

Pojęcie przychodu osiąganego przez instytucje kultury w rozumieniu tzw. Tarczy 6.0

The notion of revenue earned by cultural institutions as per the ‚Shield 6.0’ aid solution

dr Beata Rogalska

Radca prawny, doktor nauk prawnych

Streszczenie

Instytucje kultury niemające statusu przedsiębiorcy rozważają możliwość skorzystania ze zwolnienia z obowiązku uiszczenia składek na ubezpieczenia społeczne na zasadach określonych w ustawie z dnia 9 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw¹. W związku z tym pojawiają się wątpliwości co do wykładni pojęcia „przychodu” w rozumieniu znowelizowanych przepisów Tarczy 6.0. Problemy dotyczą pojęcia spadku przychodów z działalności w rozumieniu przepisów podatkowych, ustawodawca nie sprecyzował bowiem, o którą ustawę chodzi. Niemniej jednak, jakkolwiek jest to zagadnienie kontrowersyjne, istnieją racjonalne i uzasadnione prawnie podstawy do uznania, że podmioty ubiegające się o ulgę wymienioną w art. 31zo ust. 10 mogą przyjąć, że ustawodawca, nakazując ustalić, czy przychód z działalności w rozumieniu przepisów podatkowych uzyskany w listopadzie 2020 r. był niższy co najmniej o 40% w stosunku do przychodu uzyskanego w listopadzie 2019 r., miał na myśli przychód ze sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług.

Słowa kluczowe: przychód, Tarcza 6.0, przychód ze sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, zwalczanie COVID-19, składki na ubezpieczenia społeczne, zwolnienie z obowiązku opłacania należności z tytułu składek, instytucje kultury.

Abstract

Cultural institutions not holding the status of entrepreneur are considering the option to use the exemption from the obligation to pay social insurance premiums under the Act of 9 December 2020 ‘amending the Act on special obligations related to the prevention, counteracting, and eradication of COVID-19, other contagious diseases, crisis situations brought about by the same, and certain other Acts or Laws’ (i.e. Journal of Laws 2020, Item 2255; hereinafter, ‘Shield 6.0’). Doubts have however appeared regarding the interpretation of the notion of ‘revenue’ within the meaning of the amended ‘Shield 6.0’ regulations. The problem relates to the ‘decrease in the revenue from operations’ within the meaning of tax regulations, since the legislator has not made it clear which of the Laws/Acts is meant at this point. However controversial the issue might be, there are reasonable and legally justified grounds for assuming that entities applying for the relief in Article 31, clause 10 [discharge from the obligation to pay the unpaid premiums] may assume that in its instruction to determine whether the revenue from operations, within the meaning of the tax regulations, earned in November 2020, was lower by 40% or more compared to the revenue of November 2019, the legislator actually meant the revenue from sales liable to VAT.

Keywords: revenue, Shield 6.0 [aid solution], revenue from sales liable to VAT, eradication of COVID-19, social insurance premiums, exemption from the obligation to pay premium dues, cultural institutions.

Instytucje kultury niemające statusu przedsiębiorcy rozważają możliwość skorzystania ze zwolnienia z obowiązku uiszczenia składek na ubezpieczenia społeczne na zasadach określonych w Tarczy 6.0. Niemniej jednak pojawiają się wątpliwości co do wykładni pojęcia „przychodu” w rozumieniu znowelizowanych przepisów przywołanej ustawy. Problemy dotyczą pojęcia spadku przychodów z działalności w rozumieniu przepisów podatkowych, ustawodawca nie sprecyzo-

wał bowiem, o którą ustawę chodzi. Wątpliwości interpretacyjne wiążą się z ustaleniem, czy pojęcie to należy rozpatrywać jako przychód ze sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, co oznacza konieczność analizy dokumentacji sporządzonej na potrzeby rozliczeń tego podatku, czy też jako bardzo ogólnie rozumiane pojęcie przychodu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych².

Trzeba zwrócić uwagę na okoliczność, że ustawodawca posługuje się w ustawie z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych³ pojęciem obrotu z działalności albo wielkości sprzedaży, a dla określenia uprawnień podmiotów w okresie pandemii – pojęciem spadku obrotów gospodarczych, rozumianym jako spadek sprzedaży towarów lub usług. Należy zauważyć, że instytucje kultury nieposiadające statusu przedsiębiorcy nie mogą skorzystać z dofinansowania do wynagrodzeń pracowników na podstawie art. 15gga powyższej ustawy. Pojawia się więc pytanie, czy na potrzeby ustalenia wielkości spadku przychodów z działalności mogą brać pod uwagę wyłącznie spadek przychodów ze sprzedaży podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

1. PODSTAWA PRAWNA WNIOSKU O ZWOLNIENIE ZE SKŁADEK NA UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

Od dnia 26 stycznia 2021 r. obowiązuje Tarcza 6.0, na podstawie której płatnicy składek z określonych branż mogą złożyć wniosek o zwolnienie z opłacania składek za listopad 2020 r. Dotyczy to płatników, którzy na dzień złożenia wniosku prowadzą przeważający rodzaj działalności oznaczony m.in. kodem PKD⁴ 90.04.Z. W efekcie tej nowelizacji w ustawie z dnia 2 marca 2020 r. dodano art. 31zo ust. 10, zgodnie z którym: „Na wniosek płatnika składek prowadzącego, na dzień 30 września 2020 r., działalność oznaczoną według Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) 2007, jako rodzaj przeważającej działalności, kodami 47.71.Z, 47.72.Z, 47.81.Z, 47.82.Z, 47.89.Z, 49.32.Z, 49.39.Z, 56.10.A, 56.10.B, 56.21.Z, 56.29.Z, 56.30.Z, 59.11.Z, 59.12.Z, 59.13.Z, 59.14.Z, 59.20.Z, 74.20.Z, 77.21.Z, 79.90.A, 79.90.C, 82.30.Z, 85.51.Z, 85.52.Z, 85.53.Z, 85.59.A, 85.59.B, 86.10.Z w zakresie działalności leczniczej polegającej na udzielaniu świadczeń w ramach lecznictwa uzdrowiskowego, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych, lub realizowanej w trybie stacjonarnym rehabilitacji leczniczej, 86.90.A, 86.90.D, 90.01.Z, 90.02.Z, 90.04.Z, 91.02.Z, 93.11.Z, 93.13.Z, 93.19.Z, 93.21.Z, 93.29.A, 93.29.B, 93.29.Z, 96.01.Z, 96.04.Z, zwalnia się z obowiązku opłacania należnych składek na ubezpieczenia społeczne, na ubezpieczenie zdrowotne, na Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych lub Fundusz Emerytur Pomostowych, za okres od dnia 1 listopada 2020 r. do dnia 30 listopada 2020 r., wykazanych w deklaracji rozliczeniowej złożonej za ten miesiąc, jeżeli był zgłoszony jako płatnik składek do dnia 30 czerwca 2020 r. i przychód z tej działalności w rozumieniu przepisów podatkowych uzyskany w listopadzie 2020 r. był niższy co najmniej o 40% w stosunku do przychodu uzyskanego w listopadzie 2019 r.”.

Przepis ten obejmuje również działalność instytucji kultury sklasyfikowaną np. w dziale 90.01.Z – działalność twórcza związana z kulturą i rozrywką. Pojawia się jednak wspomniany już problem: jak należy rozumieć pojęcie przychodu użyte w art. 31zo ust. 10 ustawy z dnia 2 marca 2020 r., skoro ustawodawca go nie definiuje? Czy można zatem uznać, że

miał na myśli przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, czy też przychód ze sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, gdyż taką terminologią posługuje się wielokrotnie, kiedy definiuje – niejako odrębnie – pojęcie przychodu na potrzeby tej ustawy? Kwestia ta jest istotna dla korzystania z ulgi przewidzianej w art. 31zo ust. 9.

Zgodnie z art. 31zo ust. 9 powołanej ustawy: „Opłacone należności z tytułu składek, które zostały zwolnione z obowiązku opłacania na podstawie ust. 8 lub 10, podlegają zwrotowi na zasadach określonych w art. 24 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych”.

Stosownie do treści art. 31zp ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 2 marca 2020 r.: „Wniosek o zwolnienie z obowiązku opłacania należności z tytułu składek, o których mowa w art. 31zo, zwany dalej «wnioskiem o zwolnienie z opłacania składek», płatnik składek przekazuje do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych nie później niż:

[...]

4) do dnia 31 stycznia 2021 r. – w przypadku składek, o których mowa w art. 31zo ust. 10, należnych za okres od dnia 1 listopada 2020 r. do dnia 30 listopada 2020 r.”.

Z kolei w myśl art. 15gga ust. 1 przywołanej ustawy: „Przedsiębiorca w rozumieniu art. 4 ust. 1 lub 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, który na dzień 30 września 2020 r. prowadził działalność gospodarczą, oznaczoną według Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) 2007, jako rodzaj przeważającej działalności, kodami 47.71.Z, 47.72.Z, 47.81.Z, 47.82.Z, 47.89.Z, 49.39.Z, 56.10.A, 56.10.B, 56.21.Z, 56.29.Z, 56.30.Z, 59.11.Z, 59.12.Z, 59.13.Z, 59.20.Z, 59.14.Z, 74.20.Z, 77.21.Z, 79.90.A, 82.30.Z, 85.51.Z, 85.52.Z, 85.53.Z, 85.59.A, 85.59.B, 86.10.Z w zakresie działalności leczniczej polegającej na udzielaniu świadczeń w ramach lecznictwa uzdrowiskowego, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1662), lub realizowanej w trybie stacjonarnym rehabilitacji leczniczej, 86.90.A, 86.90.D, 90.01.Z, 90.02.Z, 90.04.Z, 91.02.Z, 93.11.Z, 93.13.Z, 93.19.Z, 93.21.Z, 93.29.A, 93.29.B, 93.29.Z, 96.01.Z, 96.04.Z, i którego przychód z tej działalności w rozumieniu przepisów podatkowych uzyskany w jednym z trzech miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku był niższy w następstwie wystąpienia COVID-19 co najmniej o 40% w stosunku do przychodu uzyskanego w miesiącu poprzednim lub w analogicznym miesiącu roku poprzedniego, może zwrócić się z wnioskiem o przyznanie świadczeń na rzecz ochrony miejsc pracy ze środków Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych na dofinansowanie wynagrodzenia pracowników w rozumieniu art. 15g ust. 4”.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę na to, że analogiczne rozwiązanie zawiera art. 31zo ust. 8 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. w zakresie dotyczącym okresu od dnia 1 lipca 2020 r. do dnia 30 września 2020 r., jeżeli przychód z działalności w rozumieniu przepisów podatkowych uzyskany w pierwszym miesiącu kalendarzowym, za który składany jest wniosek o zwolnienie z opłacania tych składek, był niższy co najmniej o 75% w stosunku do przychodu uzyskanego w tym samym miesiącu kalendarzowym w 2019 r.

2. KONKLUZJA

Moim zdaniem istnieją racjonalne i uzasadnione prawnie podstawy do uznania, że podmioty ubiegające się o ulgę wymienioną w art. 31zo ust. 10 mogą przyjąć, że ustawodawca, nakazując ustalić, czy przychód z działalności w rozumieniu przepisów podatkowych uzyskany w listopadzie 2020 r. był niższy co najmniej o 40% w stosunku do przychodu uzyskanego w listopadzie 2019 r., miał na myśli przychód ze sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Niemniej jednak występuje ryzyko zakwestionowania przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych (ZUS) prawa do zwolnienia ze składek w sytuacji, gdy wysokość przychodów została ustalona w proponowany sposób, a więc jako równowartość przychodów ze sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Z uwagi na lakoniczność ustawodawcy wiele aspektów, które powinny wynikać wprost z przepisów ustawy z dnia 2 marca 2020 r., jest wyjaśnianych w formie interpretacji. Nie można zatem wykluczyć stanowiska organu wskazującego, że pojęcie przychodu należy rozumieć m.in. zgodnie z treścią art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., co oznaczałoby konieczność uznania, że obejmuje on również wszelkie dotacje, bez względu na okoliczność, czy są wliczane do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, czy też podlegają wyłączeniu spod reżimu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵.

Względy wykładni systemowej wewnętrznej uzasadniają jednak stanowisko, że na potrzeby oceny poziomu spadku przychodów przez pojęcie przychodów należy rozumieć przychody ze sprzedaży podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Ustawodawca, formułując zasady wsparcia w postaci zwolnienia ze składek dla różnorodnych kategorii podmiotów, posługuje się bowiem w wielu innych przepisach pojęciem obrotu oraz spadku sprzedaży towarów lub usług. Przykładowo zgodnie z art. 15g ust. 9 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. przez spadek obrotów gospodarczych rozumie się spadek sprzedaży towarów lub usług, w ujęciu ilościowym lub wartościowym:

- 1) nie mniej niż o 15%, obliczony jako stosunek łącznych obrotów w ciągu dowolnie wskazanych 2 kolejnych miesięcy kalendarzowych, przypadających w okresie po dniu 31 grudnia 2019 r. do dnia poprzedzającego dzień złożenia wniosku, o którym mowa w ust. 1, w porównaniu do łącznych obrotów z analogicznych 2 kolejnych miesięcy kalendarzowych roku poprzedniego; za miesiąc uważa się także 30 kolejno po sobie następujących dni kalendarzowych, w przypadku gdy dwumiesięczny okres porównawczy rozpoczyna się w trakcie miesiąca kalendarzowego, tj. w dniu innym niż pierwszy dzień danego miesiąca kalendarzowego, lub
- 2) nie mniej niż o 25%, obliczony jako stosunek obrotów z dowolnie wskazanego miesiąca kalendarzowego, przypadającego po dniu 31 grudnia 2019 r. do dnia poprzedzającego dzień złożenia wniosku, o którym mowa w ust. 1, w porównaniu do obrotów z miesiąca poprzedniego; za miesiąc uważa się także 30 kolejno po sobie następujących dni kalendarzowych, w przypadku gdy okres porównawczy rozpoczyna się w trakcie miesiąca kalendarzowe-

go, tj. w dniu innym niż pierwszy dzień danego miesiąca kalendarzowego.

Analogicznym pojęciem spadku przychodów ze sprzedaży towarów lub usług jako kryterium pomocy ze strony ZUS ustawodawca posługuje się również w art. 15gb ust. 1, 2 i 4, art. 15jc ust. 1 oraz w art. 15zf ust. 2a i 2c ustawy z dnia 2 marca 2020 r., sam zaś spadek obrotów ze sprzedaży towarów i usług jako kryterium przywilejów wymienia w art. 15zf ust. 1 i 2 oraz w art. 15zzb ust. 3 i 4 tej ustawy.

Sąd Najwyższy przedstawił w uchwale z dnia 29 października 2004 r.⁶ stanowisko, że w przypadku luk czy braku precyzji poszczególnych przepisów, kiedy dokonuje się wykładni prawa, należy założyć racjonalność prawodawcy. Jedynie przyjęcie takiego założenia umożliwia bowiem ocenę analizowanego przepisu oraz całego kontekstu prawnego, w jakim funkcjonuje, jako elementów spójnego systemu, podporządkowanego aksjologicznie uzasadnionym celom, skonstruowanego zgodnie z regułami językowymi i technikami legislacyjnymi.

Zdaniem Sądu Najwyższego rola interpretatorów „polega między innymi właśnie na tym, by wobec społeczeństwa i wobec funkcjonariuszy aparatu państwowego przedstawić system norm prawnych **jako system zwarty i spójny pod każdym względem** [podkreślenie – aut.] – chociażby koncepcje faktycznych uczestników procesu prawotwórczego były niespójne, niejasne i wyraźnie nie odpowiadałyby wyobrażeniom o racjonalności”⁷.

Trudno byłoby uznać ustawę z dnia 2 marca 2020 r. za spójny zbiór norm prawnych, gdyby dla oceny tego samego zagadnienia – spadku przychodów – stosowano odmienne kryteria prawne. Takie działania organu administracji publicznej byłyby również rażąco sprzeczne z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa i oznaczałyby dyskryminację już na starcie instytucji kultury, które funkcjonują dzięki wsparciu w ramach dotacji. Istnieją zatem logiczne podstawy do wykładni, że pojęcie przychodów instytucja kultury powinna odnieść ściśle do przychodów z odpłatnych dostaw towarów i świadczenia usług – przychodów uzyskanych tytułem zapłaty od kontrahentów, do których usługi te są adresowane. Przychód, o którym mowa w art. 31zo ust. 10 ustawy z dnia 2 marca 2020 r., stanowią zatem wynagrodzenia uzyskane za te świadczone usługi lub dostawy towarów, a więc ze sprzedaży w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Z kolei NSA w wyroku z dnia 18 czerwca 1996 r. uznał, że „w konstytucyjnym państwie prawa [...] obywatel nie może zostać skutecznie prawnie zobowiązany do ponoszenia negatywnych skutków niedoskonałości prawodawczych czy też ułomności techniki legislacyjnej, a nadto nie można na niego przerzucać rozwiązywania wątpliwości co do brzmienia prawa, jak i jego stosowania, jeżeli obiektywnie rzecz biorąc, wątpliwości te istnieją tak dla obywatela, jak i organów państwowych”⁸.

Konkludując, należy brać pod uwagę ewentualną odmienną interpretację rozważanego zagadnienia przez ZUS – jest to możliwe z uwagi na brak precyzji ustawodawczej, posługiwanie się ogólnikami bez sformułowania słownika pojęć, co można tłumaczyć bardzo szybkim tempem realizacji procesu legislacyjnego w wyjątkowym okresie pandemii. Niejednoznaczność przepisów i ogólnikowość terminów, którymi po-

służył się ustawodawca, nie powinny jednak prowadzić do dyskryminowania i różnicowania jakichkolwiek podmiotów. W dążeniu do właściwego odczytania i zrozumienia używanego przez ustawę wyrażenia „przychody z działalności” należy mieć na uwadze całokształt materiału normatywnego i nie stronić przy tym od dyrektyw wynikających z języka.

Ratio legis Tarczy 6.0 prowadzi do wniosku, że znowelizowane przepisy nie wprowadzają swoistej konkurencji między rodzajami wsparcia dla poszkodowanych przez pandemię, a więc obowiązku dokonania wyboru między zwolnieniem ze składek na ubezpieczenia społeczne a dotacją. Uruchomienie systemu wsparcia w postaci dotacji stanowi jeden z elementów polityki państwa wobec podmiotów, których funkcjonowanie bez pomocy instytucjonalnej byłoby niemożliwe lub poważnie zagrożone. Przerzucanie konsekwencji finansowych skutków pandemii przez organ władzy publicznej i zaskakiwanie koniecznością wyboru alternatywy – a więc możliwości skorzystania przez instytucję kultury z dotacji lub ze zwolnienia ze składek – kłóciłoby się z regułami sprawiedliwości społecznej, byłoby nieetyczne i oznaczałoby łamanie zasad demokratycznego państwa prawa. Należy bowiem zauważyć, że korzystanie z dotacji jest stałym elementem wsparcia instytucji kultury, nie tylko w okresie pandemii. W polskim systemie prawnym przewidziano objęcie takich jednostek szczególną pieczę państwa i samorządów terytorialnych właśnie poprzez de facto stałe finansowanie działalności przez system dotacyjny, o czym świadczą przepisy rozporządzenia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 18 grudnia 2018 r. w sprawie zakresu zadań objętych mecenatem państwa, udzielania dotacji celowej na zadania nim objęte oraz udzielania dofinansowań podmiotom prowadzącym działalność w dziedzinie kultury i ochrony dziedzictwa narodowego⁹.

Przekazywanie dotacji takim instytucjom to w istocie dbałość o utrzymywanie odpowiedniego poziomu kultury, sztuki i edukacji w Polsce, nie są to zatem typowe dotacje dla podmiotu prywatnego. Wyłączenie jednostki działającej w sferze tak niewralgicznej i istotnej dla państwa jak kultura, sztuka i oświata z możliwości wsparcia w postaci zwolnienia ze składek ZUS tylko ze względu na sposób jej finansowania byłoby rażąco niesprawiedliwe. Należy bowiem zwrócić uwagę na okoliczność, że podmiotami, które płacą składki, są nie tylko przedsiębiorcy, którzy otrzymują dotacje sporadycznie, niemniej jednak zasadniczym rodzajem działalności jest dla nich działalność gospodarcza, z której osiągają często znaczne zyski. Płatnikami składek na ubezpieczenia społeczne są również liczne instytucje państwowe, które nie są powoływane w celu osiągania zysku, a jednym z głównych źródeł ich utrzymania i funkcjonowania są dotacje i inne środki pozyskane w ramach mecenatu państwa.

W celu ewentualnej obrony przyjętego stanowiska, że przez pojęcie przychodów z działalności gospodarczej należy rozumieć przychody ze sprzedaży podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, należy podkreślić względy wykładni celowościowej art. 31zo ust. 8, 9 i 10 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. Taka wykładnia może prowadzić do wniosku, że warunkiem skorzystania z omawianego zwolnienia jest poziom uzyskanego przez podatnika przychodu z tytułu tej działalności, rozumianej jako działalność opodatkowana podatkiem od towarów i usług, a nie jakichkolwiek

przychodów. Skoro bowiem w przywołanej ustawie jest mowa o przychodach z działalności – należy stosować jedną i spójną definicję tejże działalności w rozumieniu prawa podatkowego. Przychód jest bowiem pojęciem prawa podatkowego.

W mojej ocenie uzasadnione jest stosowanie definicji działalności sformułowanej w art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Za taką interpretacją przemawia okoliczność, że pojęcie podatnika nie ma charakteru jednorodnego. Elementami kreującymi uzyskanie statusu podatnika mogą być czynności związane z zyskiem ekonomicznym, podejmowane sporadycznie, uznawane jednak za działalność gospodarczą w świetle prawa podatkowego, bądź też czynności, które mimo pewnej powtarzalności nie są uznawane za działalność skutkującą koniecznością wpisu do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG) lub rejestru przedsiębiorców (np. działalność charytatywna).

Przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nie zawierają definicji działalności gospodarczej wyłącznie na potrzeby prawa podatkowego tak jak ustawa z dnia 11 marca 2004 r. Niemniej jednak pewne istotne rozwiązania przewidujące wydzielenie kategorii przychodów związanych z działalnością opodatkowaną podatkiem od towarów i usług zawiera ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁰. W myśl art. 14 ust. 1 tej ustawy **u podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.**

Podsumowując, należy stosować jednolitą definicję działalności w rozumieniu prawa podatkowego i powiązanego z nią pojęcia przychodu względem tych podmiotów, które zostały wymienione w art. 31zo ust. 10 ustawy z dnia 2 marca 2020 r., a które często nie posiadają statusu przedsiębiorców. Przepisy o podatku dochodowym wskazują natomiast, że **w przypadku podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.**

Uzasadnieniem takiej wykładni może być również stanowisko zaprezentowane w doktrynie, że przez pojęcie przychodu w rozumieniu art. 31zo ust. 2 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. należy rozumieć przychód ze sprzedaży, jeżeli przedsiębiorca jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Katarzyna Jaworska w komentarzu do powołanego art. 31zo podkreśliła bowiem, że: „Pojęcie przychodu na gruncie komentowanej regulacji odnosi się do art. 11 u.p.d.o.f. [tj. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. – przyp. red.] Zasadniczo przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i inne nieodpłatne świadczenia. Od tej zasady zostały jednak przewidziane wyjątki. Z punktu widzenia komentowanego artykułu należy zwrócić szczególną uwagę na art. 14 u.p.d.o.f. Zgodnie z tym artykułem przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej są kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. **Natomiast w przypadku przedsiębiorców dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód**

z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług [podkreślenie – aut.]. Regulacja ta powoduje, że do limitu przychodu, o którym mowa w art. 31zo ust. 2 ustawy COVID-19 [tj. ustawy z dnia 2 marca 2020 r. – przyp. red.], zaliczane są także wszystkie kwoty należne osobie prowadzącej pozarolniczą działalność gospodarczą, choćby faktycznie nie zostały przez tę osobę otrzymane. Ma tu znaczenie nie moment otrzymania przez tę osobę zapłaty za świadczone przez nią usługi lub sprzedaż towarów, lecz wartość pieniężna tych należnych kwot¹¹.

Skoro więc na gruncie prawa podatkowego, tj. art. 14 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i art. 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., w przypadku przedsiębiorców dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług, **nie można abstrahować od rozwiązań przyjętych w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. również w przypadku tych podmiotów, które przedsiębiorcami nie są.** Ustawodawca w definicji pojęcia działalności gospodarczej w tej ustawie nie wymienia przyznania dotacji jako działalności opodatkowanej. Zgodnie z definicją zawartą w art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Warto podkreślić, że jeśli się założy, iż ustawodawca działa racjonalnie, oraz jeśli się przyjmie, że prawo podatkowe jest spójnym zbiorem norm, to uzyskiwanie dotacji nieopodatkowanych podatkiem od towarów i usług, czyli niewliczanych do podstawy opodatkowania, należy w świetle Tarczy 6.0 traktować jako rodzaj wsparcia, a nie aspekt powodujący wykluczenie uzyskania pomocy ze strony ZUS. Takie rozwiązanie jest uzasadnione, tym bardziej że przyznanie dotacji jest neutralne podatkowo na gruncie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., przychód z tego tytułu jest bowiem zwolniony przedmiotowo.

Przypisy

- ¹ Dz.U. poz. 2255, dalej: Tarcza 6.0.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1842 ze zm., dalej: ustawa z dnia 2 marca 2020 r.

- ⁴ Klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz.U. Nr 251, poz. 1885 ze zm.).
- ⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ⁶ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 29 października 2004 r., KZP 24/04, LEX nr 125547.
- ⁷ Tamże.
- ⁸ SA/Łd/1212/95, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, nr 2, poz. 53.
- ⁹ Dz.U. poz. 2374.
- ¹⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ¹¹ K. Jaworska, w: *Komentarz do niektórych przepisów ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych*, w: *Tarcza antykryzysowa 1.0-4.0, ustawa o dodatku solidarnościowym i inne regulacje, jako szczególne rozwiązania w prawie pracy, prawie urzędniczym i prawie ubezpieczeń społecznych związane z COVID-19*, K.W. Baran (red.), LEX.

Bibliografia

Literatura

Jaworska K., w: *Komentarz do niektórych przepisów ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych*, w: *Tarcza antykryzysowa 1.0-4.0, ustawa o dodatku solidarnościowym i inne regulacje, jako szczególne rozwiązania w prawie pracy, prawie urzędniczym i prawie ubezpieczeń społecznych związane z COVID-19*, K.W. Baran (red.), LEX.

Akty prawne

Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 18 grudnia 2018 r. w sprawie zakresu zadań objętych mecenatem państwa, udzielania dotacji celowej na zadania nim objęte oraz udzielania dofinansowań podmiotom prowadzącym działalność w dziedzinie kultury i ochrony dziedzictwa narodowego, Dz.U. poz. 2374.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD), Dz.U. Nr 251, poz. 1885 ze zm.

Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1842 ze zm.

Ustawa z dnia 9 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2255.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.

Orzecznictwo

Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 29 października 2004 r., KZP 24/04, LEX nr 125547.

Wyrok NSA z dnia 18 czerwca 1996 r., SA/Łd/1212/95, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, nr 2, poz. 53.