

**KSZTAŁTOWANIE SIĘ ZAKRESU PRZEDMIOTOWEGO OPODATKOWANIA
PODMIOTÓW PODEJMUJĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ NA GRUNCIE
PODATKÓW DOCHODOWYCH**

Roman Szumlakowski, r.szumlakowski@gmail.com
Uniwersytet Wrocławski
pl. Uniwersytecki 1, 50-137 Wrocław



STRESZCZENIE

Celem niniejszej publikacji jest określenie prawnopodatkowych skutków podejmowanej przez podatników działalności gospodarczej na gruncie podatków dochodowych, w zakresie konstrukcji prawnej przychodów oraz kosztów ich uzyskania, po to aby wskazać zakres autonomii ustawodawcy podatkowego w stosunku do percepcji definicji legalnej działalności gospodarczej na gruncie podatków dochodowych.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podatki dochodowe, przychody, koszty uzyskania przychodów, działalność gospodarcza.

The evolution of the duties of the business taxpayers

ABSTRACT

The aim of the publication is to determine the legal consequences of activities undertaken by business taxpayers on the basis of income tax in terms of the legal structure of revenues and their costs, in order to indicate the extent of the tax autonomy of the legislature in relation to the perception of the legal definition of economic activity on the basis of income tax.

Keywords: tax law, income taxes, revenues, cost of revenues, economic activity.

**PODEJMOWANIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ PRZEZ PODATNIKA JAKO WYZNACZNIK
PODMIOTU PODATKU**

Definicja legalna podmiotu podejmującego działalność gospodarczą została zawarta w przepisie art. 7 ustawy z dnia 29 VIII 1997 r. – ordynacja podatkowa (zwana dalej jako o.p.)¹. W takim przypadku podmiotem konstrukcji prawnej w postaci stosunku zobowiązaniowego na gruncie procedury podatkowej jest podatek. W myśl przepisu art. 7 o.p. podatnikiem jest osoba fizyczna, prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Ustawy podatkowe mogą ustanowić podatkami inne podmioty niż wymienione w cytowanym wyżej przepisie prawnym. Aby podmiot podatku mógł zostać określony mianem podatnika musi u niego wystąpić określona sytuacja faktyczna lub prawna zawierająca ustawowe znamiona podatkowego stanu faktycznego, który może być efektem podejmowanej przez ten podmiot działalności gospodarczej. Dlatego zawartej w art. 7 o.p. definicji legalnej podatnika nie można rozszerzać na inne podmioty stosunku zobowiązaniowego². Warto zwrócić uwagę na to, że w trakcie stosowania prawa następuje powiązanie określonego podmiotu ze stanem faktycznym, który wyraża się w konkretyzacji tego stanu oraz indywidualizacji podmiotu³. Takie powiązanie stanu faktyczno-prawnego z podmiotem stosunku zobowiązaniowego następuje w trakcie podejmowania przez niego działalności gospodarczej. Na gruncie art. 3 pkt 9 o.p. do czynności faktyczno-prawnych składających się na podejmowanie przez podatnika działalności gospodarczej, do której ustawodawca zaliczył każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – przedsiębiorców. Podejmowana przez podatnika działalność gospodarcza posiada istotne znacze-

1 Ustawa z dnia 29 VIII 1997 r. ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2011 r. Nr 199, poz. 1175 z późn. zm.).

2 Wyrok NSA z dnia 18 VI 1999 r., I SA/Lu 452/98.

3 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012*, Wrocław 2012, s. 81.

nie dla prawa podatkowego, ponieważ stosunki prawne są ściśle związane z obrotem gospodarczym⁴. Jak podkreśla orzecznictwo Wojewódzkich Sądów Administracyjnych „efekty obrotu gospodarczego stanowią z reguły zasadniczy element zakresu przedmiotowego prawnopodatkowego stanu faktycznego ukształtowanego w ustawach normujących szczególne podatki. Dlatego podstawowe znaczenie posiada nie samo wykonywanie działalności gospodarczej, lecz jej podejmowanie przez podatnika”⁵.

ZAKRES PRZYCHODÓW PODMIOTÓW PODEJMUJĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ NA GRUNCIE PODATKÓW DOCHODOWYCH

Określenie przedmiotu opodatkowania podatników podejmujących działalność gospodarczą na podstawie uregulowań ustawy z dnia 26 VII 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (zwana dalej jako u.o.p.d.o.f.)⁶ oraz ustawy z dnia 15 II 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (zwana dalej jako u.o.p.d.o.p.)⁷ sprowadza się do ustalenia rzeczywistego dochodu osiąganego przez podatników, a następnie zbadania przychodów i kosztów ich uzyskania jako skutków podejmowania przez ten podmiot działalności gospodarczej⁸.

Ustawodawca określając w art. 14 u.o.p.d.o.f. konstrukcję prawną przychodu, opiera się na definicji kwot należnych, i następnie wymienia poszczególne przychody pochodzące z podejmowanej przez podatnika działalności gospodarczej. Dlatego ze względu na poruszaną problematykę ważne jest ustalenie, czy kwoty należne stanowią podstawę do określenia czynności kwalifikowanych przez ustawodawcę jako podejmowanie przez podatników działalności gospodarczej. Niestety ustawodawca nie uregulował tego zagadnienia bezpośrednio w art. 14 u.o.p.d.o.f. Jednak praktyka orzecznicza wojewódzkich sądów administracyjnych starała się znaleźć odpowiedź na powyższy problem. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Katowicach z dnia 4 VI 2003 r., stwierdza, że „przychodami należnymi, które to określenie nie zostało zdefiniowane w ustawie, są przychody, które w następstwie działalności gospodarczej stały się należnością, chociaż faktyczne jeszcze ich nie uzyskano”⁹. Również „przez zwrot przychody należne rozumieć można wszelkiego rodzaju przychody, co do których przysługuje podatnikowi uprawnienie do ich dochodzenia, czyli takie, które wynikają z konkretnego stosunku prawnego. Należność wynika z treści konkretnego stosunku prawnego, a odnosi się zarówno do możliwości dochodzenia konkretnego świadczenia oraz do powinności jego spełnienia. Oznacza to, że powstanie przychodów należnych jest związane z powstaniem wierzytelności. Ponieważ wierzytelności to termin wywodzący się z prawa cywilnego, to przychodami należnymi są przychody wymagalne w rozumieniu prawa cywilnego, tj. możliwe do prawnie skutecznego ich dochodzenia”¹⁰. Z treści powyższego orzecznictwa wynika, że kwoty należne stanowią kategorię prawną prawa cywilnego, która odnosi się do etapu funkcjonowania stosunku zobowiązaniowego, który w konsekwencji staje się „tworzywem” dla prawa podatkowego. W takim przypadku podatnik nie istnieje tu jako podmiot zobowiązania podatkowego, lecz jako wierzyciel cywilnoprawny w relacji do innych podmiotów, które, na gruncie prawa cywilnego, stanowią dłużników. Dlatego podejmowanie przez podatnika działalności gospodarczej wiąże się z powstaniem określonego stosunku prawnego na gruncie cywilnoprawnym, co w konsekwencji powoduje, że nie należy odnosić kwot należnych do przychodów. Taki zabieg ustawodawcy jest celowy, gdyż nie chce on obciążać podatnika szerokim zakresem przychodów pochodzących z działalności gospodarczej, ponieważ posiada świadomość ekonomicznej istoty zachowań podatnika¹¹.

Jednak nieobjęcie przez ustawodawcę zakresem kwot należnych skutków podejmowanej przez podatnika działalności gospodarczej, nie oznacza, że nie stanowią one przychodów w myśl art. 14 ust. 2 pkt 2 u.o.p.d.o.f.¹². Zgodnie z regulacjami art. 14 ust. 2 pkt 2 u.o.p.d.o.f. przychodami z działalności gospodarczej są również: dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków, z wyjątkiem gdy przychody te są związane z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których, zgodnie z art. 22a–22o u.o.p.d.o.f., dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. W takim przypadku ustawodawca zakwalifikował do przychodów dotacje „przeznaczone na zakup wyposażenia i innych

4 P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, s. 36.

5 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 II 2010 r., I SA/Wr 1424/09.

6 Ustawa z dnia 26 VII 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 z późn. zm.).

7 Ustawa z dnia 15 II 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86 z późn. zm.).

8 P. Borszowski, dz. cyt., s. 143.

9 Wyrok NSA w Katowicach z dnia 4 VI 2003 r., I SA/Ka 1112/02.

10 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 31 I 2006 r., II FSK 198/2005.

11 P. Borszowski, dz. cyt., s. 144-145.

12 Tamże, s. 144.

przedmiotów niezbędnych do prowadzenia działalności gospodarczej¹³. Również ustawodawca dopuścił możliwość zakwalifikowania do przychodów nieodpłatne świadczenia otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków na podstawie art. 12 ust. 2 pkt 2 u.o.p.d.o.f.¹⁴. Sam „termin nieodpłatne świadczenie w rozumieniu przepisów podatkowych ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym i obejmuje nie tylko świadczenia w sensie cywilistycznym, lecz także zdarzenia gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu”¹⁵. Dlatego do przychodów można zaliczyć otrzymaną przez podmiot podejmujący prowadzenie działalności gospodarczej pożyczkę niskoprocentowaną lub oprocentowaną poniżej warunków rynkowych od innego podmiotu gospodarczego¹⁶ oraz odsetki od środków na rachunkach bankowych utrzymywane w związku z podejmowaniem działalności gospodarczej przez podatnika¹⁷.

Z kolei przedmiotem opodatkowania na gruncie art. 7 ust.1 u.o.p.d.o.p. jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. W wypadkach, o których mowa w art. 21 i 22 u.o.p.d.o.p., przedmiotem opodatkowania jest przychód. Ustawodawca konstruując przychody na gruncie u.o.p.d.o.p., nie wymienia źródeł przychodów, ale poprzestaje na globalnym ich określeniu¹⁸. „Ustawa nie zawiera definicji przychodu, precyzując – przez przykładowe wyliczenie zawarte w art. 12 u.o.p.d.o.p. – rodzaje przychodów, a także enumeratywnie wylicza, jakiego rodzaju wpływy pieniężne podmiotu gospodarczego nie są zaliczane do przychodów. Ponadto w art. 2 ustawy zawiera katalog wyłączeń przedmiotowych z zakresu stosowania ustawy”¹⁹. Ponadto próbowano stworzyć definicję przychodów, w której sąd stwierdził, iż „przychodem – jako źródłem dochodu – jest tylko ta wartość, która wchodząc do majątku podatnika może powiększyć jego aktywa”²⁰. Bowiem „ustawodawca nie wymaga, aby przychodem były tylko wymienione w art. 12 u.o.p.d.o.p. pożytki, które są wprost wynikiem realizacji celu działalności gospodarczej osoby prawnej”²¹. W takim przypadku istota przychodów (kwot) należnych nie pozwala na objęcie ich zakresem przychodów, które powstają w toku podejmowania działalności gospodarczej przez podatnika na podstawie art. 12 u.o.p.d.o.p. ze względu na to, że przychody są określane bezpośrednio w związku z wykonywaną działalnością gospodarczą przez podatnika²², które z kolei wpływają na konstrukcję prawną kosztów uzyskania przychodów.

ZAKRES KOSZTÓW PODATKOWYCH JAKO PRAWNO-PODATKOWY SKUTEK PODEJMOWANIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ PRZEZ PODATNIKA

Ustawodawca w art. 22 ust. 1 u.o.p.d.o.f. w związku z art. 15 ust. 1 ustawy definiuje koszty uzyskania przychodów jako: „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”²³. Istotne znaczenie dla analizy kosztu uzyskania przychodów jest określenie przede wszystkim celu, jako stanu możliwego do osiągnięcia na gruncie prawa podatkowego, który jest związany bezpośrednio z podejmowaniem przez podatnika działalności gospodarczej²⁴. Ustawodawca podatkowy w szeroki sposób definiuje podejmowanie przez podatnika działalności gospodarczej jako stanu nakierowanego na osiąganie przychodów²⁵. Podatnik podejmujący działalność gospodarczą, dążący jednocześnie do minimalizowania ryzyka gospodarczego w ramach podejmowanej przez siebie działalności gospodarczej w celu osiągnięcia określonych przychodów, może ponosić koszty mieszane a także prowadzić działalność gospodarczą o kompleksowym charakterze w stosunku do działalności gospodarczej już prowadzonej. Oczywiście w takich przypadkach podatnik podejmujący działalność gospodarczą posiada swobodę w kształtowaniu wydatków w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Dlatego warunek celowości ponoszonych przez podatnika podejmującego działalność gospodarczą wydatków, po to aby uzyskać przychody pozwala mu na

13 Pismo Izby Skarbowej w Rzeszowie z dnia 7 V 2007 r., L.I.S.I/1/4151/12/2007, www.mofnet.gov.pl; 01.01.2014 r.

14 P. Borszowski, dz. cyt., s. 146.

15 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 II 2005 r., III SA/Wa 1135/2004.

16 J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Rok 2008. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 260.

17 P. Borszowski, A. Zalcwicz, *Rachunek bankowy utrzymywany w związku z wykonywaną działalnością gospodarczą, glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26.08.2008 r. (II FSK 806/07)*, „Glosa” 2009, nr 3, s. 77.

18 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 427.

19 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 III 2004 r., I SA/Wr 3881/01.

20 Wyrok NSA z dnia 14 V 1998 r., SA/Sz 1305/97.

21 Wyrok NSA z dnia 18 VIII 2000 r., I SA/Ld 775/99.

22 P. Borszowski, dz. cyt., s. 151-152.

23 R. Mastalski, dz. cyt., s. 434.

24 P. Borszowski, dz. cyt., s. 156.

25 Wyrok NSA z dnia 13 X 2008, I SA/GI 1035/07.

wybór określonej strategii działania²⁶. Podatnik może ponosić koszty przygotowawcze do podjęcia działalności gospodarczej, na które składają się wydatki na funkcjonalne wykonywanie przez niego działalności gospodarczej, w celu minimalizacji ryzyka gospodarczego. Jednak takie wydatki poniesione na przygotowanie do podjęcia nierozpoczętej działalności gospodarczej nie są uznawane za koszty podatkowe, ponieważ „samiych czynności przygotowawczych do uruchomienia produkcji nie można uznać za działalność gospodarczą”²⁷.

Również warto zwrócić uwagę na prawno-podatkowy aspekt podejmowania działalności gospodarczej przez osoby prawne w ramach kosztów organizacji osoby prawnej²⁸. „Koszty organizacji osoby prawnej, a więc koszty poniesione przy zakładaniu spółki, są to: opłata notarialna, opłata skarbową, adwokacka, stanowią koszt bytu prawnego spółki i stanowią koszt uzyskania przychodów, o którym mowa w art. 15 ust. 1 u.o.p.d.o.p. Najogólniej można stwierdzić, iż gdyby nie powstała osoba prawna, nie byłoby przychodu. Skoro wydatki poniesione na utworzenie osoby prawnej, to pośrednio poniesiono je w celu osiągnięcia przychodu. Również wydatki radcy prawnego związane z podwyższeniem kapitału zakładowego spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, z uwagi na potrzebną w tej kwestii wiedzę fachową, wiedzę prawniczą, uzasadniają ten wydatek jako koszt uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.o.p.d.o.p.”²⁹. Ustawodawca zdecydował o uwzględnieniu kosztów organizacji osoby prawnej, ze względu na art. 1 ust. 1 u.o.p.d.o.p., w myśl, którego ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji. Taki zapis ustawowy stanowi konsekwentne działanie ustawodawcy w uregulowaniu sytuacji prawnej organizacji osoby prawnej jako skutku podejmowania przez osoby prawne działalności gospodarczej na podstawie art. 11 ustawy z dnia 15 IX 2000 r. kodeks spółek handlowych (zwana dalej jako k.s.h.)³⁰, który stanowi, że spółki kapitałowe w organizacji, o których mowa w art. 161 i art. 323 k.s.h., mogą we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywane. Dlatego koszty organizacji osoby prawnej czy też spółek kapitałowych w organizacji, mogą zostać ujęte jako koszty uzyskania przychodów na podstawie art. 15 u.o.p.d.o.p., gdzie należy wskazać na działanie zorganizowanie, które stanowi zakres tych kosztów³¹.

ZAKOŃCZENIE

Konkludując powyższe rozważania należy stwierdzić, że zakres definicji kosztów podatkowych, które stanowią prawno-podatkowe skutki podejmowanej przez podatników działalności gospodarczej, odzwierciedla przedstawiany w literaturze pogląd, że prawo nadaje za dynamicznie zmieniającą się rzeczywistością społeczno-gospodarczą. Dlatego ustawodawca rozszerzył zakres celowości ponoszonych przez podatnika wydatków na zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów. Warto dodać, że konstrukcja prawna kosztów uzyskania przychodów, która została uregulowana w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. w związku z art. 15 u.o.p.d.o.p. odpowiada postulatowi elastyczności prawa, co skutecznie pozwala zminimalizować ryzyko podejmowanej przez podatnika działalności gospodarczej w aspekcie podatkowym. Ustawodawca, na gruncie podatków dochodowych, stara się zrealizować zasadę swobody działalności gospodarczej (w konstrukcji prawnej przychodów należnych, które nie stanowią odzwierciedlenia prawnych skutków podejmowanej przez podatników działalności gospodarczej), co stanowi ograniczenie otrzymywanych przez nich świadczeń. Jednak ustawodawca uwzględniając zasady funkcjonowania rynkowej gospodarki skonstruował w szeroki sposób instytucję kosztów podatkowych w stosunku do osiąganych przez nich przychodów podatkowych, w taki sposób, aby zminimalizować obciążenia podatkowe w momencie podejmowania przez podatników działalności gospodarczej.

BIBLIOGRAFIA

Teksty źródłowe/akty prawne

- [1] Ustawa z dnia 29 VIII 1997 r. ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2011 r. Nr 199, poz. 1175 z późn. zm.).
- [2] Ustawa z dnia 26 VII 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 z późn. zm.).
- [3] Ustawa z dnia 15 II 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86 z późn. zm.).
- [4] Ustawa z dnia 15 IX 2000 r. kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2000 r., Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.).
- [5] Wyrok NSA z dnia 18 VI 1999 r., I SA/Lu 452/98.
- [6] Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 II 2010 r.; I SA/Wr 1424/09.

26 P. Borszowski, dz. cyt., s. 158.

27 Wyrok NSA z dnia 10 II 2003 r. (I SA/Ld 603/2001, ONSA 2004, nr 1, poz. 28).

28 P. Borszowski, dz. cyt., s. 160.

29 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 III 2006 r., I FSK 121/2005.

30 Ustawa z dnia 15 IX 2000 r. kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2000 r., Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.).

31 P. Borszowski, dz. cyt., s. 161.

- [7] Wyrok NSA w Katowicach z dnia 4 VI 2003 r., I SA/Ka 1112/02.
- [8] Wyrok NSA w Warszawie z dnia 31 I 2006 r., II FSK 198/2005.
- [9] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 II 2005 r., III SA/Wa 1135/2004.
- [10] Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 III 2004 r., I SA/Wr 3881/01.
- [11] Wyrok NSA z dnia 14 V 1998 r., SA/Sz 1305/97.
- [12] Wyrok NSA z dnia 18 VIII 2000 r., I SA/Ld 775/99.
- [13] Wyrok NSA z dnia 10 II 2003 r. (I SA/Ld 603/2001, ONSA 2004, nr 1, poz. 28).
- [14] Wyrok NSA z dnia 13 X 2008, I SA/GI 1035/07.

Książki/czasopisma

- [15] Adamiak B, Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012*, Wrocław 2012.
- [16] Borszowski P., *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010.
- [17] Borszowski P., Zalcewicz A., *Rachunek bankowy utrzymywany w związku z wykonywaną działalnością gospodarczą, glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26.08.2008 r. (II FSK 806/07)*, „Głosa” 2009, nr 3.
- [18] Marciniuk J., *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Rok 2008. Komentarz*, Warszawa 2008.

NETOGRAFIA

- [19] Pismo Izby Skarbowej w Rzeszowie z dnia 7 V 2007 r., L.I.S.I/1/4151/12/2007, www.mofnet.gov.pl, 01.01.2014 r.