

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Halina K. Kocur
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
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 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych	13
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym	25
Wioletta Baran: System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych	41
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej	52
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych	61
Adam Bujak: Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	75
Andrzej Bytniewski: Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości	84
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach	109
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych	122
Krzysztof Dziadek: Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej	134
Wojciech Fliegner: Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym	144
Stanisław Gędek: Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych	160
Anna Glińska: Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej	171
Renata Gmińska: Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej	185
Katarzyna Goldmann: Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań	194
Bartosz Góralski: Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej?	203

Angelika Kaczmarczyk: Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej	213
Marcin Klinowski: Ryzyko w analizie i ocenie projektów	221
Paul-Dieter Kluge: Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady	231
Konrad Kochański: Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych	246
Joanna Koczkar: Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy	259
Magdalena Kowalczyk: Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin	267
Mieczysław Kowerski: Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy?	276
Alina Kozarkiewicz: Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych	286
Wojciech Dawid Krzeszowski: Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie	295
Mirosława Kwiecień: Współczesna rachunkowość a controlling	303
Tomasz Lis: Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia	313
Monika Łada: Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej	323
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym	331
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stroncsek: Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa	341
Łukasz Matuszak: Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości	352
Bożena Nadolna: Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej	365
Beata Namiel: Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego	378
Maria Nieplowicz: Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia	388
Edward Nowak: Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej	396
Marta Nowak: Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów	405

Katarzyna Piotrowska: Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej	414
Krzysztof Prymon: Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych	424
Ewa Różańska: Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	434
Jolanta Rubik: Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	446
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż”	455
Beata Sadowska: Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku	467
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie	476
Aleksandra Sulik-Górecka: Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych	489
Olga Szolno: Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego	500
Łukasz Szydelko: Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	511
Katarzyna Szymczyk-Madej: Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014	520
Agnieszka Tubis: Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego	531
Adam Węgrzyn: Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego	540
Edward Wiszniowski: Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości	560
Tomasz Wójtowicz: Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa	569
Paweł Wroński: Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych	583
Grzegorz Zimon: Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw	591

Summaries

Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: The possibilities of management accounting use in National Forests	24
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: The process of controlling system implementation in a production enterprise	40
Wioletta Baran: Management control system in healthcare providers	51
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation	60
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Organizational solutions of controlling in network organizations	74
Adam Bujak: The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	83
Andrzej Bytniewski: The technological modernization's effects of accounting system	93
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland	108
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises	121
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research	133
Krzysztof Dziadek: Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union	143
Wojciech Flegner: Method of identifying accounting processes in the IT environment	159
Stanisław Gędek: The basics of short-term production decisions in mass production enterprises	170
Anna Glińska: Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop	184
Renata Gmińska: Behavioral aspects in management accounting	193
Katarzyna Goldmann: Trends in liquidity management – survey results	202
Bartosz Góralski: Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
Angelika Kaczmarczyk: Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting	220
Marcin Klinowski: Risk in analysis and assessment of projects	230
Paul-Dieter Kluge: Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages	245
Konrad Kochański: The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research	258

Joanna Koczar: Development of management accounting in Russia – selected issues	266
Magdalena Kowalczyk: SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities	275
Mieczysław Kowerski: Do state controlled public companies pay too high dividends?	285
Alina Kozarkiewicz: Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks	294
Wojciech Dawid Krzeszowski: Retained earnings and taxation	302
Mirosława Kwiecień: Contemporary accounting vs. controlling	312
Tomasz Lis: Development of costs optimization in production processes – selected aspects	322
Monika Łada: Grounded theories about management accounting	330
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company	340
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing and company's decision-making model	351
Łukasz Matuszak: Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework	364
Bożena Nadolna: Identification of threats to the validation in management accounting research	377
Beata Namiel: Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune	387
Maria Nieplowicz: The performance-based budget cities with county rights – selected issues	395
Edward Nowak: Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size	404
Marta Nowak: Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers	413
Katarzyna Piotrowska: Bill of costs in insolvency proceedings	423
Krzysztof Prymon: On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms' taxation	433
Ewa Różańska: Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company	445
Jolanta Rubik: New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility	454
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation's "Ogrody Róż"	466

Beata Sadowska: Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study	475
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company	487
Aleksandra Sulik-Górecka: Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures	499
Olga Szolno: Conditioning of effective budgeting functioning in local government units	510
Łukasz Szydełko: The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects	519
Katarzyna Szymczyk-Madej: Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014	530
Agnieszka Tubis: Controlling information system for the management of tires in the road transportation company	539
Adam Węgrzyn: Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan	558
Edward Wiszniowski: Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective	568
Tomasz Wójtowicz: Market valuation vs. book value of balance sheet elements	582
Paweł Wroński: Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study	590
Grzegorz Zimon: Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies	603

Wojciech Dawid Krzeszowski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: wojciech.krzeszowski@ue.wroc.pl

NIEPODZIELONY WYNIK FINANSOWY A OPODATKOWANIE

Streszczenie: W przepisach podatkowych występują uregulowania dotyczące tzw. zysków niepodzielonych oraz nierozliczonych strat. W zależności od podejmowanych decyzji odnośnie do sposobu dysponowania niewypłaconymi w postaci dywidendy zyskami oraz zmian wynikających np. z przekształceń przedsiębiorstwa będzie się to wiązać z różnymi konsekwencjami w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych oraz od osób fizycznych. Celem artykułu jest przedstawienie rozwiązań kwestii opodatkowania w tym zakresie oraz problemów wynikających z niejednoznacznych przepisów prawnych.

Słowa kluczowe: niepodzielony wynik finansowy, dochód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, przekształcenia spółek.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.26

1. Wstęp

Prowadzenie działalności gospodarczej implikuje powstawanie dodatniego lub ujemnego wyniku finansowego¹. Wynik finansowy netto może być następnie przekazany wspólnikom w postaci dywidendy – w przypadku występowania zysku, lub pozostać w przedsiębiorstwie jako element kapitałów własnych. Przekazanie dywidendy powoduje zmniejszenie majątku przedsiębiorstwa (środków pieniężnych lub innych aktywów) i równocześnie wiąże się z obowiązkiem zapłaty podatku dochodowego z tego tytułu. W sytuacji wystąpienia straty bilansowej jest ona następnie rozliczana z innymi pozycjami kapitałów własnych, a strata podatkowa pomniejsza dochód do opodatkowania zgodnie z przepisami [ustawa o podatku od osób fizycz-

¹ W myśl przepisów ustawy o rachunkowości wynik finansowy sporządzają jednostki jej podlegające [art. 2].

nych art. 9, ust. 3; ustawa o podatku od osób prawnych art. 5, ust. 5]. W przepisach podatkowych występują dodatkowo uregulowania dotyczące tzw. zysków niepodzielonych oraz nierozliczonych strat. W zależności od podejmowanych decyzji odnośnie do sposobu dysponowania niewypłaconymi w postaci dywidendy zyskami oraz zmian wynikających np. z przekształceń przedsiębiorstwa będzie się to wiązać z różnymi konsekwencjami w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych oraz od osób fizycznych. Celem artykułu jest przedstawienie rozwiązań prawnych w tym zakresie oraz problemów wynikających z niejednoznacznych przepisów podatkowych.

2. Przeznaczenie niepodzielonych zysków na podwyższenie kapitału zakładowego

Kapitał zakładowy w przedsiębiorstwach podlegających podatkowi dochodowemu od osób prawnych może być podwyższany nie tylko z bezpośrednich wkładów wspólników w postaci gotówki lub aportu, ale także poprzez jego zwiększenie z zysków osiągniętych w latach ubiegłych niewypłaconych w postaci dywidendy [Kodeks spółek handlowych art. 260 §1 oraz art. 442 §1]. Są one wykazywane w bilansie jako zysk z lat ubiegłych lub kapitał zapasowy/rezerwowi. Niestety, taka operacja wiąże się z koniecznością zapłaty 19% podatku dochodowego, analogicznie jak przy wypłatach dywidendy. Za dochód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych uważa się m.in. dochód spółki przeznaczony na podwyższenie kapitału zakładowego oraz dochód stanowiący równowartość kwot przekazanych na ten kapitał z innych kapitałów takiej spółki [ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych art.10, ust.1, pkt 4; ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 24, ust. 5, pkt 4]. Przepis ten może budzić kontrowersje w kontekście art. 12, ust. 4, pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w myśl którego nie zalicza się do przychodów wartości otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego. Potwierdzeniem stanowiska, że zysk przeznaczony na kapitał zakładowy nie stanowi w opisywanej sytuacji przychodu, jest interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej z Katowic [IBPBI/2/423-318/11/CzP]. Wydaje się jednak, że wyłączenie tej operacji z opodatkowania jest mocno dyskusyjne. Niewątpliwie bardzo kontrowersyjne jest opodatkowanie przekazania środków na zwiększenie kapitału zakładowego z kapitału zapasowego pochodzącego np. z dopłat wspólników lub agio (nadwyżki ceny emisyjnej na wartość nominalną akcji). Można znaleźć uzasadnienie do opodatkowania przekazywanych na ten cel kapitałów zapasowych utworzonych z zysku, gdyż aby zwiększyć kapitał zakładowy, udziałowcy/akcjonariusze mogliby najpierw wypłacić sobie dywidendę, która jest opodatkowana, a następnie przeznaczyć środki na zwiększenie ich udziału w spółce. W przypadku dopłat oraz agio takich argumentów nie ma, zwłaszcza w kontekście art.12, ust. 4, pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który wprost wyklucza te wartości z przychodów podatkowych. Nie-

stety, kwoty takie są również przedmiotem opodatkowania [Obońska, Waclawczyk, Walter (red.) 2014, s.174].

3. Niepodzielone zyski w spółce przekształcanej w spółkę niebędącą osobą prawną

Spółki opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych mogą przekształcać się w spółki niepodlegające tej ustawie. W myśl przepisów za dochód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych uważa się także wartość niepodzielonych zysków w spółce w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną; przychód określa się na dzień przekształcenia² [ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych art.10, ust.1, pkt 8; ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych art.24, ust.5, pkt 8]. W związku z wymienioną regulacją prawną istnieje konieczność odprowadzenia 19-procentowego podatku z tego tytułu, tak jak w przypadku wypłaty dywidendy. W omawianej sytuacji pojawia się jednak problem, jak należy interpretować pojęcie „niepodzielone zyski”. Czy powstanie przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jedynie w wysokości odpowiadającej niepodzielnemu zyskowi, czy też przychodem będzie również kwota zysku spółki za lata ubiegłe przekazana na kapitał rezerwy (zapasowy)? Organy fiskalne oczywiście interpretują omawiane pojęcie w sposób niekorzystny dla podatników, rozszerzając traktując pojęcie „niepodzielonych zysków”, pomimo braku w ustawach o podatku dochodowym precyzyjnej definicji w tym zakresie (np. [IPTPB2/415-637/13-2/KR] lub [IBPBI/2/423-902/13/SD]). Według ostatniej z przytoczonych interpretacji w myśl art. 93a § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej, osobowa spółka handlowa powstała w wyniku przekształcenia spółki kapitałowej wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej spółki. Sukcesja podatkowa nie obejmuje jednak tych praw i obowiązków, które mieli wspólnicy spółki kapitałowej, a które nie funkcjonują w spółkach osobowych. W jej świetle „[...] Przez pojęcie »niepodzielonych zysków« należy rozumieć wartości niepodzielonych między udziałowców/akcjonariuszy wszelkich zysków spółki kapitałowej. Wprowadzając bowiem zapis o niepodzielonych zyskach, ustawodawca objął nim cały zbiór zysków wypracowa-

² W cytowanych art. 10 i art. 24 ustawodawca posługuje się ogólnym pojęciem „dochód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych”. Natomiast w konkretnie omawianym przepisie jest używane sformułowanie: „w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną”. W tej sytuacji powstaje pytanie, jak należy rozumieć pojęcie „spółka”? W definicjach [ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych art. 4a, pkt 21] przez spółkę należy rozumieć podatnika. Z kolei w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych [art. 5a, pkt 28] spółka jest określana jako podmiot podlegający ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. W związku z tym należy domniemywać, że przepis dotyczący „udziału w zyskach osób prawnych” należy również stosować w odniesieniu do spółki komandytowo-akcyjnej, która od początku 2014 r. stała się podmiotem podlegającym ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Niestety, autor nie spotkał się dotychczas z wiążącą interpretacją z tego zakresu.

nych przez spółki kapitałowe, lecz niewypłaconych wspólnikom przed datą przekształcenia w spółki osobowe. Do zbioru tego zaliczyć należy również zyski wypracowane przez spółkę kapitałową, a nierozdzielone między wspólników, lecz przekazane np. na kapitał zapasowy lub rezerwowy³. Dodatkowo według innych interpretacji przez pojęcie „niepodzielonych zysków” należy rozumieć wartość niepodzielonych zysków spółki kapitałowej zarówno z lat ubiegłych, jak i z roku, w którym dojdzie do przekształcenia [IBPBII/2/415-802/13/ŁCz].

Stanowisko organów skarbowych jest w tym względzie negowane przez Naczelny Sąd Administracyjny (np. [II FSK 2366/11]) i Wojewódzkie Sądy Administracyjne (np. [I SA/Kr 437/13, I SA/Po 184/13]). Sądy, zawężając pojęcie „niepodzielonych zysków”, odwołują się do sformułowań zawartych w Kodeksie spółek handlowych. Zgodnie bowiem z art. 191 oraz art. 347 Kodeksu spółek handlowych wspólnik ma prawo do udziału w zysku wynikającym z rocznego sprawozdania finansowego i przeznaczonym do podziału uchwałą zgromadzenia wspólników. Umowa spółki może przewidywać inny sposób podziału zysku. Tym samym już treść art. 191 oraz art. 347 Kodeksu spółek handlowych wskazuje, że podzielenie zysku może nastąpić nie tylko między wspólników. Mogą być to wypłaty wynagrodzeń z zysku dla zarządu bądź rady nadzorczej, utworzenie funduszu rezerwowego lub zapasowego. Jeżeli więc przytoczone przepisy dopuszczają podział zysku na cele związane z działalnością spółki i dalszym jej rozwojem, który jednocześnie wyłącza prawo do dywidendy, zysk ten, prawidłowo rozdysponowany, np. na kapitał zapasowy, nie jest już „zyskiem niepodzielonym” w rozumieniu przepisów podatkowych, tym samym nie stanowi dochodu podlegającego ciężarowi fiskalnemu. Innym uzasadnieniem może być treść art. 192 oraz art. 348 Kodeksu spółek handlowych, zgodnie z którymi kwota przeznaczona do podziału między wspólników nie może przekraczać zysku za ostatni rok obrotowy, powiększonego o niepodzielone zyski z lat ubiegłych oraz o kwoty przeniesione z utworzonych z zysku kapitałów zapasowego i rezerwowych, które mogą być przeznaczone na wypłatę dywidendy. Kwotę tę należy zmniejszyć o niepokryte straty, udziały/akcje własne oraz o kwoty, które zgodnie z ustawą lub umową/statutem powinny być przeznaczone z zysku za ostatni rok obrotowy na kapitały zapasowy lub rezerwowe. Ustawodawca wyraźnie rozgranicza w przytoczonych artykułach pojęcie „niepodzielonych zysków z lat ubiegłych” oraz „kwot przeniesionych na kapitały zapasowe lub rezerwowe”. Reasumując rozważania dotyczące „niepodzielonych zysków” przy przekształceniu spółki podlegającej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych w spółkę osobową, można stwierdzić, że wprawdzie organy fiskalne traktują omawiane pojęcie szeroko ze względu na wyższą podstawę opodatkowania, to jednak sądy przyznają rację przedsiębiorcom. Tym samym za zysk niepodzielony nie uważa się kwot zysku przeznaczonych na kapitał zapasowy lub rezerwowy³.

³ W omawianym zakresie zob. także: [Łukasiak 2013]. W kontekście przedstawianych zagadnień należy zaznaczyć, że przekształcenie spółki osobowej w inną spółkę osobową obciążoną podatkiem dochodowym od osób fizycznych nie podlega omawianym przepisom i niepodzielone zyski w tej sytuacji nie podlegają opodatkowaniu [IPTPB1/415-180/13-2/MD].

4. Zwolnienia z opodatkowania niepodzielonych zysków

Rozpatrując przepisy odnoszące się do omawianych dochodów, w zyskach osób prawnych należy uwzględnić zwolnienia zawarte w art. 22 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z przepisami zwalnia się od podatku dochodowego dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

1) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

2) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia;

3) spółka, o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1;

4) spółka, o której mowa w pkt 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

Istotny jest w tym przypadku również minimalny okres wcześniejszego posiadania omawianych akcji przez co najmniej 2 lata (lub deklaracja, że okres ten będzie zachowany w terminie późniejszym niż data uzyskania dochodów).

Jak wynika z przepisów, istnieje możliwość, przy założeniu spełnienia przytoczonych warunków, zwolnienia z obciążeń fiskalnych niepodzielonych zysków w omawianych sytuacjach.

5. Niepodzielone zyski a wystąpienie wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną

W sytuacji wystąpienia wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną pojawia się problem, jak należy potraktować niepodzielone zyski, które nie zostały wypłacone udziałowcom, lecz zasiły kapitały własne tego przedsiębiorstwa. Środki pieniężne otrzymane przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia z takiej spółki są zaliczane do przychodów z działalności gospodarczej [ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 14, ust. 1, pkt 16]. W tym przypadku opodatkowany jest dochód definiowany jako różnica pomiędzy przychodami z tego tytułu a wydatkami na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w takiej spółce

[art. 24, ust. 3c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych]. Stawki podatkowe są zależne od sposobu opodatkowania wspólnika w dniu wystąpienia ze spółki. Dodatkowo część zysku przypadająca na udziałowca, która nie została mu wcześniej przekazana, jest w tym przypadku wyłączona w przychodów [ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 14, ust. 3, pkt 11]. Nie zalicza się bowiem do nich środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia z takiej spółki, w części odpowiadającej uzyskanej przed wystąpieniem przez wspólnika nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w tej spółce. Wartość dochodu podlegającego opodatkowaniu w omawianym przypadku jest więc równa różnicy pomiędzy wartością otrzymanych środków pieniężnych a sumą wydatków na nabycie lub objęcie prawa do udziałów oraz niewypłaconych dotychczas zysków proporcjonalnie przypadających na występującego wspólnika. Analogiczne zapisy zostały zawarte również w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych [art. 5 oraz art. 12, ust. 4, pkt 3a].

6. Inne zagadnienia opodatkowania niepodzielonych wyników finansowych

Do innych istotnych kwestii związanych z niepodzielonym wynikiem finansowym w podatku dochodowym należą:

Strata podatkowa w procesie łączenia się spółek. Zgodnie z art. 7, ust. 3, pkt 4 przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych – w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę (wyjątek dotyczy spółek podlegających ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych). Przepis ten pozostaje w sprzeczności z art. 93, 93a, 93c ordynacji podatkowej, która zawiera zapisy dotyczące sukcesji podatkowej w procesie przekształceń. Jednak według rozwiązań podatkowych straty przedsiębiorstw przejmowanych nie będą mogły być rozliczone z dochodem spółki przejmującej. Podobna sytuacja będzie miała miejsce w przypadku nowej spółki powstałej z połączenia innych spółek⁴. Przepis dotyczący zakazu rozliczania strat w procesie łączenia się spółek nie odnosi się jednak do prawa spółki przejmującej do obniżenia dochodu o straty, jakie poniosła ona w poprzednich latach przed procesem połączenia. Straty spółek przejmowanych powinny zatem w miarę możliwości zostać wcześniej pokryte z ich kapitałów zapasowych lub rezerwowych, jeszcze przed procesem przekształceń. Natomiast rozliczanie straty spółki będącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych przez powstałą w wyniku przekształcenia spółkę

⁴ W artykule, ze względu na ramy opracowania, nie zostanie przedstawiony problem dotyczący możliwości uwzględnienia w procesie łączenia spółek w rozliczeniach bieżących wyników (niestanowiących strat z lat ubiegłych). W omawianej kwestii zob. np. [Oczkowski, Orzeł 2012].

osobową nie jest możliwe [Marciniuk (red.) 2014, s. 84], gdyż podatnikami stają się poszczególni wspólnicy, a nie sama spółka.

Umorzenie udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością z czystego zysku. Zgodnie z art.199, §6 Kodeksu spółek handlowych istnieje możliwość umorzenia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością z czystego zysku. W tym przypadku nie dochodzi do obniżenia kapitału zakładowego. Po stronie udziałowca powstanie dochód opodatkowany stawką 19% jako dochód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych [ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych art.10, ust.1, pkt 1; ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 24, ust. 5, pkt 1 (w przypadku umorzenia przymusowego) lub art.17, ust.1, pkt 6a (w przypadku umorzenia dobrowolnego)]. Dochodem w opisywanej sytuacji jest nadwyżka przychodu otrzymanego w związku z umorzeniem nad kosztami uzyskania przychodu (obliczonymi zgodnie z art. 22, ust.1f lub 1h albo art. 23, ust.1, pkt 38 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art.12, ust. 4, pkt 3 w powiązaniu z art.15, ust.1k oraz art. 16, ust. 1, pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Umorzenie udziałów nie wywołuje w momencie umorzenia skutków podatkowych dla udziałowców pozostających w spółce [Marciniuk (red.) 2014, s. 676].

7. Zakończenie

Temat niepodzielonych wyników w zakresie opodatkowania jest zagadnieniem mocno złożonym i wymagającym specjalistycznej wiedzy z prawa podatkowego, handlowego oraz bilansowego. Jednak nawet specjalistyczna wiedza w tych dziedzinach niejednokrotnie nie pozwala na jednoznaczną interpretację. Rozważania przeprowadzone w artykule pozwalają na stwierdzenie, że:

1. Podejmując decyzje w zakresie dysponowania niepodzielonym wynikiem finansowym, nie można pominąć w analizach kwestii obciążeń z tytułu podatku dochodowego.

2. Występują sytuacje, w których można uniknąć omawianego ciężaru fiskalnego lub odroczyć go w czasie.

3. W niejednoznacznych sytuacjach wskazane jest uzyskanie wiążących interpretacji podatkowych, a gdy są one niekorzystne – odwoływanie się do sądów.

4. Reasumując, można powiedzieć, że kwestia opodatkowania niepodzielonych wyników finansowych w dalszym ciągu wymaga modyfikacji od strony legislacyjnej.

Literatura

- Łukasiak W., 2013, *Co jest dochodem na dzień przekształcenia*, „Rzeczpospolita” z 25.04.2013 r., Warszawa.
- Marciniuk J. (red.), 2014, *Podatek dochodowy od osób fizycznych 2014 – Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa.

- Obońska A., Waclawczyk A., Walter A. (red.), 2014, *Podatek dochodowy od osób prawnych – Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa.
- Oczkowski T., Orzeł M., *Jakie skutki w podatkach wywołuje łączenie spółek*, „Rzeczpospolita” z 20.07.2012 r., Warszawa.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowic z 24.06.2011, IBPBI/2/423-318/11/CzP.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowic z 21.10.2013, IBPBI/2/423-902/13/SD.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowic z 28.10.2013, IBPBII/2/415-802/13/ŁCz.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 05.06.2013, IPTPB1/415-180/13-2/MD.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 31.12.2013, IPTPB2/415-637/13-2/KR.
- Kodeks spółek handlowych, DzU z 2000 r., nr 94, poz.1037 z późn. zm. DzU 2013, poz. 1030, z 2014 r., poz. 265.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU z 1991 r. nr 80 poz. 350 z późn. zm., DzU z 2012 r. poz. 361, poz. 362, poz. 596, poz. 769, poz. 1278, 1342, 1448, 1529, 1540 z 2013 r. poz. 21, 888, 1027, 1036, 1287, 1304, 1387, 1717 z 2014 r. poz. 223, 312.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU z 1992 r. nr 21 poz. 86 z późn. zm. DzU z 2011 r. nr 74, poz. 397, nr 102, poz. 585, nr 106, poz. 622, nr 134, poz. 781, nr 178, poz. 1059, nr 205, poz. 1202, nr 234, poz. 1389 i 1391 z 2012 r. poz. 362, 596, 769, 1010, 1342, 1448, 1540 z 2013 r. poz. 21, 613, 888, 1012, 1027, 1036, 1287, 1387 z 2014 r. poz. 40, 312.
- Ustawa o rachunkowości, DzU z 1994 r. nr 121 poz. 591 z późn. zm. DzU z 2013 r. poz. 330, 613.
- Ustawa – Ordynacja podatkowa, DzU z 1997 r., nr 137 poz. 926 z późn. zm. DzU z 2012 r. poz. 749, 1101, 1342, 1529 z 2013 r. poz. 35, poz. 985, 1027, 1036, 1145, 1149, 1289 z 2014 r. poz. 183.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13.08.2013 r. – II FSK 2366/11.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z Krakowa z 06.06.2013 r. – I SA/Kr 437/13.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z Poznania z 14.06.2013 r. – I SA/Po 184/13.

RETAINED EARNINGS AND TAXATION

Summary: Tax regulations list so called retained earnings and unaccounted losses. Dependent on decisions about methods of using profits that are not paid as dividends and dependent on changes resulting from e.g. corporate transformation this will entail a host of consequences in terms of corporate and personal income tax. The paper’s objective is to present taxation methods in this regard as well as issues arising from ambiguous legal regulations.

Keywords: retained earnings, corporate share profit income, corporate transformations.