

## Wstęp

Przedstawiamy pakiet rozwiązań rządu dla firm nazywany „tarczą antykryzysową” wdrażanych ustawą z 31 marca 2020 r. (tzw. tarcza antykryzysowa) oraz ustawą z 16 kwietnia 2020 r. (tzw. tarcza 2.0). W opracowaniu znalazły się również informacje o innych szczególnych rozwiązaniach prawnych, które mają zastosowanie w sytuacjach nadzwyczajnych, a więc także w czasach epidemii. Omówione zostały takie zagadnienia, jak: przesunięcie wykonania obowiązków w VAT, wdrożenie e-paragonów, ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, elektroniczny „czynny żal”, odroczenie obowiązku wpisu do Centralnego Rejestru Beneficjentów Rzeczywistych, przesunięcie terminów rozliczeń podatkowych i terminów sprawozdań finansowych, zwolnienia z podatków, odliczenia darowizn i strat podatkowych, a także wszystkie pozostałe szczególne rozwiązania pomocowe dla firm. Zapraszamy do lektury.

8 marca 2020 r. weszła w życie ustawa z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych. Ustawa ta została znowelizowana przez:

- ustawę z 31 marca 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. z 2020 r. poz. 568 oraz
- ustawę z 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 – Dz.U. z 2020 r. poz. 695.

Obie ustawy pozwalają na uruchomienie nadzwyczajnych instrumentów wspierających przedsiębiorców w okresie pandemii COVID-19.

W opracowaniu – pod każdym omawianym rozwiązaniem prawnym – wskazana została szczegółowa podstawa prawna. Dzięki temu łatwo można ustalić, z jakich przepisów wynikają omawiane rozwiązania. W celu uproszczenia podajemy wykaz skrótów powoływanych w podstawach prawnych i stosowanych w przypadku rządowej ustawy antykryzysowej:

- ustawa z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych – Dz.U. z 2020 r. poz. 374; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 568 – dalej: **ustawa o COVID-19**;
- ustawa z 31 marca 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. z 2020 r. poz. 568 – dalej: **ustawa nowelizująca z 31 marca 2020 r.**;
- ustawa z 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 – Dz.U. z 2020 r. poz. 695 – dalej: **ustawa nowelizująca z 16 kwietnia 2020 r.**

# I. Podatki dochodowe – rozwiązania dla firm

## 1. Zakup środków odkażających oraz środków ochrony osobistej

Przedsiębiorca, który w związku z epidemią koronawirusa nabywa środki odkażające w postaci:

- mydeł oraz płynów odkażających udostępnianych bezpośrednio do użytku pracownikom oraz
- płynów i proszków wykorzystywanych do odkażania powierzchni oraz sprzętu znajdujących się w jego siedzibie

– może tego rodzaju wydatki zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Do kosztów przedsiębiorca może również zaliczyć środki ochrony osobistej, takie jak maseczki oraz rękawiczki jednorazowe. Z całą pewnością są to wydatki mające na celu zapobieganie rozprzestrzenianiu się koronawirusa wśród pracowników, dzięki czemu działalność prowadzona przez przedsiębiorcę może być kontynuowana. Pracodawca realizuje w ten sposób ciążący na nim obowiązek zapewnienia pracownikom bezpiecznych i higienicznych warunków pracy (art. 304 Kodeksu pracy).

W praktyce zdarzają się sytuacje, kiedy to z powodu kłopotów z zakupem profesjonalnych środków odkażających przedsiębiorcy decydują się na zakup spirytusu w celu samodzielnego przygotowania takich środków. I tu pojawia się wątpliwość co do możliwości rozliczenia tego rodzaju wydatku w kosztach podatkowych z uwagi na ograniczenia przewidziane w art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm. (dalej: updof) oraz art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2019 r., poz. 865 ze zm. (dalej: updop). Z przepisów tych wynika, że podatnicy nie mogą zaliczać do kosztów podatkowych kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. W przedstawionym przypadku z całą pewnością nie można mówić o dokonywaniu wydatków o charakterze reprezentacyjnym. Zakupiony alkohol nie służy celom konsumpcyjnym, a jedynie higienicznym w związku z szerząca się epidemią wirusa zagrażającego życiu ludzi. Przedsiębiorca, pozbawiony możliwości zakupu na rynku profesjonalnych środków odkażających, jest zmuszony do ich samodzielnego przygotowania tak, aby mógł odkażać nimi powierzchnie i sprzęty znajdujące się w siedzibie prowadzonej przez niego firmy, dzięki czemu prowadzona przez niego działalność gospodarcza może być kontynuowana. Jednocześnie jego postępowanie jest zgodne z zaleceniami Państwowej Inspekcji Sanitarnej, która wzywa wszystkich obywateli do jak najczęstszego mycia rąk oraz odkażania miejsc i rzeczy często dotykanych i używanych. Prawo do rozliczenia w kosztach wydatków na zakup spirytusu wykorzystywanego przez przedsiębiorcę do celów dezynfekcyjnych potwierdziło również MF w odpowiedzi udzielonej 16 marca 2020 r. na pytanie redakcji „Mk” w tej sprawie. Podkreśliło jednak bardzo wyraźnie, że to na przedsiębiorcy będzie ciążył obowiązek wykazania związku tego wydatku z przychodem. Czytamy w niej:

**MF** (...) wydatek na zakup spirytusu rektyfikowanego jest kwalifikowany do kosztów uzyskania przychodów na podstawie ogólnej zasady wynikającej z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z tym, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w katalogu kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów. Tym samym, wydatek na zakup spirytusu rektyfikowanego może być kosztem podatkowym, jeżeli ma on chociażby pośredni związek z osiąganymi przychodami lub

*zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów. Do kosztów uzyskania przychodów mogą być zaliczane środki niezbędne dla utrzymania czystości czy dezynfekcji.*

*Ciążar wykazania związku pomiędzy ponoszonymi kosztami a uzyskiwanymi przychodami spoczywa na podatniku. Oznacza to, że na podatniku spoczywa obowiązek wykazania, że wydatek ten jest racjonalnie uzasadniony z punktu widzenia zapewnienia sprawnego funkcjonowania przedsiębiorstwa i nie dotyczy wydatku wyłączanego z kosztów podatkowych. Przy czym każdy przypadek powinien być oceniany indywidualnie i nie można wskazać w tym zakresie ogólnej zasady.*

**PODSTAWA PRAWNA:**

- art. 22 ust. 1 i art. 23 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 1387; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 695
- art. 15 ust. 1 i art. 16 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 865; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 695

## 2. Zakup usług dezynfekcji siedziby przedsiębiorstwa

Przedsiębiorca może również zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki, jakie ponosi na zakup od podmiotu zewnętrznego usług polegających na dezynfekcji pomieszczeń znajdujących się w siedzibie prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa. Z całą pewnością są to wydatki mające na celu zapobieganie rozprzestrzenianiu się koronawirusa wśród pracowników, dzięki czemu działalność prowadzona przez przedsiębiorcę może być kontynuowana. Pracodawca realizuje w ten sposób ciężący na nim obowiązek zapewnienia pracownikom bezpiecznych i higienicznych warunków pracy (art. 304 Kodeksu pracy).

**PODSTAWA PRAWNA:**

- art. 22 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 1387; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 695
- art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2019, poz. 865; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 695

## 3. Wynagrodzenia wypłacane za pracę w trakcie epidemii koronawirusa

W trakcie epidemii koronawirusa wielu pracodawców zdecydowało się na wydanie wewnętrznych zaleceń dotyczących postępowania pracowników w przypadku, gdy wrócili oni z rejonów objętych koronawirusem. Zgodnie z nimi, tacy pracownicy, przez okres wskazany w tego rodzaju zaleceniach, mają pozostać w domu. W takim przypadku pracodawcy mogą zdecydować się wypłacać pracownikom za ten okres wynagrodzenia, nawet gdy z uwagi na charakter pracy nie mogą oni jej wykonywać chociażby w formie pracy zdalnej. Wynagrodzenia te pracodawca może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Decydując się na izolację potencjalnie chorych pracowników, pracodawca zmniejsza szanse zakażenia przez takie osoby pozostałych pracowników, co mogłoby doprowadzić (szczególnie w przypadku małych firm) do konieczności zawieszenia na jakiś czas prowadzonej działalności gospodarczej, a co za tym idzie do nieuzyskiwania przychodów na bieżąco. Izolacja osób potencjalnie zakażonych jest ponadto zgodna z zaleceniami Państwowej Inspekcji Sanitarnej, która wzywa wszystkich obywateli, którzy przebywali w rejonach zagrożonych, do pozostania w domu i samoobserwacji. Pracodawca może również zaliczyć do kosztów wynagrodzenia wypłacane pracownikom, którzy na polecenie pracodawcy pozostali w domu z powodu objawów chorobowych, nawet gdy w tym czasie nie

świadczyli pracy. W przypadku przedłużającego się przeziębienia, które nie okazało się chorobą spowodowaną koronawirusem, pracodawca powinien jednak zalecać pracownikowi wzięcie zwolnienia lekarskiego.

#### PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 1387; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 695
- art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 865; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 695

## 4. Środki odkażające oraz środki ochrony osobistej przekazane pracownikom

Pracownik, któremu pracodawca przekazuje środki odkażające np. w postaci butelek z żelem antybakteryjnym oraz środki ochrony osobistej, takie jak rękawiczki jednorazowe czy maseczki ochronne, nie uzyskuje z tego tytułu przychodu ze stosunku pracy.

Przychodem pracownika ze stosunku pracy jest nie tylko otrzymywane przez niego wynagrodzenie, lecz także wartość nieodpłatnych świadczeń otrzymanych od pracodawcy (art. 12 ust. 1 updof). Kiedy nieodpłatne świadczenie jest przychodem pracownika, rozstrzygnął Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13. Stwierdził w nim, że za przychód pracownika mogą być uznane tylko takie świadczenia nieodpłatne, które łącznie spełniają następujące warunki:

- po pierwsze, zostały spełnione za zgodą pracownika (pracownik skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
- po drugie, zostały spełnione w interesie pracownika (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,
- po trzecie, korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

W przypadku przekazywania pracownikom środków odkażających oraz środków ochrony osobistej z całą pewnością takie postępowanie leży w interesie pracodawcy. W ten sposób chce on zapobiegać szerzeniu się koronawirusa wśród pracowników, dzięki czemu jest w stanie zachować ciągłość prowadzonej działalności gospodarczej. Takim postępowaniem pracodawca zmniejsza również ryzyko skorzystania przez pracowników z możliwości powstrzymania się od pracy, jaką daje im art. 210 § 1 Kodeksu pracy. Na podstawie tego przepisu, w przypadku gdy warunki pracy nie odpowiadają przepisom bezpieczeństwa i higieny pracy i stwarzają bezpośrednie zagrożenie dla zdrowia lub życia pracownika, albo gdy wykonywana przez niego praca grozi takim niebezpieczeństwem innym osobom, pracownik ma prawo powstrzymać się od wykonywania pracy, zawiadamiając o tym niezwłocznie przełożonego.

#### PODSTAWA PRAWNA:

- art. 12 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 1387; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 695