
**ZESZYTY NAUKOWE WYŻSZEJ SZKOŁY PEDAGOGICZNEJ
W BYDGOSZCZY
Administracja Publiczna z. 1**

ANDRZEJ BEŃSKI
WSP w Bydgoszczy

OPODATKOWANIE OBROTU I DOCHODU SPÓŁEK AKCYJNYCH

Dążenie do maksymalizacji zysków leży u podstaw powstania spółek niezależnie od ich form organizacyjnych, celów i przedmiotu działania oraz rozmiarów wspólnego przedsięwzięcia. Niekiedy bowiem realizacja przedsięwzięć gospodarczych czy handlowych przekracza możliwości jednego podmiotu. Tak więc spółka jest prawną formą współpracy dwóch (z wyjątkiem jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością) lub większej liczby podmiotów, dla osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego.¹ Prowadzenie działalności w tej formie umożliwia efektywniejsze wykorzystanie kwalifikacji i środków wniesionych przez poszczególnych wspólników. Poza tym w spółkach kapitałowych niebagatelną sprawą z punktu widzenia ich uczestników jest ograniczenie odpowiedzialności majątkowej wspólników do wysokości wniesionego wkładu, co niewątpliwie stanowi bodziec do większego angażowania się w spółki. Nie można jednak zapominać, że ta forma działalności jaką jest spółka niesie ze sobą i ryzyko. Większe możliwości ujawnienia kolizji interesów osobistych, majątkowych czy ambicji poszczególnych wspólników mogą spowodować, że wspólne przedsiębiorstwo zamiast przewidywanych zysków będzie przynosiło straty.

Polskie prawo wyróżnia kilka rodzajów spółek, które podzielić można według wielu kryteriów. Najistotniejszy ich podział to podział na spółki cywilne i spółki handlowe, które dzielą się na spółki osobowe nie posiadające osobowości prawnej oraz spółki kapitałowe wyposażone w osobowość prawną.

Historycznie najstarszą, występującą już w starożytności, a zarazem najprostszą w formie i najłatwiejszą do zawiązania jest spółka cywilna. Jednocześnie daje ona największą swobodę w ułożeniu wewnętrznych stosunków między wspólnikami. Może ona powstać zarówno dla przeprowadzenia jednorazowego

przedsięwzięcia, jak i stworzenia stałego przedsiębiorstwa. W tej formie często są prowadzone drobne zakłady wytwórcze lub usługowe. Ponieważ spółka cywilna nie ma osobowości prawnej, to wspólnicy a nie spółka są podmiotami praw i obowiązków, a wkłady majątkowe nie stają się własnością spółki, lecz współwłasnością wspólników. Każdy ze wspólników spółki cywilnej odpowiada osobiście, całym swoim majątkiem, solidarnie z pozostałymi wspólnikami za zobowiązania spółki.

Ze spółki cywilnej wywodzi się spółka jawna, powstała w okresie feudalizmu i początkowym okresie kapitalizmu. Kodeks handlowy określa spółkę jawną jako spółkę, która prowadzi we własnym imieniu przedsiębiorstwo zarobkowe, a nie jest inną spółką prawa handlowego. Kodeks handlowy daje wspólnikom swobodę w regulowaniu spraw wewnętrznych. Mimo, że spółka jawna musi być wpisana do rejestru handlowego, nie uzyskuje ona przez to osobowości prawnej. Może jednak nabywać prawa i zaciągać zobowiązania oraz występować przed sądem. Posiada też zazwyczaj własny majątek odrębny od majątku wspólników.

Swoistym pomostem między spółką jawną a spółką z ograniczoną odpowiedzialnością jest spółka komandytowa. Jest to spółka, której celem jest prowadzenie pod wspólną firmą przedsiębiorstwa zarobkowego w większym rozmiarze, jeżeli za zobowiązania spółki wobec wierzycieli co najmniej jeden wspólnik odpowiada bez ograniczeń (tzw. komplementariusz), a odpowiedzialność przynajmniej jednego ze wspólników jest ograniczona (tzw. komandytariusz). Powstaje ona z chwilą wpisu do rejestru handlowego. Komandytariusz odpowiada wobec wierzycieli tylko do pewnej, ściśle określonej kwoty, która jest wpisana do rejestru jako suma komandytowa. Warto też zwrócić uwagę na to, iż prawo reprezentowania i prowadzenia spraw spółki przysługuje tylko komplementariuszowi. Komandytariuszowi przysługuje jedynie i to w ograniczonym zakresie prawo kontroli.

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jako instytucja pojawiła się po raz pierwszy w Niemczech w 1892 roku, stopniowo rozpowszechniając się w innych krajach. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością można tworzyć dla celów gospodarczych o ile ustawy nie zawierają ograniczeń. Działa ona na podstawie stałego kapitału zakładowego, podzielonego na udziały określonej wysokości. Jedną z najważniejszych zasad jej działania jest ograniczenie odpowiedzialności wspólników do wysokości wniesionych przez nich udziałów. W Polsce od 1 I 1989 roku

możliwe jest tworzenie jednoosobowych spółek z ograniczoną odpowiedzialnością. Spółka z o.o. posiada osobowość prawną, którą uzyskuje z chwilą wpisu do rejestru handlowego.

Najbardziej rozwiniętą formą spółki kapitałowej jest spółka akcyjna. Początków idei spółek akcyjnych należy szukać w XV wieku we Włoszech, kiedy to zaczynają powstawać zrzeszenia bankowe, w których uczestniczą udziałami bogaci kupcy. Dogodność spółki akcyjnej jako formy pozwalającej gromadzić znaczne kapitały drogą jednoczenia drobnych sum ujawniła się szczególnie w XVII i XVIII wieku, co wiązało się z szybkim i dużym rozwojem handlu zamorskiego. Pierwsze próby prawnej regulacji spółek akcyjnych zawiera francuski kodeks handlowy z 1807 roku. Dopiero później następuje w większości państw europejskich regulacja tej dziedziny. W Polsce prawo o spółkach akcyjnych przyjęto już w 1928 roku. Jako główne unormowania przejął kodeks handlowy, regulując w art. 307-490 instytucję spółki akcyjnej. Spółka akcyjna posiada osobowość prawną, a podstawą jej działalności jest kapitał akcyjny, którego minimum określa kodeks handlowy. Spółka akcyjna jest przede wszystkim tą formą prawnoorganizacyjną, która umożliwia tworzenie zwłaszcza wielkich przedsiębiorstw oraz dużej koncentracji kapitału. Charakterystyczne dla spółki akcyjnej jest to, iż umiejscowiona jest tutaj znacznie większa liczba przepisów o charakterze *ius cogens*, które odnoszą się zarówno do zewnętrznych, jak i wewnętrznych stosunków spółki. Powodem tego jest fakt, iż w spółce akcyjnej związek akcjonariuszy ze spółką jest bardzo luźny. W związku z tym zachodzi konieczność prawnej ochrony nie tylko wierzycieli, ale również i samych wspólników.

Zgodnie z obowiązującą od 5 VII 1993 roku ustawą, spółki akcyjne są podatnikami podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego (Dz.U. 11/93, poz. 50 z późn.zm.). Na świecie podatek od towarów i usług nazywany jest podatkiem od wartości dodanej (VAT). Jego koncepcję po raz pierwszy sformułował w 1919 roku niemiecki ekonomista C.F. Siemens, jako tzw. uszlachetniony podatek obrotowy. Koncepcja ta nie znalazła jednak uznania i w zasadzie dopiero po drugiej wojnie światowej zaczęto stosować najpierw we Francji, a następnie w całej Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej. Obecnie podatek ten stosowany jest w 52 krajach.

Podatek od towarów i usług jest pobierany w każdej fazie obrotu podatkiem wielofazowym. Mimo wielokrotności opodatkowania (w każdej fazie obrotu) VAT nie powoduje wielokrotnego opodatkowania, co wynika z faktu, iż jest on pobierany od wartości dodanej w każdej fazie obrotu. Podatek należny od finalnej wartości towaru lub usługi przeznaczonej dla ostatecznego konsumenta stanowi sumę podatków płaconych przez wszystkich uczestników obrotu. Faktycznymi podatnikami VAT są finalni odbiorcy, natomiast zapłata podatku przez pozostałych uczestników obrotu jest dla nich tylko obciążeniem etapowym.

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym podlega sprzedaż towarów oraz odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również opodatkowaniu podlega eksport i import towarów lub usług. Na równi ze sprzedażą traktowana jest zamiana towarów na usługę oraz usługi na towar. Ponadto opodatkowaniu podlegają również inne czynności nie będące sprzedażą, ale będące bezpośrednio związane z działalnością podatnika. Są to między innymi: przekazywanie przez podatnika towarów oraz świadczenie usługi na potrzeby reprezentacji i reklamy; przekazywanie przez podatnika towarów oraz świadczenie usług na potrzeby osobiste podatnika, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów osób prawnych, członków stowarzyszeń, a także zatrudnionych przez niego pracowników i byłych pracowników.

Podstawą opodatkowania jest obrót, czyli kwota należna z tytułu sprzedaży towarów i usług pomniejszona o kwotę podatku przypadającego od tej sprzedaży.

Jeżeli za dostarczone towary lub usługi pobrano zaliczki, zadatki lub przedpłaty, obrotem jest również kwota otrzymanych zaliczek, zadatków, rat lub przedpłat, pomniejszona o kwotę przypadającą od nich kwotę należnego podatku. W sytuacji, gdy należność jest określona w naturze, podstawę opodatkowania stanowi wartość świadczenia obliczona na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku w dniu wykonania świadczenia, pomniejszona o podatek. Właściwemu ustaleniu podstawy opodatkowania służy zmniejszenie kwoty obrotu o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów oraz o wartość zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach, a także kwot wynikających z dokonanych korekt rachunków i faktur. Ustawodawca

wprowadził jednak pewne ograniczenie czasowe, polegające na tym, że rabaty pomniejszają obrót, jeżeli zostały przyznane w ciągu roku od wydania towaru lub świadczenia usługi. Nie dotyczy to rabatów udzielonych z tytułu i w okresie rękojmi lub gwarancji, które pomniejszają obrót nawet, gdy zostały przyznane po upływie roku od wydania towaru lub wykonania usługi.

Wartość towarów lub usług obliczona według cen sprzedaży stosowanych z głównymi odbiorcami z dnia przekazania, zamiany lub darowizny, zmniejszona o kwotę należnego podatku jest podstawą opodatkowania w przypadku przekazania towarów lub świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, na własne potrzeby podatnika, wspólników, udziałowców, czy zatrudnionych przez niego pracowników, a także przy dokonaniu zamiany towarów lub usług.

W imporcie towarów podstawę opodatkowania stanowi wartość celna, powiększona o należne cło i podatek importowy. Natomiast, jeżeli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawa opodatkowania jest powiększona dodatkowo o podatek akcyzowy. Podstawą opodatkowania w imporcie usług jest kwota, którą usługobiorca zobowiązany jest zapłacić.

W sytuacji, gdy umowy są realizowane przy pomocy i przy udziale agentów, zleceniobiorcy, komitenta lub innych osób świadczących usługi o podobnym charakterze, a także jeśli mamy do czynienia z czynnościami maklerskimi, czy czynnościami wynikającymi z zarządzania funduszami powierniczymi podstawę opodatkowania stanowi kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za dane usługi. Warto jednak zwrócić uwagę, iż zgodnie z art. 17 ustawy, w wypadkach określonych w tym artykule organ podatkowy może dokonać określenia obrotu w drodze szacunku. Dotyczy to po pierwsze sytuacji, gdy na kupującego zostały nałożone ograniczenia w dysponowaniu lub używaniu towaru wynikające z umowy, z wyjątkiem przypadków, gdy ograniczenia są wymagane na podstawie odrębnych przepisów lub nałożone zostały na podstawie orzeczenia sądu lub decyzji administracyjnej, a po drugie, gdy sprzedaż lub cena towaru jest uzależniona od spełnienia dodatkowego świadczenia, którego wpływu na wartość towaru nie można ustalić. Organ podatkowy może również ustalić wielkość obrotu w drodze szacunku, gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze ro-

dzinnym, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy. Ten związek istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów. Ustawodawca wyjaśnia również, iż pod pojęciem powiązań rodzinnych rozumie się małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia, natomiast pod pojęciem powiązań kapitałowych rozumie się sytuację, w której jedna z osób lub jeden z kontrahentów posiada lub dysponuje bezpośrednio lub pośrednio prawem głosu wynoszącym co najmniej 5 % wszystkich praw głosu.

Istnieją trzy rodzaje stawek podatkowych. Ustawodawca polski podobnie jak w krajach EWG zrezygnował z zastosowania jednej stawki podatkowej (takie rozwiązania przyjęły np. Japonia i Nowa Zelandia). Stawka podstawowa podatku wynosi 22 %. Następne stawki to 7 % i 0 % (stosowana przy eksporcie towarów i usług i może być stosowana pod warunkiem prowadzenia przez podatnika określonej ewidencji).

Grupę towarów i usług obciążonych podatkiem w wysokości 7 % określa załącznik do ustawy. Są to grupy towarów: związane z gospodarką rolną i leśną, ochroną zdrowia, towary spożywcze, towary dla dzieci, inne towary np. nuty, wydawnictwa dziełowe. Jeżeli chodzi o usługi to preferencyjną stawką 7 % opodatkowane zostały przykładowo: usługi przewozowe osób kolejami, taborem samochodowym, wodnym i lotniczym, z wyjątkiem przewozu taksówkami osobowymi, czy też usługi geologiczne. Ponadto do 31 XII 1995 roku stawką 7 % objęto sprzedaż między innymi materiałów budowlanych i obiektów budownictwa mieszkaniowego.

Podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, którą stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach stwierdzających nabycie towarów i usług, z uwzględnieniem rabatów (w przypadku importu jest to kwota podatku wynikająca z dokumentów odprawy celnej). Zwrot różnicy podatku z właściwego urzędu skarbowego następuje wtedy, gdy podatek należny będzie niższy od naliczonego. Następuje on na rachunek bankowy podatnika w ciągu 15 dni od złożenia rozliczenia przez podatnika.

Jeżeli chodzi o termin płatności podatku, to podatnicy są zobligowani do obliczenia podatku za okresy miesięczne do 15 dnia każdego miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku.

Warto również zwrócić uwagę, iż istnieje grupa towarów i usług, które są zwolnione od podatku. Są one wymienione w załącznikach numer 1 i 2 do ustawy. Przykładowo można tu wymienić surowce mleczarskie, czy usługi w zakresie rolnictwa.

Opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegają czynności takie jak w przypadku podatku od towarów i usług, dotyczące towarów wymienionych w załączniku nr 6 do ustawy. Są to: paliwa do silników, oleje smarowe i specjalne, broń palna myśliwska, broń gazowa, urządzenia do prowadzenia gier losowych i zakładów wzajemnych, samochody osobowe, jachty pełnomorskie, sprzęt elektroniczny wysokiej klasy oraz kamery wideo, sól, środki upiększające i wyroby perfumeryjne, zapałki, karty do gry, wyprawione skóry futrzane zwierząt szlachetnych, wyroby przemysłu spirytusowego i drożdżowego, wyroby winiarskie, piwo, guma do żucia, wyroby tytoniowe, łodzie żaglowe z silnikiem oraz z dostosowaniem do silników (z wyjątkiem łodzi rybackich, roboczych i ratowniczych), a także napoje alkoholowe o zawartości alkoholu powyżej 1,5 %.

W akcyzie obowiązek podatkowy ciąży na producencie oraz importerze wyrobów akcyzowych. Zasadniczo podstawą opodatkowania jest obrót towarami akcyzowymi. W imporcie towarów akcyzowych podstawą opodatkowania akcyzą jest ich wartość celna powiększona o należne cło i podatek importowy. Jeżeli stawki akcyzy ustalane są kwotowo, podstawą opodatkowania jest ilość wyrobów akcyzowych. Stawki akcyzy w stosunku do cen sprzedaży u producentów, a u importerów do podstawy opodatkowania nie mogą przekroczyć z zastrzeżeniem art. 37 ust. 4 ustawy odpowiednio u producenta i importera dla: wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego 95 % i 190 %; paliw do silników, wyrobów winiarskich, piwa, pozostałych napojów alkoholowych oraz wyrobów tytoniowych 65 % i 190 %; samochodów osobowych 40 % i 65 %; pozostałych wyrobów 25 % i 40 %.

Podobnie jak osoby fizyczne również osoby prawne są zobowiązane do płacenia podatku dochodowego, a więc i spółki akcyjne są podatnikami tego podatku. Zagadnienia te reguluje ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 II 1992 roku (Dz.U. Nr 21/92 poz. 86 z późn.zm.). Jednak przepisów tej ustawy nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej - poza dochodami z działów specjalnych produkcji rolnej, a także przychodów z działalności leśnej oraz wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej

umowy. Należy sprecyzować, że za działalność rolniczą uważa się produkcję rolniczą i zwierzęcą (a w tym: produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego, reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą gruntową i szklarniową oraz pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów, sadowniczą, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, produkcję przemysłową zwierzęcą i hodowlę ryb), natomiast do działów specjalnych produkcji rolnej należy zaliczyć między innymi: hodowlę i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym, czy prowadzenie pasiek.

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych przedmiotem opodatkowania tym podatkiem jest dochód. Z pewnymi wyjątkami chodzi tu o dochód bez względu na rodzaj źródeł z jakich został osiągnięty. Te wyjątki obejmują sytuacje, gdy przedmiotem opodatkowania jest przychód - po pierwsze z praw autorskich, praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptur lub projektu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego oraz tzw. "know-how", pod warunkiem, że zostały one uzyskane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Wysokość podatku ustala się wtedy w wysokości 20 % przychodu, o ile nie stanowi inaczej umowa w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu zawarta z krajem będącym siedzibą podatnika. Po drugie w ten sam sposób co powyżej zostały obciążone podatkiem dochodowym dochody z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Ustawa zobowiązuje podatników do prowadzenia ewidencji rachunkowej w sposób rzetelny (bez celowego zniekształcania obrazu) prowadzonej działalności gospodarczej, umożliwiającą ustalenie wysokości dochodu (lub straty), podstawy opodatkowania i należnego podatku. Brak możliwości ustalenia należnego dochodu (lub straty) na podstawie prowadzonej ewidencji powoduje możliwość ustalenia przez organ podatkowy dochodu (lub straty) w drodze oszacowania. Rokiem podatkowym jest okres dwunastu kolejnych, pełnych miesięcy. Nie musi się on pokrywać z rokiem kalendarzowym. Jeżeli podatnik zechce jednak zmienić rok podatkowy, to zobowiązany jest do powiadomienia o swojej decyzji właściwy urząd skarbowy, w terminie 30 dni, licząc od dnia zakończenia ostatniego roku podatkowego. Jeżeli podatnik zamknie rok po-

datkowy stratą, ma możliwość pokrycia jej z dochodów uzyskanych w najbliższych, kolejno następujących po sobie trzech latach podatkowych.

W podatku dochodowym podstawowe znaczenie mają przychody. Przychodami są otrzymane pieniądze, wartości pieniężne (w tym różnice kursowe), wartość otrzymanych, nieodpłatnych świadczeń, oraz przychodów w naturze, umorzonych zobowiązań, zwróconych wierzytelności (w razie zwrotu części wierzytelności przychód ustala się proporcjonalnie do udziału zwróconej części w ogólnej kwocie wierzytelności). Wszelkie przychody w walutach obcych zostają przeliczone na złote, według "średnich" kursów z dnia uzyskania przychodu, ogłaszanych przez NBP. Wyjaśnienia wymaga też pojęcie różnic kursowych. Otóż, ustala się je jako różnicę między wartością tych środków obliczoną przy zastosowaniu kursu kupna walut z dnia faktycznego otrzymania przychodu oraz kursu kupna walut z dnia ich otrzymania, albo kursu sprzedaży z dnia nabycia walut, ogłoszonego odpowiednio przez bank dewizowy, z którego usług korzysta podatnik. Należy zwrócić uwagę, iż osiągnięte w roku podatkowym przychody związane z działalnością gospodarczą i działami specjalnymi produkcji rolnej uważa się także należne, choćby faktycznie jeszcze nie otrzymane przychody (po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, bonifikat i skont). Jeżeli przychody są wyrażone w walutach obcych, a między dniem ich uzyskania i dniem faktycznego otrzymania występują różne kursy walut, to te przychody odpowiednio podwyższa się lub obniża o różnice wynikające z zastosowania kursu kupna walut z dnia faktycznego otrzymania przychodów, ustalonego przez bank dewizowy, z którego usług korzystał uzyskujący przychód, oraz z zastosowania średniego kursu ogłoszonego przez NBP z dnia uzyskania przychodu. Ustawodawca w ust. 4 paragrafu 12 określił również wyraźnie czego nie zalicza się do przychodu. Przykładowo można tu wymienić: należny podatek od towarów i usług, zwrócone lub umorzone podatki i opłaty, odsetki otrzymane w związku ze zwrotem nadpłaconych zobowiązań podatkowych i innych należności. W sposób odmienny niż przedstawiony powyżej uregulował ustawodawca problematykę przychodów uzyskiwanych z nieruchomości udostępnianych nieodpłatnie oraz ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych. Jeżeli nieruchomość nie jest udostępniana nieodpłatnie na cele działalności naukowej, naukowo-technicznej, oświatowej, oświatowo-wychowawczej, kulturalnej,

w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów, kultu religijnego, związkom zawodowym oraz ma miejsce udostępnianie lokali mieszkalnych osobom pozostającym z podatnikiem w stosunku pracy (dla których stanowi ono nieodpłatne świadczenie w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym osób fizycznych), to za przychód z nieruchomości udostępnianych nieodpłatnie w całości lub części do używania, uważa się równowartość czynszu, jaki by przysługiwał w razie zawarcia umowy najmu lub dzierżawy nieruchomości, ustaloną na podstawie przeciętnej wysokości czynszów stosowanych w danej miejscowości i przy najmie lub dzierżawie nieruchomości tego samego rodzaju. Natomiast wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży stanowi przychód ze sprzedaży nieruchomości, praw majątkowych i innych rzeczy. Wartość rynkową nieruchomości, praw majątkowych oraz innych rzeczy określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości i w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, uwzględniając ich stan i stopień zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju z dnia zawarcia umowy. Urząd Skarbowy ma możliwość ustalenia wartości sprzedaży z uwzględnieniem opinii biegłych. Może to nastąpić wtedy, gdy wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży znacznie odbiega od wartości rynkowej tych praw lub rzeczy. W takim przypadku urząd skarbowy wzywa strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. I jeżeli podatnik nie udzieli odpowiedzi, nie dokona zmiany wartości lub nie wskaże przyczyn uzasadniających podania takiej ceny to ustalenie takiej wartości nastąpi w podany powyżej sposób.

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu uzyskania przychodu, z wyjątkiem kosztów enumeratywnie wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Poniesione w walutach obcych koszty są przeliczane na złote polskie według średnich kursów ogłaszanych przez NBP z dnia poniesienia kosztu. W sytuacji, gdy koszty są wyrażone w walutach obcych a między dniem ich zarachowania i dniem zapłaty występują różne kursy walut, koszty te odpowiednio podwyższa się lub obniża o różnice wynikające z zastosowania kursu sprzedaży walut z dnia zapłaty, ustalonego przez

bank dewizowy ponoszącego koszt oraz kursu średniego ogłoszonego przez NBP z dnia zarachowania kosztów. Koszty z tytułu różnic kursowych od własnych środków lub wartości pieniężnych w walutach obcych ustala się jako różnicę między wartością tych środków obliczoną przy zastosowaniu kursu sprzedaży walut z dnia faktycznej zapłaty oraz kursu kupna walut z dnia ich otrzymania albo kursu sprzedaży z dnia nabycia walut. Jeżeli podatnik znajduje się w sytuacji, w której ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu oraz koszty związane z przychodami z innych źródeł, przy czym nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła, to te koszty są ustalone w takim stosunku, w jakim przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. Ceny rynkowe są podstawą ustalenia wartości zużytych do przetwórstwa rolno-spożywczego lub działów specjalnych produkcji rolnej surowców i materiałów pochodzących z własnej produkcji roślinnej, zwierzęcej i leśnej. Generalną zasadą jest reguła, iż koszty uzyskania przychodów można potrącić tylko w tym roku, w którym zostały poniesione. Jednakże potrącalne są także te koszty, które zostały poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy, ale dotyczyły roku podatkowego oraz zarachowane już koszty, chociaż ich nie poniesiono, jeżeli odnoszą się do przychodów danego roku podatkowego (chyba, że niemożliwe było ich zarachowanie).

Podstawą opodatkowania jest dochód, po odliczeniu od niego określonych wydatków i kwot. Są to odliczenia kwot darowizn na cele użyteczne społecznie np. naukowe. Nie mogą one przekroczyć 10 % dochodu. Przepis enumeratywnie określa, jakie mogą to być darowizny. Odliczeniu nie podlegają jednak darowizny na rzecz podmiotów, które te cele realizują w wykonywaniu działalności gospodarczej oraz dla osób fizycznych, dla których stanowiłyby ich osobisty przychód. Odliczeniu podlegają też kwoty, o które z prawem górniczym została obniżona podstawowa opłata eksploatacyjna za wydobywanie kopalin, a także wydatki na budowę własnego budynku mieszkalnego, wielorodzinnego, z przeznaczeniem znajdujących się w nim lokali mieszkalnych na wynajem oraz wydatków na zakup działki pod budowę tego budynku. Kwota wydatków na budowę budynku jest ograniczona normatywnie określonym przez ustawę. Jeżeli roczny dochód podatnika jest zbyt niski, aby pokryć wydatki związane z budową domu, wtedy podlegają one odliczeniu od dochodów osiągniętych

w następnych latach, aż do całkowitego ich odliczenia (w granicach normatywu).

Stawka podatkowa (z wyjątkiem wcześniej omówionych przypadków) podatku dochodowego wynosi 40 % podstawy opodatkowania. Jeżeli ma jednak miejsce sytuacja, w której podatnicy osiągają również dochody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i dochody te w obcym państwie również podlegają opodatkowaniu, to dla celów podatkowych łączy się je z dochodami osiąganymi w Polsce, a następnie od podatku obliczonego od całej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi zapłaconemu w obcym państwie. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych dopuszcza szereg zwolnień o charakterze podmiotowym (które w zasadzie nie dotyczą spółek akcyjnych), jak i zwolnień o charakterze przedmiotowym. Te ostatnie obejmują 21 tytułów i są to: dochody pochodzące ze sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego (o ile te grunty nie utraciły wskutek tych czynności charakteru rolnego lub leśnego); dochody z tytułu sprzedaży nieruchomości lub prawa wieczystego użytkowania na podstawie przepisów o ochronie przyrody; dochody osiągane przez podatników objętych nieograniczonym obowiązkiem podatkowym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (jeżeli umowa międzynarodowa tak stanowi); dochody podatników - z wyłączeniem przedsiębiorstw państwowych, spółdzielni oraz spółek, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa (w tym też polegająca na kształceniu studentów), kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych w zakresie budowy dróg i sieci telekomunikacyjnych na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji społecznej i zawodowej inwalidów oraz kultu religijnego - w części wydatkowanej na te cele; dochody kościelnych osób prawnych, dochody społeczno-zawodowych organizacji rolników, jednostek organizacyjnych Ochotniczej Straży Pożarnej, spółdzielni, spółek, których jedynymi udziałowcami są kościelne osoby prawne lub organizacje działające na podstawie ustawy - Prawo o stowarzyszeniach, związków zawodowych, organizacji pracodawców i partii polity-

cznych, spółek wodnych i ich związków, o ile są to wydatki w roku podatkowym na cele statutowe; dochody z tytułu prowadzenia szkół w części wydatkowanej na cele szkoły; dochody z tytułu udziałów w spółce będącej osobą prawną, mającej siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wydatkowane w roku podatkowym na nabycie udziałów lub akcji skarbu państwa, albo na zakup obligacji polskich; dochody podatnika zatrudniającego osoby niepełnosprawne (zgodnie z ustawą o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych; odszkodowania; dochody ze składek członkowskich członków organizacji społecznych, politycznych i zawodowych; dochody z tytułu dotacji podmiotowych; dochody z tytułu działalności pozarolniczej i działów specjalnych produkcji rolnej przeznaczone na wynagrodzenia członków RSP; dochody z tytułu prowadzenia loterii fantowych i gry bingo fantowe na podstawie otrzymanego zezwolenia; dochody osób prawnych nie mających siedziby na terytorium Polski i finansowanej z funduszy pochodzących z instytucji międzypaństwowych oraz środków państw obcych na podstawie umów zawartych przez rząd; na zasadzie wzajemności dochody uzyskiwane przez ośrodki państw obcych; dochody w wysokości nominalnej wartości obligacji skarbowych lub środków pieniężnych otrzymanych na podstawie przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków; dochody narodowych funduszy inwestycyjnych, pochodzące z dywidend oraz z innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; dochody z tytułu dotacji przedmiotowych, subwencji, dopłat i innych nieodpłatnych świadczeń, stanowiące zwrot wydatków poniesionych przez podatnika na zakup lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

Podatek dochodowy jest wpłacany na rachunek urzędu skarbowego właściwego według siedziby podatnika w formie zaliczek składanych co miesiąc. Ich wartość jest obliczona jako różnica między podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego, a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące. Zaliczki miesięczne za okres od pierwszego do przedostatniego miesiąca roku podatkowego nalicza się w terminie do dnia 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Natomiast zaliczka za ostatni miesiąc jest uiszczana w wysokości zaliczki za miesiąc poprzedni do 20 dnia ostatniego miesiąca roku podatko-

wego. Ostateczne rozliczenie podatku za rok podatkowy następuje w terminie ustalonym do złożenia zeznania o wysokości dochodu osiągniętego za ten rok. To zeznanie składa się następnie urzędowi skarbowym do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie trzeba też wpłacić podatek należny, albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniach a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku. Zeznanie o ostatecznej wysokości dochodu podatnicy są zobowiązani złożyć w terminie 10 dni od zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, nie później niż przed upływem dziewięciu miesięcy od zakończenia roku podatkowego. Do zeznania podatnicy zobligowani są ponadto dołączyć zatwierdzony roczny bilans i rachunek wyników (wraz z opinią i raportem podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych), a w przypadku spółek akcyjnych również odpis uchwały walnego zgromadzenia, zatwierdzającej bilans roczny oraz rachunek wyników.

PRZYPISY

¹L. Stecki, M. Wilke: *Zarys prawa cywilnego dla studentów ZSA*, cz. II, Toruń 1976.

Wybór literatury

- Bartkowiak W.: *VAT: ustawa o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym*. Bydgoszcz 1993.
- Brzeziński B., Kalinowski M.: *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz do ustawy*. Toruń 1992.
- Gajl N.: *Finanse i prawo finansowe*. Warszawa 1992.
- Grzelak J.: *Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy*. Wrocław 1993.
- Głuchowski J.: *Polskie prawo podatkowe*. Warszawa 1993.
- Kruczalak K.: *Prawo obrotu gospodarczego*, cz. I, Gdańsk 1990.
- Owoc J.: *Podatek dochodowy od osób prawnych*. Warszawa 1992.
- Radzik M.: *Wybieramy spółkę. Informator*. Wałcz 1989.
- Stecki L., Wilke M.: *Zarys prawa cywilnego dla studentów ZSA*, cz. II, Toruń 1976.
- Wiśniewski A.: *Prawo o spółkach*, cz. I, Warszawa 1990.

Summary

At present in Poland, Value-Added Tax is levied on the joint stock company's turnover. Its basic rate is 22 %. Also reduced rates of the tax are possible. Besides exporters and importers of some goods must pay excise tax.

The income tax for legal persons is imposed on the income of joint-stock companies. Its rate is 40 %. The base for this tax is income reduced by costs. The legislator specified expenses that are not costs of profit. The legislator also admits possibility to have the subject exemption from income tax for legal persons.