

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

252

Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem



Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, 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](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 978-83-7695-245-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jacek Barburski , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce	11
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji	26
Leszek Borowiec , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce.....	42
Halina Buk , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych	54
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych.....	66
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	76
Alina Dyduch , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe	88
Joanna Dynowska , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego	104
Waldemar Piotr Gil , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego	115
Renata Gmińska , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami	126
Joanna Habelman , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A.	136
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	149
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	163
Elżbieta Jaworska , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej	180
Marcin Kaczmarek , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji.....	193
Ilona Kędzierska-Bujak , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	213
Konrad Kochański , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa.....	223

Marcin Kowalewski , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań	237
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa	248
Jarosław Kujawski , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i>	263
Grzegorz Lew , „Zrównoważony” rachunek kosztów	280
Agnieszka Lew , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów	290
Sebastian Lotz , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej .	300
Monika Łada , Analiza rentowności strumieni wartości	312
Anna Łapińska , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie	324
Jarosław Mielcarek , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej	334
Daria Moskwa-Bęczkowska , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności	349
Przemysław Mućko , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej	365
Bożena Nadolna , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne	377
Agnieszka Nóżka , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności	393
Andrzej Parzonko , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL	403
Michał Pietrzak , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników	415
Michał Poszwa , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń	432
Sabina Rokita , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych	440
Anna Stronczek , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych	448
Piotr Szczypa , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa	458
Alfred Szydelko , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych	467
Lukasz Szydelko , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty	478
Piotr Urbanek , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa	489
Małgorzata Wasilewska , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych	502
Elżbieta Wawrzyniak , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu	520
Edward Wiszniowski , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej	531

Paweł Wroński , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych.....	545
Adam Zawadzki , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu.....	560

Summaries

Jacek Barburski , The role of human factor in the development of banking sector in Poland.....	25
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization.....	41
Leszek Borowiec , The concept of net cost of municipal services in Poland.....	53
Halina Buk , Creation of financial result from the long-time construction contract sales.....	65
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Cost calculation of business insurance in decision accounts.....	75
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value.....	87
Alina Dyduch , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding.....	103
Joanna Dynowska , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship.....	114
Waldemar Piotr Gil , Dilemma of the concept of the cost of equity capital.....	125
Renata Gmińska , Logistics costing as a tool of cost management.....	135
Joanna Habelman , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority.....	148
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	162
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	179
Elżbieta Jaworska , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage.....	192
Marcin Kaczmarek , Aspects of implementing performance management in the Police.....	212
Iłona Kędzierska-Bujak , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
Konrad Kocharński , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics.....	236
Marcin Kowalewski , Strategy maps in performance measurement system.....	247
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , The influence of sales growth rate on business valuation.....	262

Jarosław Kujawski , Revenue and margin in extended earned value management	279
Grzegorz Lew , „Balanced” cost accounting	289
Agnieszka Lew , Managing values of traditional bill of costs	299
Sebastian Lotz , Target costing in automotive industry costs management processes	311
Monika Łada , Value streams profitability analysis	323
Anna Łapińska , Specificity of cost accounting in agriculture	333
Jarosław Mielcarek , Performance management with optimum batch size	348
Daria Moskwa-Bęczkowska , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement	364
Przemysław Mućko , Case study of activity based costing implementation in English police forces	376
Bożena Nadolna , Management accounting research methods and their philosophical foundations	392
Agnieszka Nózka , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers	402
Andrzej Parzonko , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions	414
Michał Pietrzak , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement	431
Michał Poszwa , Identification and measurement of free of charge benefits revenue	439
Sabina Rokita , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations	447
Anna Stroncsek , Management control of the new public finance act	457
Piotr Szczypa , Quality costs of corporation’s logistic processes	466
Alfred Szydelko , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information	477
Łukasz Szydelko , Using of information from target costing in cost responsibility centers management	488
Piotr Urbanek , Responsibility accounting. business theory and practice	501
Małgorzata Wasilewska , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company	519
Elżbieta Wawrzyniak , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point	530
Edward Wiszniewski , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input	544
Paweł Wroński , Preliminary analysis of selected investment open pension funds	559
Adam Zawadzki , Outsourcing cost-effectiveness evaluation	571

Michał Poszwa

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

IDENTYFIKACJA I WYCENA PRZYCHODÓW Z NIEODPŁATNYCH ŚWIADCZEŃ

Streszczenie: Prawidłowe ustalenie wyniku podatkowego polega między innymi na określe-
niu zgodnego z przepisami zakresu przychodów. Do przychodów podatkowych zalicza się,
przy uwzględnieniu wyłączeń, wszelkie korzyści uzyskiwane przez podatnika. Katalog tych
korzyści ma charakter otwarty. Szczególnym rodzajem przychodów podatkowych jest war-
tość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także innych nie-
odpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń. Podmioty dokonujące rozliczeń jako podat-
nicy i płatnicy podatku dochodowego powinny dokonywać identyfikacji i wyceny tych
świadczeń. W przepisach podatkowych nie podano jednak ich definicji. Ustalenie zatem wa-
runków, jakie muszą zaistnieć, aby przychód powstał, ma zasadnicze znaczenie dla uniknięcia
nieprawidłowości w rachunku przychodów podatkowych.

Słowa kluczowe: przychody, przychody podatkowe, nieodpłatne świadczenia.

1. Wstęp

W celu rozliczenia podatku dochodowego konieczne jest ustalenie wyniku podat-
kowego. Rachunek dochodu (straty podatkowej) powinien być prowadzony prawid-
łowo i rzetelnie, czyli zgodnie z przepisami oraz z uwzględnieniem wszystkich
istotnych podatkowo zdarzeń. W procedurze ustalania przychodów i kosztów podat-
kowych określa się ich zakres, wartość oraz moment uznania w rachunku podatko-
wym. Zasady uznawania przychodów i kosztów za podatkowe, sposoby ich wyceny
oraz reguły przypisywania do okresów rozliczeniowych są określone w przepisach.
Regulacje podatkowe charakteryzują się jednak pewną specyfiką, co skutkuje ich
oddziaływaniem zarówno na sytuację finansową, jak i na ryzyko podatników. Inter-
pretacja rzeczywistości gospodarczej dokonywana na potrzeby podatkowe powodu-
je często zwiększenie fiskalizmu oraz przyczynia się do wzrostu niepewności doty-
czącej prawidłowości rozliczeń.

Wysokość ciężaru podatkowego determinowana jest skalą ponoszonych wydat-
ków podatkowych oraz ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości. Obciążenie podat-
kiem dochodowym zależy między innymi od zakresu uznawanych w rachunku do-
chodu (straty podatkowej) przychodów i kosztów. Rozszerzanie katalogu przychodów

zaliczanych do podatkowych oraz ograniczenie kosztów uznawanych za podatkowe powoduje zwiększenie fiskalizmu. Dodatkowym czynnikiem zwiększającym ryzyko działalności oraz potencjalnie także fiskalizm jest niejasność obowiązujących przepisów. Skutkiem nieprecyzyjnego sformułowania norm jest z jednej strony niejednoznaczność ich interpretacji przez podatników (ryzyko), a z drugiej swoboda ich interpretacji przez organy podatkowe (najczęściej w kierunku zwiększenia podstawy obliczenia podatku).

Szczególną kategorią podatkową, której stosowanie powoduje zwiększenie fiskalizmu oraz ryzyka podatkowego, są świadczenia nieodpłatne zaliczane do przychodów podatkowych. Otrzymane przez podatnika nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy, prawa albo inne świadczenia powinny być po uprzedniej ich wycenie zaliczone do przychodów, powodując zwiększenie dochodu lub zmniejszenie straty podatkowej. Na potrzeby identyfikacji podlegających opodatkowaniu wartości świadczeń nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych konieczne jest określenie ich istoty oraz przesłanek ich uznawania. W przepisach podatkowych nie ma bowiem definicji świadczeń, co otwiera pole do interpretacji ich zakresu i cech szczególnych.

Celem artykułu jest analiza zakresu pojęcia świadczeń nieodpłatnych zaliczanych do przychodów podatkowych osiągniętych w ramach działalności gospodarczej oraz sposobów ustalania ich wartości ze szczególnym uwzględnieniem ich wpływu na ryzyko podatkowe przedsiębiorstwa. Ustalenie i zastosowanie przesłanek dla identyfikacji świadczeń nieodpłatnych zaliczanych do przychodów może się przyczynić do minimalizacji ryzyka podatkowego.

2. Zakres przychodów podatkowych

Przychody są kategorią definiowaną w prawie bilansowym na potrzeby ustalania wyniku finansowego oraz w prawie podatkowym na potrzeby ustalania wyniku podatkowego. Zakres przychodów podatkowych jest inny niż przychodów rachunkowych, chociaż większość pozycji w obu rachunkach jest identyczna. Różnice wynikają z celów regulacji bilansowej (dążenie do rzetelności) oraz podatkowej (fiskalizm oraz redystrybucja i stymulacja działalności).

Zgodnie z Ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (art. 3, ust. 1, pkt 30) przez przychody i zyski „rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli”. Aby możliwe było uwzględnienie przychodów w rachunku wyników, powinny być spełnione dwa warunki. Po pierwsze, musi być prawdopodobne uzyskanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych polegających na zwiększeniu wartości aktywów

(np. przez wpływ środków pieniężnych lub powstanie należności z tytułu sprzedaży) albo zmniejszeniu wartości zobowiązań (np. na skutek ich umorzenia). Po drugie, aby uznać przychód, konieczne jest wiarygodne określenie wartości (np. na podstawie dokumentów źródłowych). Zwiększenie wartości aktywów lub zmniejszenie wartości zobowiązań jest rejestrowane jako przychód, jeżeli prowadzi do zwiększenia kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru (w inny sposób niż wniesienie wkładów przez właścicieli).

Aby przychody mogły być zaliczone do rachunkowych, muszą być spełnione określone warunki. Takie ogólne warunki nie są formułowane w przepisach podatkowych. W Ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje się przychodów podatkowych. W art. 12 ustawy podaje się zakres przychodów opodatkowanych, wymieniając ich rodzaje, a także wyłączenia i moment uznania [Nykiel, Mariański (red.) 2012, s. 239]. Katalog przychodów podatkowych ma charakter otwarty [Dmoch 2009, s. 121] i obejmuje otrzymane pieniądze i wartości pieniężne, różnice kursowe, nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie otrzymane rzeczy, prawa i inne świadczenia, umorzone lub przedawnione zobowiązania, wartość zwróconych wierzytelności odpisanych jako nieściągalne lub wcześniej umorzonych, przychody należne uzyskane w ramach działalności gospodarczej oraz inne przychody. Prawidłowe ustalenie zakresu przychodów podatkowych wymaga uwzględnienia wyłączeń, których katalog ma charakter zamknięty. Przy określaniu przychodów podatkowych na potrzeby ustalenia dochodu nie uwzględnia się przychodów zwolnionych z opodatkowania – art. 12, ust. 4 (np. otrzymane odsetki od organów podatkowych) oraz przychodów z działalności, które nie są objęte podatkiem dochodowym – art. 2 (np. z działalności rolniczej). Ponadto należy pominąć przychody opodatkowane ryczałtowo – art. 21 i 22 (np. z tytułu odsetek czy udziału w zyskach osób prawnych).

Porównując zakres przychodów ujmowanych w rachunku zysków i strat oraz w rachunku wyniku podatkowego, można wyodrębnić trzy grupy przychodów. Do pierwszej zalicza się te przychody, które występują w obu rachunkach (np. przychody ze sprzedaży, umorzone zobowiązania). Do drugiej grupy zalicza się przychody, które są uwzględniane księgowo, ale są wyłączone z rachunku wyniku podatkowego (np. przychody z działalności rolniczej, niektóre umorzone zobowiązania). Do trzeciej grupy zalicza się przychody podatkowe, które nie są ujmowane w rachunku zysków i strat. Należą do nich przychody z nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń. Przychody te powinny być ujmowane w ewidencji pozabilansowej. W praktyce istnieje poważne ryzyko ich pominięcia, bowiem ze względu na brak zapłaty utrudniona jest identyfikacja tego rodzaju przychodu [Małecki, Mazurkiewicz 2011, s. 278]. Znajomość charakteru przychodów oraz potencjalnych okoliczności ich wystąpienia pozwala na zminimalizowanie ryzyka ich pominięcia w rachunku podatkowym.

3. Istota nieodpłatnych świadczeń

Ustalenie zakresu nieodpłatnych świadczeń ma istotne znaczenie z punktu widzenia prawidłowej identyfikacji obowiązku podatkowego. Brak legalnej, podatkowoprawnej definicji pojęcia „nieodpłatne świadczenie” stanowi źródło ryzyka dla podatnika [Grabarczyk 2009, s. 9]. Zgodnie z art. 12, ust. 1, pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych do przychodów podatkowych zalicza się „wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń.” W ramach kategorii „nieodpłatne świadczenia” można wyodrębnić następujące rodzaje przychodów: nieodpłatnie otrzymane rzeczy, nieodpłatnie otrzymane prawa, częściowo odpłatnie otrzymane rzeczy, częściowo odpłatnie otrzymane prawa, inne nieodpłatne świadczenia oraz inne częściowo odpłatne świadczenia. Przychody podatkowe występują więc w przypadku przeniesienia praw do rzeczy (np. darowizna samochodu), nieodpłatnego korzystania z rzeczy (np. pieniędzy, nieruchomości, maszyn i urządzeń) oraz praw autorskich, nieodpłatnego użytkowania programów komputerowych, a także nieodpłatnego wykonania na rzecz podatnika usług (np. szkoleniowych, doradczych, remontowych).

Przychody podatkowe z tytułu nieodpłatnych świadczeń występują w formie otrzymanych „rzeczy i praw” oraz „innych nieodpłatnych świadczeń”. Bezpłatne otrzymanie rzeczy i praw oznacza przeniesienie na rzecz podatnika praw do rzeczy lub praw majątkowych. Do innych nieodpłatnych świadczeń zalicza się natomiast wyłącznie bezpłatne usługi oraz bezpłatne udostępnienie rzeczy lub praw określonych przez ustawodawcę. W przepisach dotyczących wyceny świadczeń (art. 12, ust. 6) znajduje się zamknięty katalog rodzajów świadczeń i tylko dla tych świadczeń określone zostały reguły wyceny. Ponadto przychody z innych nieodpłatnych świadczeń powstają w inny sposób niż otrzymanie pieniędzy, wartości pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych.

Zaliczenie do przychodów podatkowych otrzymanych nieodpłatnie rzeczy lub praw nie powoduje istotnych problemów [Nykiel, Mariański (red.) 2012, s. 241]. Nie ulega wątpliwości, że przychód podatkowy powstaje jako skutek oświadczenia woli powodującego powstanie stosunku prawnego (np. zawarcia umowy użyczenia, darowizny), którego konsekwencją jest przysporzenie w majątku podatnika [Szymański (red.) 2005, s. 173]. Kontrowersje mogą się jednak pojawić przy wycenie oraz w przypadku otrzymania rzeczy lub praw za częściową odpłatnością. W celu ustalenia przychodu podatkowego konieczne jest bowiem stwierdzenie istnienia różnicy między wartością rynkową a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. Wartość podatkową ustala się według szczegółowych wytycznych zawartych w przepisach. Jednak ich stosowanie wymaga skrupulatności, a szczególnie uwzględnienia indywidualnej sytuacji podatnika.

W praktyce gospodarczej kontrowersje dotyczą rozumienia „otrzymanych nieodpłatnych świadczeń”. W orzecznictwie najczęściej nawiązuje się do prawa cywil-

nego. Świadczenie oznacza określone, będące treścią zobowiązania, zachowanie się dłużnika na rzecz wierzyciela. Zachowanie dłużnika może być czynne (działanie) lub bierne (zaniechanie). Działanie może polegać na daniu czegoś (np. przeniesienie własności rzeczy) lub na czynieniu (np. wykonanie usługi). Natomiast zaniechanie może polegać na nieczynieniu, zaprzestaniu lub powstrzymaniu się. W sensie prawnym świadczenie występuje wtedy, gdy podmiot działający chce przenieść i przenosi wartość ze swojego majątku do majątku innego podmiotu w celu wypełnienia zobowiązania. Jeżeli świadczenie jest odpłatne, to dłużnik w zamian za jego spełnienie otrzymuje korzyść majątkową. W przypadku świadczenia nieodpłatnego wzajemna korzyść nie występuje (por. [Grabarczyk 2009, s. 78-81]). Odpłatność może być rozumiana formalnie (gdy dłużnik uzyska jakąkolwiek korzyść) oraz merytorycznie, gdy musi być równowaga między wartością świadczenia a korzyścią dłużnika (jeżeli między wartościami występuje rażąca dysproporcja, świadczenie uznawane jest za nieodpłatne). Przyjmuje się, że warunkiem uznania odpłatności świadczenia jest istnienie tej równowagi.

Ponieważ w przepisach podatkowych nie zdefiniowano treści pojęcia nieodpłatnego świadczenia, przyjmuje się, że należy przyjąć koncepcję wynikającą z Kodeksu cywilnego. Podstawą jest tutaj założenie, że ustawodawca podatkowy, działając racjonalnie, przyjął, że definicja podatkowa jest zbędna i że wystarczą te przepisy, które już są [Grabarczyk 2009, s. 89]. W innym ujęciu przyjmuje się za podstawę analiz prymat wykładni językowej przy interpretowaniu przepisów. Stąd pogląd, że rozważania na temat zakresu nieodpłatnych świadczeń w prawie podatkowym i cywilnym nie mają znaczenia. Uwzględniając kontekst językowy, należy przyjąć, że słowo „otrzymać” oznacza dostać coś w darze lub w zamian za coś, słowo „nieodpłatny” zaś oznacza taki, za który się nie płaci, a „świadczenie” oznacza wykonywanie czegoś na czyjąś rzecz. Warunkiem otrzymania nieodpłatnego świadczenia jest działanie, a nie zaniechanie, co oznacza istnienie woli po stronie wierzyciela, który przekazuje lub wykonuje coś w sposób nieodpłatny [Nykiel, Mariański (red.) 2012, s. 243].

Przychód podatkowy powstaje zatem tylko wówczas, gdy nastąpiło przekazanie świadczenia w wyniku działania. Konieczne jest przy tym ustalenie daty przekazania świadczenia, bowiem przychód powstaje w dacie otrzymania świadczenia. Warunkiem uznania świadczenia za nieodpłatne jest jego jednostronność, brak ekwiwalentu lub nieponoszenie kosztów przez podatnika. Podatnik musi więc uzyskać od innego podmiotu korzyść, która ma wymiar finansowy. Brak możliwości wyceny oznacza brak przychodu.

Ważnym problemem obrazującym złożoność problematyki świadczeń nieodpłatnych jest zagadnienie przychodów spółki wynikających z niewypłacenia dywidendy niezwłocznie po podjęciu odpowiedniej uchwały. Zdaniem organów podatkowych oraz sądów do przychodów należy zaliczyć korzyść spółki polegającą na dysponowaniu środkami należącymi do udziałowców. Takie stanowisko orzecznictwa jest powszechnie krytykowane w literaturze. Opinie doktryny bazują tutaj na

założeniu, że w przypadku niewypłaconej dywidendy nie występuje działanie, które jest warunkiem przekazania świadczenia.

W przepisach podatkowych wskazuje się również sytuacje, gdy nieodpłatne świadczenia nie są zaliczane do przychodów podatkowych. Należą do nich świadczenia związane z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem podmiotów publicznych. Ponadto zwalnia się z opodatkowania wartość rzeczy lub praw i innych świadczeń finansowanych ze środków budżetów publicznych, agencji rządowych i instytucji finansowych realizujących programy rządowe. Nie podlega opodatkowaniu także wartość świadczeń wolontariuszy wykonywanych na podstawie przepisów o organizacjach pożytku publicznego. Zwolnienie podatkowe dotyczy również otrzymanych nieodpłatnie rzeczy i praw w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego.

Ustalenie zakresu nieodpłatnych świadczeń, przesłanek ich występowania oraz warunków uznawania w rachunku podatkowym jest i będzie trudne dla wielu podmiotów. Znajomość problematyki pozwoli co najmniej na przygotowanie się do dokonania ewentualnych rozstrzygnięć lub też na uniknięcie sytuacji, które są źródłem dodatkowego ryzyka podatkowego.

4. Wycena nieodpłatnych świadczeń

Przychód z otrzymanych nieodpłatnych świadczeń musi być wyceniony. Szczegółowe zasady wyceny określone są w ustawie podatkowej. Ustalenie wartości otrzymanych nieodpłatnie rzeczy lub praw odbywa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, przy uwzględnieniu ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania. Konieczne jest zatem uwzględnienie indywidualnej sytuacji podatnika. Wartość rzeczy i praw częściowo odpłatnych jest ustalana jako różnica między wartością rynkową a odpłatnością ponoszoną przez podatnika.

Przy ustalaniu wysokości przychodu należy brać pod uwagę możliwość jej kwestionowania przez organy podatkowe. Źródłem ryzyka podatnika jest prawo podwyższenia wartości przez organ podatkowy, jeżeli wartość ta znacznie i bez uzasadnionej przyczyny odbiega od wartości rynkowej. Sprzeciw organu podatkowego będzie skuteczny tylko wówczas, gdy podatnik nie złoży wyjaśnień lub wyjaśnienia nie uzasadnią stosowania wartości poniżej rynkowej. Ustalenie wartości rynkowej innej niż wartość rzeczy lub praw ma podstawowe znaczenie dla zidentyfikowania świadczeń częściowo odpłatnych. W przypadku odpłatnego otrzymania rzeczy lub praw podatnik powinien dokonać oceny relacji między odpłatnością a wartością rynkową.

Szczegółowe regulacje dotyczą wyceny otrzymanych nieodpłatnych świadczeń (innych niż rzeczy i prawa). Sposób wyceny zależy od przedmiotu świadczenia. Je-

żeli przedmiotem świadczeń są usługi wykonywane przez świadczeniodawcę w ramach działalności, podstawą wyceny są ceny stosowane wobec innych odbiorców. W przypadku nabycia usługi stosuje się cenę zakupu. Jeżeli świadczenie polega na udostępnieniu lokalu, wartość przychodu u korzystającego ustala się w wysokości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu. We wszelkich innych przypadkach wycena jest dokonywana na podstawie cen rynkowych stosowanych w identycznych lub podobnych sytuacjach. Wartość otrzymanych świadczeń częściowo odpłatnych ustala się przez porównanie wartości rynkowej z rzeczywistą odpłatnością ponoszoną przez podatnika.

Mimo szczegółowych regulacji dotyczących zasad wyceny otrzymanych nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń należy uwzględnić możliwe trudności w ich stosowaniu. Szczególnym problemem jest ustalenie właściwej, indywidualnej wartości rynkowej rzeczy, praw, usług, czynszu, a także ceny bazowej w przypadku stosowania przez podmiot zróżnicowanych cen sprzedaży. W ramach wewnętrznych procedur podatnik powinien uzasadniać dokonaną wycenę, tak aby w sytuacji jej kwestionowania posłużyć się merytorycznymi argumentami.

5. Zakończenie

Problematyka identyfikacji oraz wyceny otrzymanych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych rzeczy, praw i innych świadczeń odzwierciedla indywidualny, charakterystyczny dla konstrukcji podatku dochodowego sposób interpretacji rzeczywistości gospodarczej. W rachunku podatkowym konieczne jest bowiem uwzględnienie kategorii przychodów właściwej tylko dla opodatkowania i stosowanej głównie dla celów fiskalnych.

Znajomość istoty i charakteru świadczeń oraz umiejętność ich identyfikacji w procesach gospodarczych i wyceny pozwala co najmniej na analizę ryzyka podatkowego i podjęcie ewentualnych działań zapobiegawczych. Podstawą analizy działalności pod kątem występowania i wyceny świadczeń nieodpłatnych powinny być przede wszystkim orzeczenia sądów, do których dostosowują się organy podatkowe.

Literatura

- Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych*, C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Grabarczyk J., *Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń*, ABC, Warszawa 2009.
- Nykiel W., Mariański A. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, ODDK, Gdańsk 2012.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość*, LEX, Warszawa 2011.
- Marciniuk J. (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych*, C.H. Beck, Warszawa 2007.
- Szymański K. (red.), *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych*, Difin, Warszawa 2005.

IDENTIFICATION AND MEASUREMENT OF FREE OF CHARGE BENEFITS REVENUE

Summary: Proper determination of the tax is due, inter alia, to the determination of the scope of revenue which is in accordance with the rules. Any benefits derived by a taxpayer, taking into account exemptions, are included in tax revenues. The catalogue of these benefits is open. Value of free or partially free received things or rights as well as other free of charge or partially chargeable benefits is a special type of tax revenue. Entities making settlements as taxpayers and income tax payers should make an identification and valuation of these benefits. The tax rules do not, however, give their definitions. Therefore, the determination of conditions which have to exist for the income to arise, is crucial to avoid the non-regularity on the income tax revenues account.

Keywords: revenues, tax revenues, free of charge benefits.