

LESZEK BIELECKI

ORCID: 0000-0002-1553-1141

Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach

leszek.bielecki@ujk.edu.pl

Działalność gospodarcza nieewidencjonowana jako wyjątek w zakresie ewidencjonowanej działalności gospodarczej w świetle przepisów ustawy Prawo przedsiębiorców, ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym oraz ustawy o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej w powiązaniu z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych

Abstrakt: Niniejszy artykuł dotyczy problematyki funkcjonowania nieewidencjonowanej aktywności gospodarczej na podstawie ustawy Prawo przedsiębiorców wobec funkcjonowania ewidencjonowanej pozarolniczej działalności gospodarczej wynikającej z ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym oraz ustawy o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. Ponadto opracowanie zawiera konkluzje i wnioski w zakresie funkcjonowania tych kwestii, mieszczące się w aspekcie zasad ewidencjonowania aktywności gospodarczej oraz powiązania obrotu gospodarczego z prawem podatkowym. Konkluzja opiera się na założeniu, że cel regulacji polegał na odciążeniu (odbiurokratyzowaniu) czynności osoby wykazującej aktywność gospodarczą. Natomiast względy innego rodzaju, podatkowe lub ubezpieczeniowe, nie wykluczają obowiązków ewidencyjnych w zakresie podatków i składek ubezpieczeniowych, co wychodzi naprzeciw realizacji zasad bezpieczeństwa i ochrony obrotu gospodarczego jako komponentom zasady ogólnej bezpieczeństwa prawnego.

Słowa kluczowe: aktywność gospodarcza, działalność gospodarcza, przedsiębiorca, ewidencja, obrót gospodarczy, prawo podatkowe.

Wstęp

Niewątpliwie pozarolnicza działalność gospodarcza w Polsce prowadzona jest na podstawie wymogu zaewidencjonowania albo w Krajowym Rejestrze Sądowym, albo poprzez wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, zgodnie z wymogami przepisów ustawy Prawo przedsiębiorców¹ w tym zakresie.

Natomiast pozarolnicza działalność gospodarcza, niepodlegająca w omawianych ramach obowiązkom ewidencyjnym, występuje jako wyjątek od zasady ewidencji działalności gospodarczej.

W przedmiotowym opracowaniu przedstawię zasady funkcjonowania działalności gospodarczej, opierając się na modelu niezaewidencjonowanym poprzez zastosowanie analityczno-dogmatycznej metody badania zjawisk prawnych.

1. Zaewidencjonowana działalność gospodarcza

Zasadą wiodącą opierającą się na ustawie Prawo przedsiębiorców jest, że działalność gospodarczą można podjąć w dniu złożenia wniosku o wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (dalej: CEIDG) albo po dokonaniu wpisu do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (dalej: KRS), chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

W pierwszej kolejności należy wskazać na Krajowy Rejestr Sądowy działający według ustawy². KRS składa się z: rejestru przedsiębiorców, rejestru stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji i samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej oraz rejestru dłużników niewypłacalnych. Wpis do rejestru polega na wprowadzeniu do systemu teleinformatycznego danych zawartych w postanowieniu sądu rejestrowego niezwłocznie po jego wydaniu.

Wpis do Krajowego Rejestru Sądowego zgodnie z art. 694⁵ § 1 k.p.c.³ następuje na podstawie postanowienia. Postanowienie o dokonaniu wpisu jest zatem postanowieniem co do istoty sprawy, stanowi bowiem merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy o wpis do rejestru. Postanowieniem co do istoty sprawy jest również wobec tego postanowienie odmawiające dokonania wpisu. Nie ma podstaw do osobnego wyróżnienia w tym miejscu postanowień o wykreśleniu wpisu oraz

¹ Ustawa z dnia 6 marca 2018 roku Prawo przedsiębiorców (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 162).

² Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 roku o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 112 ze zm.); dalej: ustawa o KRS.

³ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 roku Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.).

odmowie wykreślenia wpisu. Wykreślenie wpisu jest bowiem, zgodnie z art. 20 ust. 4 ustawy o KRS, również wpisem. W związku z tym postanowienia o wykreśleniu wpisu oraz odmowie wykreślenia wpisu są po prostu odpowiednio postanowieniami o dokonaniu wpisu oraz odmowie dokonania wpisu.

W postanowieniu o wpisie sąd rejestrowy powinien szczegółowo określić jego treść ze wskazaniem odpowiednio działu, rubryki, podrubryki i pola, w którym należy ujawnić poszczególne wpisy (§ 6 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 21 grudnia 2000 roku w sprawie szczegółowego sposobu prowadzenia rejestrów wchodzących w skład Krajowego Rejestru Sądowego oraz szczegółowej treści wpisów w tych rejestrach⁴). W postępowaniu o wpis do rejestru przedsiębiorców sąd rejestrowy w postanowieniu o wpisie powinien przy tym określić treść wpisu w sposób wyczerpujący bez powoływania się na dokumenty złożone do akt rejestrowych. Regulacja tej treści została zawarta w § 155 ust. 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 23 lutego 2007 roku — Regulamin urzędowania sądów powszechnych⁵.

Zgodnie z ustawą⁶ Centralną Ewidencję i Informację o Działalności Gospodarczej prowadzi w systemie teleinformatycznym minister właściwy do spraw gospodarki. Wpis do CEIDG polega na wprowadzeniu do systemu teleinformatycznego danych podlegających wpisowi. Wpis jest dokonany z chwilą zamieszczenia danych w CEIDG, nie później niż w dniu roboczym następującym po dniu wpływu do CEIDG wniosku o wpis, z wyjątkiem sytuacji wskazanych w art. 10 ust. 5 i 6. Wpis do CEIDG jest dokonywany na wniosek, chyba że przepis szczególny przewiduje wpis z urzędu. Wpisem do CEIDG jest również wykreślenie przedsiębiorcy albo zmiana wpisu.

W związku z tym zasadniczo każda działalność gospodarcza podlega wpisowi albo ewidencji, chociażby w celach porządkowych. Przypadek zaś nieewidencjonowania działalności gospodarczej jest wyjątkiem od takiej zasady.

2. Niezaewidencjonowana działalność gospodarcza

W rozumieniu art. 5 ust. 1 Prawa przedsiębiorców nie stanowi działalności gospodarczej działalność wykonywana przez osobę fizyczną, której przychód należny z tej działalności nie przekracza w żadnym miesiącu 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia, o którym mowa w odpowiedniej ustawie⁷, i która w okresie

⁴ Dz.U. Nr 117, poz. 1237.

⁵ Dz.U. Nr 38, poz. 249.

⁶ Ustawa z dnia 6 marca 2018 roku o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (tekst. jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 2296).

⁷ Ustawa z dnia 10 października 2002 roku o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 2207).

ostatnich 60 miesięcy nie wykonywała działalności gospodarczej. Warto zwrócić w tym miejscu uwagę, że nie tyle wskazana działalność jest działalnością gospodarczą, ale niezaewidencjonowaną, ile okazuje się, że nie jest ona w ogóle pozarolniczą działalnością gospodarczą. Można zatem wnioskować, że ustawa Prawo przedsiębiorców uznaje konkretnie uwarunkowaną aktywność za przejaw jakiejś działalności albo aktywności, który nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu przedmiotowej ustawy. Taka działalność lub aktywność w sposób prawnie usankcjonowany wymyka się zatem regulacjom tak zwanej konstytucji działalności gospodarczej, jaką jest Prawo przedsiębiorców.

Ponadto osoba wykonująca wskazaną działalność może złożyć wniosek o wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. Działalność ta staje się wówczas działalnością gospodarczą z dniem określonym we wniosku. Użycie funktora normatywnego „może” oznacza, że osoba wykonująca działalność gospodarczą może poddać się wpisowi do Centralnej Ewidencji, o której wspomina art. 17 Prawa przedsiębiorców, ale w równym stopniu nie musi poddać się takiemu wpisowi.

Jeżeli przychód należny z działalności osoby fizycznej przekroczył w danym miesiącu wysokość 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia, działalność ta staje się działalnością gospodarczą, począwszy od dnia, w którym nastąpiło przekroczenie wysokości 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia. Przez przychód należy rozumieć kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. W zakresie określenia przychodu należnego ustawa Prawo przedsiębiorców korzysta z rozwiązań przyjętych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych⁸. Przepis art. 14 ust. 1 stanowi bowiem, że za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 (pozarolnicza działalność gospodarcza), uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. W wypadku 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. Przychody z działalności gospodarczej doczekały się zatem szczególnej regulacji — obowiązuje w tym przypadku zasada memoriału, która oznacza, że opodatkowaniu mogą podlegać przychody należne, nawet jeśli nie zostały faktycznie uzyskane. W efekcie przedsiębiorcy mogą być zmuszeni do zapłaty podatku, nawet jeśli nie otrzymali zapłaty za swoje usługi. Podatek dochodowy opłaca się od dochodu, czyli przychodu pomniejszonego o koszty uzyskania, lub — przy formach ryczałtowych — od przychodu. Warunkiem koniecznym opodatkowania jest więc uzyskanie przychodu. Wyjątkiem jest karta podatkowa,

⁸ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

w wypadku której podatek płaci się w stałej kwocie bez względu na uzyskiwanie przychodów i ponoszenie kosztów.

Przychodem jest przysporzenie majątkowe, czyli — nawiązując do terminologii rachunkowej — wzrost aktywów podatnika (na przykład otrzymane wynagrodzenie lub otrzymane świadczenia rzeczowe) lub spadek pasywów (na przykład zwolnienie z długu). Za datę powstania przychodu uważa się przede wszystkim dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi — z zastrzeżeniem kroków „otrzymanie należności” oraz „wstawienie faktury” niniejszej procedury. Przez częściowe wykonanie usługi należy rozumieć wykonanie jakiejś zamkniętej całości — najczęściej będzie to wynikało z umowy między stronami. Jeżeli przed dniem wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi uregulowano należności, przychód powstaje w momencie tego uregulowania — z zastrzeżeniem kroku „wystawienie faktury” niniejszej procedury. Do przychodów nie zalicza się jednak pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych.

Jeżeli przed dniem wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi wystawiono fakturę, przychód powstaje w momencie wystawienia faktury. Jeżeli strony ustala, 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. Powstanie przychodu nie zawsze jest jednak równoznaczne z powstaniem obowiązku zapłaty podatku. Wszystko zależy przede wszystkim od wielkości kosztów, ale także od innych okoliczności (na przykład rozliczania strat czy korzystania z ulg)⁹.

W przypadku przekroczenia 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia osoba ta staje się osobą wykonującą działalność gospodarczą, a więc przedsiębiorcą, i powinna złożyć wniosek o wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej w terminie 7 dni od dnia, w którym nastąpiło przekroczenie wysokości 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia. Należy zwrócić również uwagę, że omawianych rozwiązań w zakresie działalności nieewidencjonowanej nie stosuje się do działalności wykonywanej w ramach umowy spółki cywilnej, o której mowa w art. 860–875 k.c.¹⁰

⁹ P. Ziółkowski, *Moment powstania przychodu w PIT — działalność gospodarcza*, Warszawa 2019, SIP LEX/el.

¹⁰ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.).

Zakończenie

W zakresie omawianej tematyki zwracają uwagę dwa aspekty. Pierwszy wiąże się z zasadami ewidencjonowania aktywności gospodarczej. Należy bowiem zauważyć, że w gruncie rzeczy aktywność gospodarcza jest traktowana jako pozarolnicza działalność gospodarcza i jako taka podlega ewidencjonowaniu poprzez wpis do KRS lub CEIDG. Wyjątkiem jest omawiana tutaj aktywność gospodarcza (działalność), która w opisanych warunkach nie podlega ewidencji w zakresie normowanym prawem gospodarczym publicznym.

Drugi aspekt poruszanej w tekście tematyki wiąże się z powiązaniem obrotu gospodarczego z prawem podatkowym. Ścisłe powiązanie opodatkowania z obrotem gospodarczym wynika z samej istoty opodatkowania. Prawo podatkowe reguluje bowiem stosunki powstałe na tle przesuwania środków pieniężnych między państwem a innymi podmiotami. Przedmiotem regulacji w prawie podatkowym są stosunki społeczne należące do szeroko rozumianych zjawisk ekonomicznych. Przesuwanie środków pieniężnych jest ściśle związane z różnymi zjawiskami ekonomicznymi funkcjonującymi w gospodarce. Można nawet stwierdzić, iż jest rezultatem tych zjawisk. U uczestników obrotu gospodarczego powstaje efekt w postaci dochodu, przychodu majątku, który stanowi następnie tworzywo konstrukcji podatkowych. Należy jednocześnie podkreślić, co ma istotne znaczenie dla stosowania prawa podatkowego, że prawo to nie reguluje obrotu gospodarczego, gdyż zarówno organizacja, jak i instrumenty prawne obrotu gospodarczego są przedmiotami regulacji innych gałęzi prawa. Prawo cywilne i handlowe reguluje stosunki pomiędzy podmiotami w ramach szeroko rozumianego obrotu gospodarczego. Odgrywa więc rolę organizatora tychże stosunków. Z kolei publiczne prawo gospodarcze dotyczy stosunków prawnych między państwem a podmiotami gospodarczymi, gdzie z jednej strony regulacji podlegają zadania i kompetencje państwa, z drugiej zaś — prawa i obowiązki podmiotów gospodarczych.

Powiązanie opodatkowania z obrotem gospodarczym przejawia się także w przesłankach, które powodują objęcie określonych zjawisk ekonomicznych opodatkowaniem. W przypadku prawa podatkowego o opodatkowaniu decydują przesłanki ekonomiczne i społeczne, natomiast w wypadku na przykład prawa cywilnego — wzgląd na bezpieczeństwo obrotu i jego organizację. Uzależnienie opodatkowania od przesłanek (względów) gospodarczych oznacza, że powiązanie to należy rozważać zarówno w płaszczyźnie systemu podatkowego, jak i poszczególnych konstrukcji prawnopodatkowych będących tworzywem zobowiązania podatkowego. Warto więc podkreślić, że o stopniu obciążenia podatkowego powinny decydować względy gospodarcze — możliwość pokrywania przez gospodarkę potrzeb publicznych.

Ścisłe powiązanie opodatkowania z obrotem gospodarczym powoduje również konieczność odpowiedniego użycia wyrażeń w języku prawnym. Chodzi o zwroty normatywne dotyczące zjawisk ekonomicznych tworzących obrót gospodarczy,

szczególnie działalności gospodarczej. Ma tu zastosowanie zasada „treść przed formą”, która oznacza położenie akcentu na rzeczywisty przebieg zjawisk obrotu gospodarczego przy przesunięciu na dalszy plan zagadnień formalnych związanych z tymi zjawiskami. Zasada ta będzie więc miała zastosowanie do ujęcia w ramach regulacji prawnopodatkowych ekonomicznego zjawiska działalności gospodarczej — będzie wyznaczać kierunek aktywności ustawodawcy podatkowego w tym zakresie. Zasada „treść przed formą” jako wyznacznik aktywności ustawodawcy podatkowego wyrażającego w języku ustaw podatkowych ekonomiczne zjawisko działalności gospodarczej jest ściśle związana z zagadnieniem autonomii prawa podatkowego. Z uwagi na postawiony przez ustawodawcę podatkowego cel nie ma znaczenia badanie przez organ stosujący prawo podatkowe przyczyn dokonania danej czynności, zamiaru strony, formy prawnej dokonanej czynności. Mimo że chodzi tu o odwoływanie się do pojęć z zakresu prawa cywilnego i ich definiowanie w sposób właściwy prawu podatkowemu, będzie to miało również bezpośrednie zastosowanie do zjawiska ekonomicznego działalności gospodarczej, które ustawodawca podatkowy ujmuje w języku ustaw podatkowych, ze względu na powiązanie opodatkowania z obrotem gospodarczym¹¹.

W zakresie ewidencji należy ponadto zwrócić uwagę, że niezależnie od przedmiotowo omawianego zwolnienia od zaewidencjonowania się, jeśli osoba przejawiająca aktywność gospodarczą nabędzie przymiot podatnika¹², wówczas będzie podlegała ewidencji podatkowej w rozumieniu odrębnych przepisów¹³. Natomiast w zakresie ubezpieczeń społecznych osoba aktywna gospodarczo będzie podlegała rejestrom określonym w przepisach dotyczących ubezpieczeń społecznych¹⁴.

W tym miejscu można postawić pytanie o cel i sens wprowadzenia w przepisach ustawy Prawo przedsiębiorców możliwości niezaewidencjonowania się osoby przejawiającej aktywność gospodarczą, a przez to niebędącej przedsiębiorcą w rozumieniu tejże ustawy. Wydaje się, że *ratio legis* w tym względzie polegał na odciążeniu (odbiurokratyzowaniu) czynności takiej osoby. Natomiast względy innego rodzaju — podatkowe lub ubezpieczeniowe — nie wykluczają obowiązków ewidencyjnych, a zatem taka osoba nie będzie poza wszelką ewidencją (rejestracją), gdyż w tym sensie przeczyłoby to zasadom bezpieczeństwa i ochrony obrotu gospodarczego jako komponentom zasady ogólnej bezpieczeństwa prawnego¹⁵.

¹¹ P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, SIP LEX/el.

¹² W rozumieniu ustawy z 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.).

¹³ Ustawa z dnia 13 października 1995 roku o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 170 ze zm.).

¹⁴ Ustawa z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 423 ze zm.).

¹⁵ D. Tyrawa, *Bezpieczeństwo prawne jako wyznacznik działania administracji publicznej*, [w:] *Bezpieczeństwo prawne i bezpieczeństwo obrotu prawnego w Polsce*, red. J. Mojak, A. Żywicka, L. Bielecki, Lublin 2019, s. 227–236.

Bibliografia

- Borszowski P., *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, SIP LEX/el.
- Tyrawa D., *Bezpieczeństwo prawne jako wyznacznik działania administracji publicznej*, [w:] *Bezpieczeństwo prawne i bezpieczeństwo obrotu prawnego w Polsce*, red. J. Mojak, A. Żywicka, L. Bielecki, Lublin 2019.
- Ziółkowski P., *Moment powstania przychodu w PIT — działalność gospodarcza*, Warszawa 2019, SIP LEX/el.

Unregistered Business Activity as an Exception to Registered Business Activity in the Light of the Provisions of the Business Activity Law, the Act on the National Court Register and the Act on the Central Register and Information on Business Activity in Connection with the Act on Personal Income Tax

Summary

This article concerns the issue of the functioning of unregistered economic activity on the basis of the Business Activity Law in relation to the functioning of registered non-agricultural economic activity resulting from the Act on the National Court Register and the Act on Central Register and Information on Business Activity. Moreover, the study contains conclusions on the functioning of the above issues in the aspect of the rules of registering economic activity and in the aspect of linking economic turnover with the tax law. The conclusion is based on the assumption that the aim of the regulation was to lighten the burden (de-bureaucratize) of a person who is economically active. On the other hand, considerations of a different kind, namely tax or insurance, do not exclude recording duties with respect to taxes and insurance premiums, which accommodates the principles of security and protection of economic turnover as components of the general principle of legal security.

Keywords: economic activity, business, entrepreneur, records, business turnover, tax law.