 74, poz. 397, z późn. zm.).

²³ Pismo Ministra Finansów nr MB 8/102/2007.

²⁴ Tamże.

do opodatkowania ustalanego przez podatników. Rażący jest jednak brak konsekwencji ustawodawcy w zakresie determinant klasyfikacji i wyceny operacji gospodarczych. Brak ten w pewnych okolicznościach zastępowany jest przepisami ustawy o rachunkowości, interpretowanej jednak wybiórczo i koniunkturalnie, co powoduje, iż wycena ta staje się relatywna, a nie obiektywna w zakresie wyceny operacji gospodarczych.

4. Podsumowanie

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (identyczne rozwiązania legislacyjne znajdują się w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych) coraz śmielej powołuje się na ustawę o rachunkowości w zakresie identyfikacji, klasyfikacji i wyceny operacji gospodarczych. Fakt ten należy ocenić pozytywnie w przypadku nieposiadania przez system podatkowy, choć spójny w warstwie teoretycznej, determinant wyceny operacji gospodarczych. Przywoływanie systemu rachunkowości ma jednak cechy sięgania z konieczności i w sposób niezwykle wybiórczy. Niewątpliwie jest to wynikiem postępu procesów gospodarczych, które identyfikują operacje gospodarcze w nieznanym dotychczas obszarach (np. obrót prawami do emisji gazów czy operacje rynku pieniężnego, rynku zabezpieczeń itp.). Nie usprawiedliwia to jednak nieprzestrzegania podstawowych kanonów wyceny zawartych w systemie rachunkowości. Rachunkowość stanowi system wewnętrznie spójny, który w porównaniu z systemem podatkowym (który jedynie w zakresie postulatów pozostaje zbiorem spójnych norm) jawi się jako podstawowy regulator oceny osiągniętych przez jednostki gospodarcze rezultatów działalności. Wyraźny zwrot prawa podatkowego w stronę rozwiązań rachunkowości stanowi zatem wyraz identyfikacji na gruncie determinant wyceny zgodnie z prawem bilansowym. Traktowane jednak wybiórczo i opierające się na wspomagających (nie zawsze logicznych i wewnętrznie spójnych) rozwiązaniach nie służą pewności (jako jednej z podstawowych zasad systemu podatkowego, np. deklarowanej przez A. Smitha), lecz wprowadzają dodatkowe utrudnienia w stosowaniu prawa podatkowego. Wydaje się zasadne dążenie prawa podatkowego do identyfikacji determinant wyceny zgodnie z prawem bilansowym tak, by proklamowane rozwiązania dotyczące wyceny operacji gospodarczych kształtujących dochody jednostek stanowiły spójną i logiczną całość.

Literatura

- Brzezina W., *Ogólna teoria rachunkowości*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa w Warszawie, Warszawa 1998.
- Dereń A.M., *Prawo podatkowe*, TNOiK, Bydgoszcz 1995.
- Hejnar J., *Zarys teorii wyceny bilansowej*, [w:] *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, red. B. Micherda, Difin, Warszawa 2007.
- <http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/4008728/klasyfikacja.html>.

- Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, PWN, Warszawa 1995.
- Mann F.K., *Geschichte der Angelsächsischen Finanzwissenschaft, Handbuch der Finanzwissenschaft*, t. I, Tübingen 1952.
- Pismo Ministra Finansów, nr MB8/102/2007.
- Polkowska G., *Finanse Publiczne*, PWN, Warszawa 1995.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. II, PWN, Warszawa 2007.
- Strasburger E., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1934.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2011 nr 74, poz. 397, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości (DzU 2009 nr 152, poz. 1223, z późn. zm.).
- Wójcik T., *Zarys teorii klasyfikacji*, Wydawnictwo PWN, Warszawa 1965.
- Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2007*, t. I.

CLASSIFICATION AND MEASUREMENT OF SOME ECONOMIC CATEGORIES IN THE ASPECT OF BALANCE AND TAX LAW

Summary: Accounting, as a basic information system, aims to improve the identification of business operations, their measurement and presentation. The classification of resources and sources of financing are internally consistent with the determinants of their valuation and presentation. Tax law as an autonomous branch of law develops solutions that are designed to determine the income of a business. This branch of law, however, faces many difficulties connected with the correct identification, valuation and presentation of economic phenomena. Income tax law has been using accounting law in valuation since 2007. The scope of the implementation of accounting systems solutions seems to be so indeterminate that it does not facilitate the assessment of economic phenomena, indeed it complicates this process. This is because of selective use of the valuation methodology which consequently prevents the correct application of determinants of valuation and presentation.

Keywords: tax accounting, financial accounting.