

Aleksander Werner

PRZEPISY PODATKOWE MAJĄCE NA CELU POPRAWĘ PŁYNNOŚCI FINANSOWEJ PRZEDSIĘBIORCÓW

Wprowadzenie

Istotą ekonomiczną świadczeń podatkowych jest przejęcie przez organizację państwową środków finansowych, a więc przede wszystkim funkcja fiskalna. W przypadku przedsiębiorców następuje przejmowanie przez państwo rezultatów działalności gospodarczej w celu przeznaczenia pozyskanych w ten sposób środków na wydatki publiczne, tj. dobra publiczne i dobra społecznie pożądane. W tym ostatnim zakresie następuje redystrybucja, co nadal w przypadku przedsiębiorców może nastąpić również poprzez przeznaczenie tych środków dla innych przedsiębiorców (np. poprzez udzielenie pomocy publicznej, wydatkowanie środków publicznych przy wykorzystaniu regulacji o zamówieniach publicznych). Taki transfer redystrybucyjny podlega ścisłemu reglamentowaniu przez prawo unijne oraz krajowe prawo pomocy publicznej i zamówień publicznych. Można mówić o wydzielonym obszarze przepisów opodatkowania działalności gospodarczej, gdzie także istnieją określone charakterystyczne dla tego typu podatników zasady opodatkowania działalności gospodarczej. Dotyczy to przepisów ustrojowych, a więc konstytucji, gdzie wprowadza się normy dotyczące swobody działalności gospodarczej, także przepisów dotyczących ochrony konkurencji, które to w dziedzinie podatków są ograniczane. W przypadku przedsiębiorców mowa jest nie tylko o przewłaszczeniu przez podatek własności prywatnej na rzecz państwa, ale także ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej poprzez m.in. przejęcie dochodów z tej działalności poprzez nakładanie podatków, różnicowanie podatników i przez to ingerowanie w konkurencję między przedsiębiorcami.

W systemie prawa podatkowego szczególne miejsce zajmują przepisy odnoszące się do opodatkowania działalności gospodarczej. Dotyczą one rodzajów podatków, które adresowane są do przedsiębiorców-osób prowadzących działalność gospodarczą. Szczegółność regulacji pozwala na wyodrębnienie i określenie wspólnych cech opodatkowania przedsiębiorców. Przepisy łączą nie tylko podmiot opodatkowania, ale też wykorzystanie konstrukcji prawnych, które są specyficzne i pozostają

w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej. W sposób wyraźny odróżniają się od innych konstrukcji podatkowych, gdzie podatnikiem jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub inne instytucje niebędące przedsiębiorcami. Różnice dotyczą pojęć: „podatnik”, „podstawa opodatkowania”, „przedmiot opodatkowania” i w końcu stosowanych wyłączeń podatkowych, zwolnień i ulg. Działalność gospodarcza tym różni się od innych form działalności podatników, że nastawiona jest na osiągnięcie zysku. Opodatkowując taką działalność, państwo przejmuje część zysku osiągniętego przez podatnika i przez to ingeruje nie tylko w sferę własności, ale także w przypadku przedsiębiorców w sferę wolności gospodarczej. Instytucja wolności gospodarczej, będąca konstytucyjną instytucją ustrojową, gwarantuje obywatelom oraz innym podmiotom, że państwo w sposób ograniczony celem i określony co do formy ingeruje w sferę prowadzonej działalności gospodarczej. W przypadku polskiej konstytucji ograniczenie działalności gospodarczej możliwe jest wyłącznie ze względu na ważny interes publiczny, a jednocześnie ograniczenie wolności może nastąpić w formie ustawy. W dalszej części zostaną omówione zasady konstytucyjne dotyczące ochrony prowadzenia działalności gospodarczej.

Na opodatkowanie działalności gospodarczej można patrzeć szerzej niż tylko w kontekście istoty podatku będącym przewłaszczeniem majątku lub ingerencją w sferę własności prywatnej. Zatem nie tylko z punktu widzenia art. 64 Konstytucji RP, ale w przypadku opodatkowania działalności gospodarczej powinno się brać pod uwagę art. 20, 22 Konstytucji RP. Państwo poprzez podatki przejmuje zyski związane z prowadzoną działalnością gospodarczą przedsiębiorcy, a jednocześnie w sposób ograniczony pozwala na rozliczenie straty poprzez możliwość jej rozliczenia w kolejnych latach podatkowych. Dlatego można uznać, że państwo wpływa poprzez podatki na zakres wolności gospodarczej. Wynika z tego, że zasada wolności gospodarczej określa granice opodatkowania przedsiębiorców. Podobnie zasada ochrony konkurencji powinna być brana pod uwagę przy ocenie systemu wprowadzania regulacji podatkowych, w tym także ulg w spłacie zobowiązań.

Ingerując w sferę działalności gospodarczej, państwo przejmuje dochody podatników, a jednocześnie zasadniczo nie przejmuje ryzyka prowadzonej działalności gospodarczej. W pewnych sytuacjach jednak obowiązują normy, które mają na celu ingerencję w relacje między podatnikami (np. rozliczenie podatku od wymagalnych niezaspokojonych faktur). Szczególne cechy towarzyszące opodatkowaniu przedsiębiorców pozwalają na analizę przepisów nie tylko w kontekście ochrony własności, ale także przepisów poświęconych działalności gospodarczej. Celem samym w sobie jest zapewnienie neutralności opodatkowania na prowadzenie działalności gospodarczej. Nie chodzi tutaj o neutralność w postaci braku obciążenia, ale neutralność regulacji polegającą na nienaruszaniu konkurencji między podatnikami. Tym ostatnim

różni się podejście do opodatkowania działalności gospodarczej przedsiębiorców od opodatkowania innych podatników.

Podatki mogą być analizowane nie tylko z punktu widzenia dochodów budżetowych, ale także w aspekcie ich wpływu na adresatów, podmioty zobowiązane do ich zapłaty. Istotnego znaczenia nabiera granica pomiędzy potrzebami gromadzenia środków publicznych przy wykorzystaniu podatków a zasadami ich gromadzenia, w tym gwarancjami, które poprzez istniejący porządek prawny pozwalają podatnikom w sposób jasny, przejrzysty i przewidywalny określać swoje obciążenia podatkowe, a także w ramach dozwolonych prawnie działań prawnych kształtować wysokość obciążeń podatkowych.

Jednakże w wielu wypadkach daniny publiczne wywierają istotny wpływ na zachowania podatników. W działalności władzy publicznej podatkom mogą być stawiane rozmaite zadania, określane jako funkcje podatkowe. W uzasadnieniu do projektu wskazano, że jednym z jej celów jest wprowadzenie zmian skutkujących poprawą płynności finansowej przedsiębiorców, ograniczenie zatorów płatniczych w gospodarce oraz zwiększenie dyscypliny płatniczej między przedsiębiorcami¹. Zmiany dotyczą m.in. podatków dochodowych i polegają na wprowadzeniu zasad pozbawiających dłużników prawa uznania za koszt uzyskania przychodów kwot, które nie zostały uregulowane w ciągu trzydziści dni od upływu terminu płatności ustalonego przez strony.

Zmiany ingerują w obrót gospodarczy, pozbawiając podatnika prawa do uznania wydatku za koszt uzyskania przychodu w przypadku, gdy w określonym terminie nie dokonał płatności kontrahentowi. Jednocześnie zmiany nie wpływają na ogólne zasady kwalifikacji danego wydatku za koszt uzyskania przychodu. Charakterystyczny dla wprowadzonych zmian jest pośredni wpływ na uznawalność kosztów, przez co pozbawia się podatników możliwości pomniejszenia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy nie zapłacił kontrahentowi w terminie lub gdy termin płatności jest przy spełnieniu określonych przesłanek zbyt długi. Sankcja w zakresie uznawalności wydatku za koszty z jednej strony dotyka kontrahenta, który nie reguluje swoich zobowiązań w terminie, z drugiej zaś powoduje, że zyskuje na tym fiskus. Charakter prewencyjny jest powiązany ze skutkiem fiskalnym dla budżetu państwa. Z tego też powodu można się zastanawiać, czy przyjęte rozwiązanie jest korzystne dla przedsiębiorców. Trzeba zauważyć, że istnieją inne metody ingerencji państwa w sferę obrotu gospodarczego, które mają na celu osiągnięcie podobnego prewencyjnego rezultatu.

¹ Projekt ustawy o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce z projektami aktów wykonawczych, 29/10/2012, Druk nr 833, s. 34.

1. Procedura uchwalenia ustawy wprowadzającej zasady korekty kosztów

Z dniem 1 stycznia 2013 roku weszła w życie ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce². W pierwszej kolejności trzeba zwrócić uwagę na szybkość prac nad projektem od dnia jego przekazania do uchwalenia i w końcu opublikowania, gdyż jak wynika z zestawienia kalendarycznego proces legislacyjny trwał nieco ponad miesiąc. Ustawa wpłynęła do Sejmu 29 października 2012 roku, a uchwalona została przez Sejm po nieco ponad dwóch tygodniach 16 listopada 2012 roku. Następnie Senat nie wniósł poprawek i prezydent podpisał ustawę 30 listopada 2012 roku i tego dnia została ona opublikowana w Dzienniku Ustaw. Zmiany do ustaw podatkowych na następny rok podatkowy ukazały się na miesiąc przed rozpoczęciem kolejnego roku podatkowego, a więc zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego w terminie pozwalającym na zapoznanie się przez adresatów norm podatkowych z treścią nowej ustawy.

Przedmiotowa nowelizacja dotyczy ustaw podatkowych, a więc aktów normatywnych, na mocy których „nakłada się podatek i określa, kto od czego i ile oraz jak ma go płacić”³. Przez ustawę podatkową rozumie się taką ustawę, która „nakłada dany podatek i określa wymienione w art. 217 Konstytucji RP elementy konstrukcyjne tego podatku. Miano ustawy podatkowej przysługuje również ustawie, która uchyla lub modyfikuje zakres obowiązku podatkowego lub jego elementy”⁴. Zasady dobrej legislacji w zakresie prawa finansowego dotyczą zatem zachowania odpowiedniej formy aktu prawnego, a także uwzględnienia zasad konstytucyjnych, zachowania ich treści, techniki legislacyjnej. Legislacja podatkowa jest procesem tworzenia i uchwalania przez kompetentne organy państwa aktów prawnych w zakresie podatków. Legislacja podatkowa obejmuje prace ustawodawcze oraz tworzenie i ustanawianie aktów rangi podustawowej i w końcu tworzenie oraz zawieranie umów międzynarodowych, które dotyczą podatków. Ustawy podatkowe w polskim systemie prawnym są regulowane w sposób szczególny. Dotyczy to wprowadzenia odmiennych zasad tworzenia ustaw podatkowych, kontroli zgodności ustaw z konstytucją, także ich wykładni. W tym zakresie szczególne zasady dotyczą przede wszystkim tworzenia projektów ustaw podatkowych, zasad podatkowych⁵, kompetencji nakładania

² DzU 2012, poz. 1342.

³ C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006, s. 13.

⁴ Ibidem, s. 91.

⁵ Por. J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Konieczny i Krużewski, Warszawa 2001, s. 29 i n.; C. Kosikowski, *Legislacja finansowa*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa

podatków, wspomnianej wyłączności ustawowej, kontroli przez Trybunał Konstytucyjny, zasad ogłaszania w organach promulgacyjnych, interpretacji i wykładni przepisów⁶, szczególnych procedur wykonywania.

Pojęcie „ustawa podatkowa” jest pojęciem normatywnym. Zostało wprowadzone do ustawy z dnia 19 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁷, gdzie ustawę podatkową określa się jako ustawę dotyczącą podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określających podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulującą prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich. W doktrynie podkreśla się, że zastosowanie słowniczkowej definicji ustawy podatkowej ma znaczenie wyłącznie przy wykładni przepisów Ordynacji podatkowej⁸ i jednocześnie zauważa się wady definicji zamieszczonej w Ordynacji podatkowej⁹.

W uzasadnieniach wielu orzeczeń Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywateli¹⁰. Podkreśla się, że „teoretycznie wyróżnione i nazwane zasady na tle konkretnych stanów faktycznych splatają się ze sobą, a niejasność przepisu w praktyce oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo”¹¹. Taka sytuacja narusza zasadę przyzwoitej legislacji oraz bezpieczeństwa prawnego obywatela, a przez to zasadę ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. W kontekście podatków niejasne, niekompletne przepisy, brak określoności skutkują powstaniem sytuacji braku bezpieczeństwa prawnego podatników i przez to naruszają zasadę ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa¹². Oznacza to, że przepisy podatkowe powinny być jasne, jednoznaczne, niebudzące wątpliwości i poprawne legislacyjnie, zaś w kontekście art. 84 Konstytucji RP pozwalające przy

1998, s. 73–76.

⁶ Por. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2008.

⁷ DzU 2005, nr 8, poz. 60 ze zm.

⁸ B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, w: *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2001, s. 223–234; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, op.cit., s. 72–73.

⁹ C. Kosikowski, *Legislacja finansowa*, op.cit., s. 75.

¹⁰ Wyrok TK z dnia 3 grudnia 1996 r. (sygn. K 25/95, OTK ZU nr 6/1996, poz. 52, s. 501), także wyroki TK z: 10 kwietnia 2001 r., sygn. U 7/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 56; 5 listopada 2002 r., sygn. P 7/01, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 80; 7 czerwca 2004 r., sygn. P 4/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 55; 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156.

¹¹ Wyrok z dnia 20 listopada 2002 r. (sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

¹² Wyrok z dnia 10 listopada 1998 r., sygn. K. 39/97, OTK ZU nr 6/1998, poz. 99; wyrok z dnia 13 lutego 2001 r., sygn. K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30; wyrok z dnia 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33.

zastosowaniu treści norm podatkowych precyzyjnie określić wysokość ciążącego na podatniku podatku przy wystąpieniu jasno i precyzyjnie określonych zdarzeń skutkujących powstaniem z obowiązku – zobowiązania podatkowego.

Spełnienie zasady lojalności państwa wobec adresata norm podatkowych stanowi podstawowy element, który warunkuje możliwość kształtowania przez podatnika zobowiązania podatkowego. Bez określoności obowiązków podatkowych nie istnieje możliwość ukształtowania sytuacji prawnopodatkowej przez podatnika w kształcie zakładanym przez tego ostatniego. Niejasność lub nieprecyzyjność przepisu powoduje niepewność jego adresatów, przez to przekazuje się zbyt szerokie uprawnienia dla organów stosujących prawo, które uzyskują kompetencje zarezerwowane dla władzy ustawodawczej, co jest niedopuszczalne w sferze zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki¹³. Jednocześnie podkreśla się, że „niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające”¹⁴.

Z zasadą tą ściśle związany jest wynikający z art. 217 Konstytucji RP obowiązek określania podstawowych elementów konstrukcyjnych w drodze ustawowej. Zasada monopolu ustawowego w tym przepisie wywodzona jest także z konstytucyjnej zasady państwa prawnego, z której wynika wymóg, aby prawa i obowiązki jednostki, w szczególności prawa i obowiązki podatkowe były regulowane ustawą, zaś „władza ustawodawcza ma ponosić wyłączną odpowiedzialność polityczną za wprowadzanie, konstrukcję i wysokość oraz zasady poboru danin”¹⁵. W orzecznictwie wskazuje się, że „celem przyjętej w art. 217 Konstytucji RP zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego jest nie tylko stworzenie gwarancji praw podatnika wobec organów władzy publicznej, lecz przede wszystkim wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej”¹⁶. Przedmiotowa wyłączność drogi ustawowej służy stworzeniu silniejszej

¹³ Wyrok z dnia 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33.

¹⁴ Wyrok z dnia 2010-11-04, sygn. P 44/07, DzU 2010.215.1419 z dnia 2010-11-16.

¹⁵ Wyrok z 9 września 2004 r., sygn. K 2/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 83, s. 1020; także wyrok z dnia 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00.

¹⁶ Wyroki TK z dnia: 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 65; 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51; 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13.

ochrony proceduralnej praw podatnika wobec organów władzy publicznej, co jest powiązane z nakazem szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych (zasada określoności prawa)¹⁷. Przedmiotową zasadę odnosi się nie tylko do wymienionych w nim elementów konstrukcyjnych daniny, lecz także do wszelkich istotnych elementów stosunku daninowego¹⁸. W rozporządzeniu mogą zostać uregulowane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny¹⁹. W doktrynie wskazuje się, by uchwalając ustawy podatkowe „w jak najszerszym zakresie, tak dalece jak to jest możliwe z punktu widzenia technicznych uwarunkowań budowy ustaw podatkowych, regulować elementy konstrukcyjne podatku”²⁰. W orzecznictwie wskazuje się, że art. 217 Konstytucji RP pozostaje w integralnym związku z art. 92 Konstytucji RP w tym znaczeniu, że nie uchylając jego zastosowania w prawie podatkowym, ustanawia dodatkowe warunki dopuszczalności wydawania aktów wykonawczych²¹.

Zagwarantowanie uzyskania informacji na temat prawa finansowego jest również uzależnione od takich elementów, jak odpowiednio wcześniejsza publikacja aktu normatywnego, a także wprowadzenie długiego terminu spoczywania ustawy, zanim stanie się aktem obowiązującym. Ta konstytucyjna zasada zyskała dzięki orzecznictwu Trybunału Konstytucyjnego wymiaru interesującego w aspekcie eliminacji asymetrii informacji. Nakazem konstytucyjnym jest nie tylko ustanawianie *vacatio legis*, ale też nadanie jej odpowiedniego wymiaru czasowego. Trybunał Konstytucyjny w jednym ze swoich orzeczeń uznał, że wymiar ten powinien wynosić przynajmniej czternaście dni, zwracając uwagę, że faktyczny czas dotarcia Dziennika Ustaw i Monitora Polskiego do adresatów i tak pochłania znaczną część owych dwóch tygodni²². Okres ten uznaje się więc za niezbędne minimum, które jest na ogół wystarczające przy wprowadzaniu w życie nowych uregulowań. W każdym jednak przypadku adekwatność okresu *vacatio legis* należy oceniać na tle każdej konkretnej regulacji.

¹⁷ Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41; także: W. Sokolewicz, *Uwagi do art. 217, w: Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. 4, Warszawa 2005, s. 12–19.

¹⁸ Wyrok TK z 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51; wyrok z 1 września 1998 r., 6 sygn. U 1/98, OTK ZU Nr 5/1998, poz. 65 oraz wyrok z 9 lutego 1999 r., sygn. U 4/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 4.

¹⁹ Wyroki TK z: 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51, s. 313; 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 63, s. 397; 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13, s. 165; 9 września 2004 r., sygn. K 2/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 83; 2 lipca 2003 r., sygn. P 27/02, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 59.

²⁰ E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, w: *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, „Studia i Materiały”, Wydawnictwo Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1999, s. 391; zob. także A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2005, s. 111.

²¹ Wyrok z 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33, s. 461.

²² *Vide* orzeczenie sygn. akt W 3/90, OTK z 1991 r., poz. 266.

Uzasadnieniem zarzutu niekonstytucyjności zbyt krótkiego – czyli „nieodpowiedniego” – okresu *vacatio legis* może być zwłaszcza niemożność dostosowania się adresata do skutków obowiązywania nowej normy. Trybunał Konstytucyjny w jednym ze swoich orzeczeń stwierdził, że badanie konstytucyjności wprowadzenia w życie nowych przepisów zawsze musi polegać na materialnym określeniu, jaki okres dostosowawczy ma charakter „odpowiedni”²³. „Odpowiedniość” *vacatio legis* rozpatrywać trzeba w związku z możliwością pokierowania – po ogłoszeniu nowych przepisów – swoimi sprawami w sposób uwzględniający treść nowej regulacji.

Wymóg zachowania *vacatio legis* należy odnosić nie tylko do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem jego sytuacji, lecz także do możliwości zapoznania się z nowym prawem i możliwości adaptacyjnych²⁴. Ocena, czy w konkretnym przypadku długość okresu *vacatio legis* jest odpowiednia, jest uzależniona od całokształtu okoliczności, w szczególności zaś od przedmiotu i treści unormowań przewidzianych w nowych przepisach, w tym i od tego, jak dalece różnią się one od unormowań dotychczasowych²⁵. Zasada zachowania odpowiedniego *vacatio legis* nabiera szczególnego znaczenia zwłaszcza w prawie podatkowym i nie można ukryć, że większość rozstrzygnięć Trybunału Konstytucyjnego dotyczy właśnie nagłych zmian ustawodawczych w materii podatkowej. Wypracowując zasady zmian przepisów podatkowych, orzecznictwo wpływa na eliminację nierówności w dostępie do informacji o publicznym prawie finansowym.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 25 czerwca 2002 roku²⁶ stwierdził, że „zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie systemu, jak i oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych”. W konsekwencji prawodawca narusza wartości znajdujące się u podstaw omawianej zasady „wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł

²³ Wyrok TK z dnia 10.12.2002 r., sygn. akt K 27/02, OTK-A 2002//7/92.

²⁴ Por. orzeczenie TK z 11 września 1995 r., sygn. P. 1/95, OTK z 1995 r., cz. II, poz. 26.

²⁵ Por. orzeczenia z 20 grudnia 1999 r., sygn. K. 4/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 165.

²⁶ Sygn. akt K 45/01.

przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, byłaby inaczej zdecydowała o swoich sprawach”.

Jednak mimo jasno zarysowanej linii interpretacyjnej doktryny i orzecznictwa konstytucyjnego wymóg zapewnienia odpowiedniego *vacatio legis* nie jest w każdej sytuacji bezwzględny. Oto bowiem Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 24 maja 1994 roku²⁷ podkreślił, że nakaz odpowiedniego *vacatio legis* nie ma charakteru bezwzględnego. Ustawodawca może zrezygnować z *vacatio legis*, jeżeli przemawia za tym ważny interes publiczny, którego nie można zrównoważyć interesem jednostki. Minimalny standard *vacatio legis* wyznacza ustawa z 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, przewidująca czternaście dni jako minimalny okres *vacatio legis* (art. 4 ust. 1 ustawy). Ustawa przewiduje wyjątki od zasady minimalnej długości – art. 4 ust. 2 ustawy stanowi, że w uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w Dzienniku Urzędowym. Muszą więc istnieć dostatecznie przekonujące argumenty uzasadniające odstępienie od zasady co najmniej czternastodniowego okresu *vacatio legis*. To odstępienie jest jednak dopuszczalne – zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – tylko „w szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym inna zasada prawnokonstytucyjna”.

Reasumując, należy stwierdzić, że:

- zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego zasada zachowania odpowiedniego okresu dostosowawczego i ochrony interesów w toku wymaga takiego określenia długości okresu *vacatio legis*, które pozwoli w konkretnych okolicznościach na dostosowanie się adresata nowych norm do nowej sytuacji prawnej; w zależności od obszaru nowych regulacji prawnych oraz konsekwencji związanych z przygotowaniem się do nowego stanu prawnego okres *vacatio legis* może wynosić nawet od kilku miesięcy do np. roku;
- warunkiem koniecznym do uznania, że nowe regulacje prawne zostały wprowadzone w życie z naruszeniem konstytucyjnego obowiązku zachowania odpowiedniego okresu *vacatio legis*, jest okoliczność, że adresat norm prawnych na podstawie całokształtu okoliczności nie mógł spodziewać się zmian ustawodawczych, natomiast jego działalność została już rozpoczęta i ukierunkowana wedle dotychczas obowiązujących norm prawnych, których zmian nie mógł przewidzieć, pozostając w zaufaniu do organów państwa;

²⁷ Sygn. akt K 1/94.

- zasada zachowania odpowiedniego okresu *vacatio legis* nie jest bezwzględna, albowiem ustawodawca w wyjątkowych przypadkach może nawet zrezygnować z okresu dostosowawczego przy wprowadzaniu nowych przepisów w życie, jeżeli przemawia za tym uzasadniony ważny interes społeczny i nie jest to sprzeczne z pozostałymi konstytucyjnymi gwarancjami praw jednostki; ponadto zastosowanie nawet krótkiego okresu *vacatio legis* może być uzasadnione uprzednią świadomością adresatów norm prawnych, wynikającą z dotychczasowego ustawodawstwa – a w szczególności ze zobowiązań międzynarodowych, że nowe konstrukcje prawne będą w Polsce stosowane.

W tym też kontekście należy negatywnie ocenić tryb przyjmowania przedmiotowej ustawy. Dotyczy to trybu pracy, a także jakości tych prac, gdyż wprowadzone rozwiązania pozostawiają wiele wątpliwości interpretacyjnych, co w praktyce będzie powodować trudności.

2. Opodatkowanie dochodu z działalności gospodarczej

Podstawową konstrukcją opodatkowania dochodu jest ustalenie przychodu z działalności gospodarczej, a następnie kosztów uzyskania przychodu i w konsekwencji opodatkowanie dochodu. Taka konstrukcja występuje zarówno w opodatkowaniu źródła z działalności gospodarczej osób fizycznych, jak i opodatkowania podatkiem dochodowym osób prawnych. W polskim systemie podatkowym przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym co do zasady jest osiągnięty dochód. Zasadą jest również, że przy obliczaniu dochodu nie uwzględnia się rodzajów źródeł przychodów, z jakich został osiągnięty ten dochód. Oznacza to, że dochód z działalności gospodarczej jest sumą wszystkich dochodów osiągniętych przez podatnika, co w dalszej kolejności przy ustalaniu podstawy opodatkowania oznacza, że przy jej obliczeniu uwzględnia się wszystkie rodzaje dochodów. Dochód jest dodatnią różnicą między sumą osiągniętych przez podatnika przychodów a kosztami ich uzyskania, zaś w przypadku, gdy różnica ta jest ujemna, mamy do czynienia ze stratą. Przy tym obowiązuje zasada rozliczenia rocznego, a więc uwzględnia się osiągnięte przychody i poniesione koszty w danym jednym roku podatkowym. Strata nie jest przedmiotem opodatkowania i w tym wypadku może być rozliczona z osiągniętym dochodem w kolejnych latach podatkowych przez podatnika (rozliczenie straty w przód). Jednocześnie podatnik ma ograniczoną w czasie i wielkości możliwość rozliczenia straty. Zgodnie z ogólnymi zasadami strata ta może być rozliczona w ten sposób, że podatnik obniża dochód w kolejnych latach podatkowych

o wysokość straty, z tym, że stratę z danego roku podatkowego podatnik może rozliczyć w ciągu najbliższych kolejnych pięciu lat podatkowych i w maksymalnej wysokości obniżeniu podlegać może w danym roku podatkowym 50% kwoty tej straty.

Kategorią, która określa przedmiot opodatkowania, jest zatem dochód, a ten z kolei uzależniony jest od powstania nadwyżki przychodów nad kosztami ich uzyskania w danym roku podatkowym. Ustawodawca nie wyjaśnia, co jest przychodem. Wskazuje się przykładowe kategorie przychodów m.in. związane z: przepływami pieniężnymi i wartościami o charakterze pieniężnymi (np. otrzymane pieniądze), przyrostem majątku (np. otrzymane świadczenia nieodpłatnie, przedawnione zobowiązania). Ustawodawca w sposób świadomy nie przedstawia definicji przychodu, odwołując się do przykładowego wyliczenia. W ramach teoretycznych rozważań kategoria przychodu nie odpowiada dochodowi z teorii źródeł, według której dochodem jest nowa wartość uzyskiwana regularnie ze stałego źródła przychodu i nie obejmuje ona przyrostów i strat majątku²⁸ oraz teorii czystego przyrostu majątkowego uznającej dochód za wszelkie przyrosty wartości majątku uzyskane w określonym czasie, bez względu na źródło, co obejmuje również darowizny²⁹. W literaturze wskazuje się, że określenie dochodu podatnika przedsiębiorcy jako zysku bilansowego zbliżałoby pojęcie dochodu podatkowego do określonego przez teorię czystego przyrostu majątkowego³⁰.

Podatek dochodowy od osób fizycznych ze źródła działalności gospodarczej jest zbliżony w zasadniczych elementach do przyjętych zasad opodatkowania osób prawnych. W zakresie stawki w przypadku osób fizycznych istnieje możliwość wyboru opodatkowania stawką liniową 19%, co jest zasadą w przypadku osób prawnych. Kategorie przychodów, kosztów uzyskania przychodu, wyłączeń kosztów, zasad amortyzacji są w przypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą i osób prawnych bądź takie same, bądź w zakresie odpowiadającym podmiotowi podatku zbliżone. Z tego też powodu wydaje się za zasadne rozważenie wspólnej regulacji dla opodatkowania działalności gospodarczej przez osoby fizyczne oraz osoby prawne. Dualizm i potrzeba każdorazowej zmiany dwóch ustaw przy kolejnej nowelizacji znacznie utrudnia posługiwanie się przepisami przez osoby prowadzące działalność gospodarczą w formie osobistej oraz poprzez utworzone w tym celu osoby prawne.

W ramach polskiego systemu podatku dochodowego wprowadzone zostały szczególne regulacje, które mają na celu ułatwienie prowadzenia działalności gospodarczej

²⁸ H. Litwińczuk, *Podatki dochodowe*, w: *System prawa finansowego*, t. III: *Prawo daninowe*, red. L. Eteł, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010, s. 187 i 189.

²⁹ Ibidem.

³⁰ Ibidem, s. 189.

przez podmioty małe i średnie (kategoria małego podatnika), ulgę na nabycie nowych technologii, szczególne opodatkowanie stron umów leasingu. Zarówno w przypadku prowadzących działalność osób fizycznych o ograniczonym obowiązku podatkowym, jak i w przypadku osób prawnych niemających siedziby lub zarządu wprowadzono szczególne zasady opodatkowania ryczałtowego, a więc opodatkowania przychodów bez prawa do obniżenia przychodu o koszty jego uzyskania. Szczególne zasady opodatkowania dotyczą opodatkowania dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, gdzie przewiduje się zwolnienie z podatku w sytuacji, gdy beneficjentem jest spółka matka i spełnione zostały szczególne warunki co do stopnia kontroli spółki czasu, jaki posiada się udziału i in. Przedmiotowe zwolnienie obejmuje wyłącznie osoby prawne, więc w przypadku osób fizycznych wypłata dywidendy będzie przychodem ze źródła kapitałów pieniężnych, które jest opodatkowane 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym.

3. Zakres podmiotowy obowiązku stosowania zasad dotyczących korekty kosztów

Od strony podmiotowej przepisy ustawy nowelizują ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³¹ (ustawa PIT) oraz ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³² (ustawa CIT) i mają zastosowanie do podmiotów objętych ustawą CIT (osoby prawne i inne, które obowiązane są stosować ustawę CIT), a także w stosunku do osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą.

W tym ostatnim przypadku wskazuje się w art. 24d ust. 10 ustawy PIT, że zasady dotyczące korekty kosztów wynikające z tego artykułu stosują podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą lub działy specjalne produkcji rolnej. Odesłanie nie jest do końca trafne, gdyż nie wynika z niego, że dotyczy wyłącznie źródła przychodu w postaci pozarolniczej działalności gospodarczej (odpowiednio działów specjalnych produkcji rolnej), ale dotyczy osób prowadzących działalność. Taka redakcja nasuwa wątpliwości, czy ustawodawca chciał objąć wszystkie źródła osób fizycznych, które prowadzą działalność gospodarczą, czy wyłącznie te, które dotyczą źródła działalności gospodarczej. Biorąc pod uwagę cel przepisu, należy opowiedzieć się za tą drugą opcją, a więc przepisy dotyczą kosztów uzyskania przychodu

³¹ DzU 2012, poz. 361 ze zm.

³² DzU 2011, nr 74, poz. 397 ze zm.

wyłącznie ze źródła pozostała działalność gospodarcza (odpowiednio źródła przychodu działy specjalne produkcji rolnej).

W ustawie PIT przez działalność gospodarczą rozumie się działalność zarobkową:

- a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
- b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
- c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych, prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9 ustawy PIT.

W ustawie PIT zdefiniowano działalność gospodarczą w sposób negatywny, gdzie w pierwszej kolejności zbadać należy, czy określona działalność nie powinna być zaliczona do wskazanych w definicji źródeł przychodów.

Istotne przy uznaniu za działalność gospodarczą jest jednocześnie ponoszenie przez podatnika ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością, niewykonywanie działalności pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonych przez zlecającego te czynności, ponoszenie odpowiedzialności wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie (z wyłączeniem odpowiedzialności deliktowej).

Definicja działalności gospodarczej zawarta w ustawie PIT ma istotne znaczenie przede wszystkim dla poddania jej określonemu reżimowi opodatkowania, a więc źródła przychodów w postaci pozarolniczej działalności gospodarczej, w tym również możliwości skorzystania z instytucji podatku liniowego. W praktyce powszechnie obserwuje się tendencję do skorzystania z tej możliwości poprzez tzw. samozatrudnienie. Osoby fizyczne zmieniają stosunek pracy i rozpoczynają prowadzenie działalności gospodarczej. W praktyce definicja działalności gospodarczej oraz wyjątki od niej zawarte w ustawie PIT są podstawą wielu sporów między organami podatkowymi a podatnikami. Organy podatkowe, często korzystając z szerokiego określenia wyjątków, pozbawiają podatników wykonujących czynności w ramach samozatrudnienia z możliwości opodatkowania swoich przychodów podatkiem liniowym.

4. Obowiązek korekty kosztów

Nowelizacja ustawy PIT i ustawy CIT wprowadza przepisy nakazujące podatnikom dokonanie korekty kosztów w sytuacji, gdy podatnik nie uregulował należności w terminie trzydziestu dni od daty upływu płatności (por. art. 24d ust. 1 ustawy PIT i odpowiednio art. 15b ust. 1 ustawy CIT). Warunkiem zastosowania tego przepisu

jest uprzednie zaliczenie kwoty wynikającej z faktury (rachunku) do kosztów uzyskania przychodów. W przypadku, gdy nie istniał obowiązek wystawienia faktury lub rachunku, zasada ta odnosi się do kwoty wynikającej z umowy albo innego dokumentu.

Kolejna zmiana ma na celu ograniczenie określania długich terminów płatności w obrocie gospodarczym. Zgodnie z zapisem art. 24b ust. 2 ustawy PIT (odpowiednio art. 15b ust. 2 ustawy CIT) w przypadku, gdy termin płatności jest dłuższy niż sześćdziesiąt dni, wówczas podatnik ma obowiązek zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z faktury lub rachunku (odpowiednio, gdy nie ma obowiązku wystawienia faktury lub rachunku o kwoty wynikające z umowy albo innego dokumentu) z upływem dziewięćdziesięciu dni od daty zaliczenia tej kwoty do kosztów uzyskania przychodów, o ile nie została ona uregulowana w tym terminie. Oznacza to, że przykładowo w sytuacji, gdy strony ustaliły siedemdziesięciodniowy termin płatności, wówczas podatnik po uprzednim zaliczeniu określonej faktury w koszty uzyskania przychodów powinien po upływie dziewięćdziesięciu dni dokonać korekty kosztów lub w terminie tym dokonać zapłaty. Korekta kosztów jest zatem dokonywana z upływem dziewięćdziesięciu dni od dnia zaliczenia określonej kwoty do kosztów uzyskania przychodów.

Zmniejszenia dokonuje się w miesiącu, w którym upływa termin określony w tych przepisach. Jeżeli po dokonaniu zmniejszenia zobowiązanie zostanie uregulowane, to podatnik w miesiącu, w którym uregulował zobowiązanie, zwiększa koszty uzyskania przychodów o kwotę dokonanego zmniejszenia. Jednocześnie w sytuacji, gdy podatnik ma obowiązek dokonać korekty kosztów i w miesiącu, w którym podatnik ma obowiązek dokonać zmniejszenia nie ponosi kosztów uzyskania przychodów lub poniesione koszty są niższe od kwoty zmniejszenia, wówczas ma obowiązek zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów (por. art. 24d ust. 5 i odpowiednio 15b ust. 5 ustawy CIT). Ustawodawca nie odniósł się do przypadku, gdy w takiej sytuacji podatnik uregulował w późniejszym okresie płatność: czy ma prawo do odpowiedniego zmniejszenia wysokości przychodów w okresie ich uregulowania, czy powinien czekać do czasu, gdy pojawią się koszty i dokonać zwiększenia wysokości kosztów o wysokość uprzedniej ich korekty. Mimo że nie wynika to bezpośrednio z wykładni językowej komentowanych przepisów, należy przyjąć, że podatnik powinien zmniejszyć przychody w miesiącu uregulowania zaległości i nie musi czekać do czasu, gdy pojawią się koszty.

Powyższe zasady stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy zobowiązanie zostało zapłacone w części; podobnie w przypadku nabycia lub wytworzenia środków trwałych

albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych, do tej części odpisów amortyzacyjnych, które podatnik zaliczył do kosztów uzyskania przychodów. W przypadku nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli termin, o którym mowa wyżej, upływa nie później niż w miesiącu następującym po miesiącu wprowadzenia ich do ewidencji, do kosztów uzyskania przychodów zalicza się odpisy amortyzacyjne od tych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych w części, w jakiej ich cena nabycia lub koszt wytworzenia wynikający z dokumentów, o których mowa była wyżej, zostały uregulowane we wskazanych wyżej terminach. Jeżeli zobowiązanie zostało uregulowane w terminie późniejszym, podatnik w miesiącu uregulowania tego zobowiązania zwiększa koszty uzyskania przychodów o kwotę odpisów amortyzacyjnych, które nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie zdania pierwszego.

Przepisy ustawy nie zmieniają ogólnych zasad potrącalności kosztów w czasie. Jeżeli zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów kwoty nastąpi po upływie terminów określonych wyżej (odpowiednio po trzydziestu dniach od daty upływu płatności lub dziewięćdziesięciu dniach od daty zaliczenia do kosztów przy terminie płatności dłuższym niż sześćdziesiąt dni), to zaliczenie tej kwoty do kosztów uzyskania przychodów następuje zgodnie z zasadami ogólnymi, nie wcześniej jednak niż w miesiącu jej uregulowania. Z tym zastrzeżeniem w pierwszej kolejności powinny być stosowane przepisy określające moment, od którego podatnikowi przysługuje w ogóle prawo do potrącenia kosztu, zaś w dalszej kolejności dopiero przepisy dotyczące korekty kosztów w przypadku nieterminowej zapłaty zaległości lub wydłużającej termin zapłaty ponad ten przewidziany w ustawie. Zgodnie z ogólnymi zasadami u podatników prowadzących księgi rachunkowe koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody (zasada memoriałowa – por. art. 22 ust. 5 ustawy PIT, art. 15 ust. 4 ustawy CIT). Jednocześnie od tej ogólnej zasady przewiduje się kilka wyjątków. Najważniejszym są zasady potrącania kosztów innych niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, które są potrącalne w dacie ich poniesienia (por. art. 22 ust. 5c ustawy PIT, art. 15 ust. 4d ustawy CIT).

Podobnie przepisy nie zmieniają sytuacji wierzyciela. A zatem w sytuacji, gdy dłużnik nie reguluje swoich należności, wierzyciel powinien zakwalifikować przychód na podstawie ogólnych zasad. Zgodnie z treścią art. 14 ust. 1 ustawy PIT (odpowiednio art. 12 ust. 3 ustawy CIT) za przychód z działalności gospodarczej uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. Przychód powstaje w dniu wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego

wykonania usługi, nie później niż w dniu wystawienia faktury albo uregulowania należności (por. art. 12 ust. 3a ustawy CIT i odpowiednio art. 14 ust. 1c ustawy PIT). Jednocześnie jeżeli strony ustalą, że usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku (por. art. 12 ust. 3c ustawy CIT i odpowiednio art. 14 ust. 1e ustawy PIT). W pozostałych przypadkach przychód zasadniczo powstaje w dniu otrzymania zapłaty, co jest z uwagi na wyczerpujące uregulowanie poprzednich sytuacji (sprzedaż rzeczy, zbycie prawa majątkowego, wykonanie usługi lub częściowe wykonanie usługi), sytuacją wyjątkową – por. art. 12 ust. 3e ustawy CIT i odpowiednio art. 14 ust. 1i ustawy PIT. Możliwość uznania za koszt uzyskania przychodu wierzytelności nieściągalnej jest uzależniona od uprawdopodobnienia ich nieściągalności i uprzedniego zarachowania ich jako przychody należne (por. art. 23 pkt 20 i ust. 2 ustawy PIT, odpowiednio art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a i ust. 2 ustawy CIT). Za wierzytelności nieściągalne, które stanowią koszt uzyskania przychodu, uważa się wierzytelności, których nieściągalność została udokumentowana:

- a) postanowieniem o nieściągalności, uznanym przez wierzyciela za odpowiadające stanowi faktycznemu, wydanym przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego, albo
- b) postanowieniem sądu o:
 - oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości obejmującej likwidację majątku, gdy majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania lub
 - umorzeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku, gdy zachodzi okoliczność, o której mowa w lit. a, lub
 - ukończeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku, albo
- c) protokołem sporządzonym przez podatnika, stwierdzającym, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe lub wyższe od jej kwoty.

Podobnie w przypadku odpisów aktualizacyjnych dokonywanych zgodnie z przepisami o rachunkowości (por. art. 35b ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości³³) istnieje możliwość uznania za koszt uzyskania przychodu odpisów aktualizacyjnych wartość należności od tej części należności, która była uprzednio zaliczona do przychodów należnych, a ich nieściągalność została uprawdopodobniona (por.

³³ DzU 2009, nr 152, poz. 1223 ze zm.

art. 23 pkt 21 i ust. 3 ustawy PIT, odpowiednio art. 16 ust. 1 pkt 26a i ust. 2a pkt 1 ustawy CIT).

5. Regulacje komplementarne do ustawy nowelizującej ustawę PIT oraz ustawę CIT

- 1) Ustawa nowelizująca ustawę PIT oraz ustawę CIT wprowadza komplementarny instrument do przewidzianych w Kodeksie cywilnym odsetek ustawowych (lub umownych, gdy strony tak postanowiły z zastrzeżeniem przepisów ustawy o terminach zapłaty w transakcjach handlowych, o czym niżej). W rezultacie jest to swego rodzaju podwójna sankcja dla podmiotów, które nie regulują swoich zobowiązań w określonych w ustawie terminach. Z jednej strony mają obowiązek dokonać korekty kosztów, z drugiej zaś istnieje obowiązek zapłaty odsetek za opóźnienie spełnienia świadczenia pieniężnego (por. art. 481 K.c.). Jedna sankcja istnieje wobec wierzyciela, druga dotyczy korekty kosztów, a więc *de facto* terminowego lub bezterminowego prawa do pomniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego.
- 2) Ustawa z dnia 12 czerwca 2003 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych³⁴ ma na celu implementację dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2000/35/WE z dnia 29 czerwca 2000 r. w sprawie zwalczania opóźnień w płatnościach w transakcjach handlowych³⁵. Przedmiotowa ustawa ma zbliżony cel do komentowanej nowelizacji ustawy PIT i ustawy CIT. W swym założeniu ma bowiem zdyscyplinować strony transakcji handlowych w zakresie stosowania krótkich terminów zapłaty po dostarczeniu towarów lub wykonaniu zamówienia na usługi. Jednocześnie wprowadza się sankcję dla podmiotów, które stosują długie terminy zapłaty. Przepisy ustawy mają charakter obligatoryjny i nie można ich wyłączyć w drodze postanowień umownych. Stosownie do treści art. 9 komentowanej ustawy czynność prawna wyłączająca lub ograniczająca uprawnienia wierzyciela lub obowiązki dłużnika jest nieważna.

Od strony podmiotowej ustawa dotyczy obrotu profesjonalnego (przedsiębiorcy, podmioty prowadzące działalność gospodarczą, podmioty publiczne zobowiązane do stosowania ustawy Prawo zamówień publicznych, osoby wykonujące wolny zawód, oddziały przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych i podmioty zagraniczne).

³⁴ DzU 2003, nr 139, poz. 1323 ze zm.

³⁵ DzU L 200 8/8/2000, s. 35–38, polskie wydanie specjalne: rozdz. 17, t. 01 P. 226–229.

Od strony przedmiotowej przepisy ustawy mają zastosowanie do transakcji handlowych, a więc umów, których przedmiotem jest odpłatne dostarczanie towaru lub odpłatne świadczenie usług, jeżeli strony tej umowy zawierają ją w związku z wykonywaną przez siebie działalnością gospodarczą lub zawodową (por. art. 2 komentowanej ustawy oraz wyłączenia zawarte w art. 4, w tym przykładowo: długi objęte postępowaniami prowadzonymi na podstawie przepisów prawa upadłościowego i prawa układowego, umów, na których podstawie są wykonywane czynności bankowe w rozumieniu art. 5 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe³⁶).

Ustawodawca różnicuje sytuacje w zależności od tego, czy strony transakcji handlowej określiły w umowie termin zapłaty świadczenia pieniężnego, czy też takiego terminu nie określiły. Wśród przepisów mających na celu dyscyplinowanie stron do określania krótkich terminów zapłaty są art. 5, 6 i 7 komentowanej ustawy. Pierwszy przepis dotyczy sytuacji, gdy strony określiły w umowie termin zapłaty świadczenia, drugi odnosi się do przypadku, gdy tego terminu strony nie ustaliły, zaś ostatni przepis wprowadza sankcyjne odsetki w przypadku braku zapłaty świadczenia pieniężnego.

Stosownie do treści art. 5 w sytuacji, gdy strony w umowie przewidziały termin zapłaty dłuższy niż trzydzieści dni, wierzyciel może żądać odsetek ustawowych za okres począwszy od trzydziestego pierwszego dnia po spełnieniu swojego świadczenia niepieniężnego i doręczeniu dłużnikowi faktury lub rachunku – do dnia zapłaty, ale nie dłuższy niż do dnia wymagalności świadczenia pieniężnego. Prawo do żądania odsetek w wysokości ustawowych w sytuacji, gdy strony przewidziały termin zapłaty dłuższy niż trzydzieści dni, uzależnione jest od spełnienia dwóch warunków: spełnienia świadczenia niepieniężnego oraz doręczenia faktury lub rachunku.

Gdy strony nie określiły w umowie terminu zapłaty, wówczas stosownie do treści art. 6 komentowanej ustawy wierzycielowi, bez wezwania, przysługują odsetki ustawowe za okres począwszy od trzydziestego pierwszego dnia po spełnieniu świadczenia niepieniężnego – do dnia zapłaty, ale nie dłuższy niż do dnia wymagalności świadczenia pieniężnego. Jednocześnie za dzień wymagalności świadczenia pieniężnego uważa się dzień określony w pisemnym wezwaniu dłużnika do zapłaty, w szczególności w doręczonej dłużnikowi fakturze lub rachunku (por. art. 6 komentowanej ustawy).

Stosownie do treści art. 7 komentowanej ustawy jeżeli dłużnik, w terminie określonym w umowie (*vide* art. 5 komentowanej ustawy) albo wezwaniu (*vide* art. 6 komentowanej ustawy) nie dokona zapłaty na rzecz wierzyciela, który spełnił

³⁶ DzU 2002, nr 72, poz. 665 ze zm.

określone w umowie świadczenie niepieniężne, wierzycielowi przysługują, bez odrębnego wezwania, odsetki w wysokości odsetek za zwłokę, określaną na podstawie art. 56 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³⁷, chyba że strony uzgodniły wyższe odsetki, za okres od dnia wymagalności świadczenia pieniężnego do dnia zapłaty. Zatem do dnia wymagalności świadczenia pieniężnego dłużnik ma obowiązek zapłacić odsetki w wysokości odsetek ustawowych, zaś po tym dniu do dnia zapłaty odsetki sankcyjne w wysokości odsetek jak za zwłokę od zaległości podatkowych. Stawka tych odsetek jest równa 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim (por. art. 56 Ordynacji podatkowej).

Uwagi końcowe

Problematyka dotycząca granic opodatkowania znajduje się w zainteresowaniu ekonomii. Z prawnego punktu widzenia istniejące instytucje wykształciły się na skutek studium przypadków i kazuistyki, i taka sytuacja pozwala na stwierdzenie, że cechują ją elementy przypadkowości lub losowości. W konsekwencji w teorii prawa podatkowego nie ma kompleksowych analiz poświęconych granicom (legitymizacji) opodatkowania, które dotyczą tworzenia, stosowania lub kontrolowania prawa. Prowadzi to do wniosku o konieczności podjęcia badań mających na celu analizę relacji między nakładającymi się (współzależnymi) czynnikami, które wpływają na sytuację podatnika. W niniejszym przypadku analiza dotyczy rozwiązań normatywnych, ale te ostatnie wynikają z wielu czynników, w tym przyjętego porządku konstytucyjnego, mechanizmów ekonomicznych, społecznych i politycznych. Analiza prawna jest ważnym elementem współczesnego prawa podatkowego, szczególnie w silnie nieprzewidywalnych warunkach gospodarczych charakteryzujących współczesną gospodarkę światową. Ekonomiści w ramach teorii prezentują dwie reguły dla legitymizacji poboru podatków: regułę ekwiwalentności świadczeń (ekwiwalentność świadczeń pomiędzy państwem a podatnikiem) oraz regułę proporcjonalności obciążeń podatkowych stosownie do możliwości płatniczych podatnika (przyjęcie kryterium zdolności płatniczej podatnika jako kryterium sprawiedliwego rozkładu obciążeń podatkowych). Z kolei w ramach nurtu badań prawnych przede wszystkim należy wskazać na badania dotyczące sprawiedliwości podatkowej, która składa się na prawo podatnika do kształtowania zobowiązania podatkowego.

³⁷ DzU 2012, nr 749 ze zm.

W tym też kontekście cel ustawy w postaci przeciwdziałania opóźnionym płatnościom w obrocie gospodarczym oraz długim terminom płatności, który – jak czytamy w uzasadnieniu do projektu ustaw nowelizujących ustawę CIT i ustawę PIT – miał być celem podstawowym. Z pewnością wykorzystywanie przewagi ekonomicznej przez jedną stronę transakcji i narzucanie warunków wydłużających tzw. kredyt kupiecki jest negatywne dla słabszych ekonomicznie przedsiębiorców. Tak samo należy ocenić tych, którzy regulują zaległości nieterminowo i w skrajnych przypadkach traktują taką sytuację jako uzyskanie korzystnego sposobu uzyskiwania płynności finansowej kosztem odbiorców swoich towarów lub usług.

Podobny cel zakłada ustawa o terminach zapłaty w transakcjach handlowych, która stanowi implementację dyrektywy w sprawie zwalczania opóźnień w płatnościach w transakcjach handlowych. Te dwie regulacje (podatkowa i cywilnoprawna) różnią się jednak od siebie dosyć istotnie. Beneficjentem tej pierwszej jest fiskus, a drugiej przedsiębiorcy – wierzyciele niesolidnych dłużników. O profiskalnym charakterze świadczy jednostronne odniesienie się do dłużników z pominięciem sytuacji wierzyciela. Ten ostatni rozpoznaje przychody według zasad niezmiennych, a więc *de facto* odprowadza należny podatek dochodowy według zasad, w tym zasady memoriałowej, a więc w sytuacji, gdy kontrahent nie uregulował swojej należności. Beneficjentem zaległości pozostaje zatem budżet państwa i stąd też trudno pozytywnie ocenić przyjęte rozwiązania. Może uzasadnienie dla wprowadzonej ustawy spotka się z pozytywnymi efektami w postaci zdyscyplinowania niesolidnych dłużników, ale przy okazji nie sposób przemilczeć dodatkowych efektów dla wierzyciela podatkowego, o których wspominałem wyżej. Dłużnicy oraz podmioty narzucające długie terminy płatności obecnie narażeni są na podwójne sankcje. Jedne wynikające z przepisów podatkowych, nakazujące korektę kosztów, drugie – z ustawy o terminach zapłaty w transakcjach handlowych.

W tym też kontekście należy stwierdzić, że konsekwencją zapewnionej w Konstytucji RP wolności gospodarczej jest brak obowiązku państwa przejmowania ryzyka prowadzonej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej. Tak jak w przypadku opodatkowania osób nieprowadzących działalności, gdzie państwo gwarantuje poszanowanie własności i poprzez to nie wpływa na zakres rozporządzania własnością, podobnie państwo nie powinno wpływać, w tym także przejmować ryzyka, i zastępować przedsiębiorcę w jego decyzjach gospodarczych. Przedmiotowe założenia poprzez regulacje nowelizacji ustawy CIT i ustawy PIT łamią tak ukształtowany porządek. Jest to istotne w aspekcie zapewnienia przedsiębiorcom równych szans, a więc zapewnienia równowagi konkurencji i jej ochrony. Komentowane nowelizacje nie zapewniają równowagi, gdyż użyto instrumentów podatkowych w sferze zarezerwowanej dla sfery prawa cywilnego. Co więcej, zduplikowano je lub powielono,

przez co wydaje się, że mają one przede wszystkim charakter fiskalny, a nie regulacyjny. Można się zastanowić, czy w przedmiotowej sytuacji z uwagi na dualizm ingerencji w sferę działalności gospodarczej poprzez prawo cywilne i ustawę podatkową nie została naruszona konstytucyjna zasada proporcjonalności. Wyjaśniając treści normatywne art. 22 Konstytucji RP w powiązaniu z treściami normatywnymi art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „ustawodawca musi zatem każdorazowo wykazać, iż ograniczenie wolności działalności gospodarczej służy ochronie szczególnie istotnego interesu publicznego. Konieczność ograniczenia tej wolności jest uzasadniona, o ile ustanawiane ograniczenia są zgodne z zasadą proporcjonalności, a więc: zastosowane środki prowadzą do zamierzonych celów, są niezbędne dla ochrony interesu, z którym są powiązane, skutki ograniczeń są proporcjonalne do ciężarów nakładanych na obywatela. Z zasady proporcjonalności wynika wymóg doboru takiego środka ograniczenia wolności lub praw, który służyłby osiągnięciu zamierzonego celu, z uwzględnieniem postulatu adekwatności. W pojęciu »ograniczenia koniecznego« zawiera się nie tylko materialnoprawne określenie treści ograniczenia, ale też dopuszczalność stosowania środków niezbędnych dla zapewnienia respektowania owego ograniczenia przez adresatów normy ograniczającej. Każdy wypadek konieczności ochrony dóbr wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP mieści się w klauzuli ważnego interesu publicznego w rozumieniu art. 22 Konstytucji RP, jednak w zakresie owego ważnego interesu publicznego mieszczą się ponadto wartości niewymienione w art. 31 ust. 3 Konstytucji. W konsekwencji zakres dopuszczalnych ograniczeń wolności działalności gospodarczej jest – przynajmniej z punktu widzenia materialnoprawnych przesłanek ograniczeń – szerszy od zakresu ograniczeń tych wolności i praw, do których odnosi się art. 31 ust. 3 Konstytucji RP³⁸. W doktrynie podkreśla się, że ocena, czy interes publiczny jest ważny, wymaga osadzenia wagi tego interesu w proporcji do zamierzonego rezultatu, w kontekście konstytucyjnej aksjologii³⁹.

Podobieństwo regulacji podatkowych i cywilnych da się zauważyć od strony podmiotowej i przedmiotowej. Obie dotyczą obrotu profesjonalnego, transakcji zawieranych między przedsiębiorcami. W przypadku ustawy o terminach zapłaty w transakcjach handlowych zakres przedmiotowy został ograniczony.

Zmiany w ustawie PIT oraz ustawie CIT oznaczają, że korekta kosztów wpływa na wysokość dochodu i podstawy opodatkowania, co oznacza, że opodatkowanie nie dotyczy już osiągniętego dochodu, ale także sytuacji, gdy jak w komentowanych przepisach dłużnik opóźnia się z zapłatą podatku lub gdy terminy zapłaty zostaną

³⁸ Wyrok TK z dnia 8 lipca 2008 r., sygn. K 46/07, OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 104.

³⁹ L. Garlicki, *Uwagi do art. 22 Konstytucji*, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, op.cit.

określone jako zbyt długie. Profiskalna ingerencja ustawodawcy jest aż za bardzo oczywista. Trzeba zauważyć, że w normalnym obrocie gospodarczym powinny istnieć inne sprawne i efektywne metody dochodzenia należności od niesolidnych dłużników. Dotyczy to przede wszystkim wymiaru sprawiedliwości i czasu oczekiwania na tytuł egzekucyjny, i w końcu sprawne prowadzenie postępowań egzekucyjnych przez komorników sądowych i odpowiednich procedur pozwalających ustalić majątek dłużnika. Zmiany, które miałyby na celu osiągnięcie tego celu, byłyby uzasadnione.

Tax regulations aiming at increasing financial liquidity of entrepreneurs

The text contains basic information on business taxes in context of changes introduced on January 1, 2013 regarding the necessity to correct the costs in situation when the dues were not payed on time or when the date due is longer then the period regulated by law. The changes influence economic activity because they deprive the taxpayer of the right to consider expense as tax deductible in case when during certain period he had not payed the contractor. The reason for the change was increasing liquidity of transactions between enterprises through penalizing overdue payments. However, aside of the tax code the matter is also regulated by the transaction payment regulation act. The dualism of regulation, due to its fiscal effect (the beneficiary of new regulation is the treasury) causes the author to doubt the rationality of the new legislation.

Les dispositions fiscales visant à améliorer la liquidité financière des entreprises

Cet article aborde le problème de la fiscalité des entreprises dans le contexte des changements législatifs et réglementaires qui sont entrés en vigueur le 1er janvier 2013. Ces modifications portent sur la nécessité d'ajuster les coûts dans une situation où les créances n'ont pas été réglées dans le délai prescrit ou quand la date de paiement dépasse le délai legal (le nombre de jours). Ces changements affectent le chiffre d'affaires, parce que le contribuable ne pourra pas qualifier (indiquer) ses dépenses comme fiscalement déductibles, s'il ne paye pas a son partenaire commercial (contrepartie) dans le délai prescrit. Ces changements dans la législation visent à fluidifier les paiements entre les entreprises grâce à l'introduction de sanctions en cas de retard de paiement. Il est important de souligner qu'en plus des

lois relatives au régime fiscal, depuis plusieurs années il y a la loi relative aux délais de paiement dans les transactions commerciales, qui repose sur des hypothèses similaires. Selon l'auteur de cet article, cette dualité des sanctions sur l'effet fiscal (le bénéficiaire des dispositions législatives est le budget de l'Etat) soulève des doutes justifiées quant aux solutions adoptées.