

Zmiany wprowadzone w przepisach od 1 stycznia 2021 r. oraz te przewidziane w Polskim Ładzie na 2022 r. wskazują, że ryczałt od przychodów ewidencjonowanych może się stać najkorzystniejszą formą opodatkowania dla wielu małych firm. Przed wyborem tej formy opodatkowania warto poznać:

- kto z niej może faktycznie skorzystać,
- jaka jest stawka ryczałtu dla danego rodzaju działalności gospodarczej,
- jakie odliczenia i zwolnienia przysługują przy tej formie opodatkowania,
- ile wynosi składka zdrowotna dla przedsiębiorców na ryczałcie.

Odrębnym zagadnieniem omówionym w publikacji jest opodatkowanie ryczałtem najmu prywatnego.

## 1. Ryczałt przedsiębiorców

Z opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych mogą skorzystać:

- osoby fizyczne,
  - przedsiębiorstwa w spadku,
  - spółki cywilne, których jedynymi wspólnikami są osoby fizyczne,
  - spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku,
  - spółki jawne, których jedynymi wspólnikami są osoby fizyczne
- osiągające przychody z działalności gospodarczej.

### 1.1. Przedsiębiorstwo w spadku

Od 25 listopada 2018 r. ustawa o ryczałcie ewidencjonowanym obejmuje również opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym przychodów przedsiębiorstwa w spadku (art. 1a ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 z późn. zm., dalej: ustawa o ryczałcie). Jest to rozwiązanie wprowadzone ustawą z 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 170). Ma ono na celu zapewnienie ciągłości funkcjonowania przedsiębiorstwa po śmierci przedsiębiorcy. Do systemu prawnego wprowadzona została instytucja zarządu sukcesyjnego i zarządcy sukcesyjnego. Zarządca sukcesyjny zarządza wyodrębnioną częścią majątku, stanowiącą przedsiębiorstwo, w imieniu własnym, lecz na rachunek następców prawnych przedsiębiorcy i ze skutkiem w ich majątku. Jest on zobowiązany do prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku oraz umocowany do czynności sądowych i pozasądowych związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa w spadku. W sprawach wynikających z prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku zarządca sukcesyjny postępuje się dotychczasową firmą przedsiębiorcy z dodaniem oznaczenia „w spadku”. Zarząd sukcesyjny nie może być przeniesiony, natomiast zarządca sukcesyjny może ustanowić pełnomocnika. Zarząd sukcesyjny wygasa maksymalnie z upływem dwóch lat od dnia śmierci przedsiębiorcy. Przedsiębiorstwo w spadku, stanowiące jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, jest podatnikiem z tytułu przychodów osiąganych w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia:

- zarządu sukcesyjnego albo
- uprawnień do powołania zarządcy sukcesyjnego, jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia do naczelnika urzędu skarbowego o kontynuowaniu prowadzenia tego przedsiębiorstwa.

W przypadku śmierci osoby fizycznej będącej wspólnikiem spółki cywilnej osób fizycznych, jeżeli ustanowiono zarząd sukcesyjny, podatnikiem z tytułu udziału w tej spółce w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego jest przedsiębiorstwo w spadku, które na potrzeby ustawy o ryczałcie traktowane jest jak wspólnik spółki cywilnej osób fizycznych.

Przedsiębiorstwo w spadku sporządza wykaz składników majątku przedsiębiorstwa w spadku na dzień otwarcia spadku. Wykaz zawiera co najmniej następujące dane:

- liczbę porządkową,
- określenie (nazwę) składnika majątku,
- datę nabycia przez zmarłego przedsiębiorcę składnika majątku,
- kwotę wydatków poniesionych przez zmarłego przedsiębiorcę na nabycie tego składnika majątku,

- kwotę wydatków poniesionych na jego nabycie zaliczoną do kosztów uzyskania przychodów,
- wartość początkową,
- metodę amortyzacji,
- sumę odpisów amortyzacyjnych.

Urzędem skarbowym właściwym w sprawach opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym przedsiębiorstwa w spadku jest urząd skarbowy, w którym rozliczał się zmarły przedsiębiorca.

Przedsiębiorstwo w spadku rozlicza się w zeznaniu PIT-28S.

### PRZYKŁAD 1

*Jan Nowak został zarządcą sukcesyjnym przedsiębiorstwa w spadku po swoim ojcu Henryku Nowaku, który zmarł 12 września 2021 r. Przychody osiągnięte od tego dnia do końca roku wyniosły 134 000 zł. Przychód z działalności gospodarczej opodatkowany był według ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Jan Nowak jako zarządca składa za 2021 r. zeznanie roczne PIT-28S przedsiębiorstwa w spadku po Henryku Nowaku, podając NIP, imię i nazwisko oraz datę urodzin zmarłego. Zeznanie podpisuje zarządca, ponieważ nie powołał on w tym zakresie pełnomocnika. Przychód rozliczony w tym zeznaniu wynosi 134 000 zł.*

## 1.2. Rodzaje działalności gospodarczej wyłączone z ryczałtu

Z opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych nie mogą skorzystać podatnicy prowadzący działalność gospodarczą w zakresie:

- aptek,
- kupna i sprzedaży wartości dewizowych,
- handlu częściami i akcesoriami do pojazdów mechanicznych,
- wytwarzania wyrobów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem wytwarzania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii (art. 8 ust. 1 ustawy o ryczałcie).

Katalog tych przedmiotowych wyłączeń został wyraźnie ograniczony w wyniku zmian wprowadzonych od 1 stycznia 2021 r. W ich efekcie prawo do opodatkowania ryczałtem uzyskali podatnicy prowadzący działalność gospodarczą w zakresie wolnych zawodów (m.in. prawnicy), osoby prowadzące lombardy czy wiele podmiotów, których usługi były wymienione w uchylonym od 1 stycznia 2021 r. załączniku nr 2 do ustawy o ryczałcie (m.in. pośrednicy w sprzedaży hurtowej maszyn, urządzeń przemysłowych, statków i samolotów). Pełny wykaz usług wymienionych w tym załączniku, które do 2020 r. wyłączały opodatkowanie w formie ryczałtu, a od 1 stycznia 2021 r. upoważniają do tej formy opłacania podatku, znajduje się na końcu publikacji (str. 71). Uchylenie załącznika nr 2 oznacza, że od 1 stycznia 2021 r. wszystkie wymienione w nim usługi mogą być opodatkowane ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych.

O tym, że podatnik nie może zastosować ryczałtu, decyduje osiągnięcie przychodów z danego rodzaju działalności, np. ze sprzedaży wartości dewizowych, a nie wpis dotyczący zakresu prowadzonej działalności gospodarczej w CEIDG czy KRS. Podatnik, który w trakcie roku uzyska przychody ze sprzedaży np. części samochodowych, traci w roku podatkowym prawo do opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych z dniem uzyskania przychodów z tych rodzajów działalności i od tego dnia opłaca podatek dochodowy na ogólnych zasadach.

Podatnicy przy tym zachowują prawo do opodatkowania ryczałtem działalności gospodarczej w zakresie dostawy towarów czy świadczenia usług, w ramach której osiągają przychody w walutach obcych. Przychody takie nie są przychodem ze sprzedaży wartości dewizowych, a ich osiąganie w walucie obcej może oznaczać co najwyżej rozliczenie różnicy kursowej. Wartości dewizowe to zagraniczne środki płatnicze oraz złoto dewizowe i platyna dewizowa.

### PRZYKŁAD 2

*Podatnik sprzedaje towary za granicę. Faktury sprzedaży wystawia w euro. Taki podatnik ma prawo do ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Nie prowadzi bowiem działalności w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych.*

Należy mieć na uwadze, że od 1 stycznia 2019 r. przychody z obrotu walutami wirtualnymi są kwalifikowane do przychodów z kapitałów pieniężnych (art. 17 ustawy o PIT). Kwalifikacja do źródła przychodów „Kapitały pieniężne” jest dokonywana nawet wtedy, gdy podatnik osiągnie przychody z obrotu walutami wirtualnymi w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. To zaś oznacza, że przychody ze sprzedaży kryptowalut nie mogą być opodatkowane ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Do końca 2018 r. przychody takie były również wyłączone z opodatkowania ryczałtem, ponieważ organy podatkowe twierdziły, że emisja waluty elektronicznej i handel nią (kupno, sprzedaż) za pośrednictwem Internetu jest kwalifikowana do usług „Pozostałe pośrednictwo pieniężne, gdzie indziej niesklasyfikowane” PKWiU 64.19.30.0. Ten rodzaj usług był zaś wymieniony w załączniku nr 2 do ustawy o ryczałcie (por. interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 22 marca 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.7.2.2018.2.WM).

## Wyjaśnienia MF

**Kierownik apteki:** *Wnioskodawca na podstawie umowy zlecenia wykonuje usługi na rzecz apteki, tj. usługi kierownictwa, w skład których wchodzi usługi szczegółowo opisane we wniosku. Do Jego działalności znajdują zastosowanie następujące kody PKWiU:*

- 46.00.74.0 – Sprzedaż detaliczna wyrobów farmaceutycznych,
- 82.11.10.0 – Usługi związane z administracyjną obsługą biura.

*Działalność prowadzona przez Wnioskodawcę spełnia definicję działalności usługowej w myśl art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy o ryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Wnioskodawca nie świadczy usług na rzecz byłego lub obecnego pracodawcy. Od początku współpracy Wnioskodawca świadczy swoje usługi w ramach działalności gospodarczej. Wskazać należy, że stosownie do art. 99 ust. 1 ustawy z 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 974, z późn. zm.), apteka ogólnodostępna może być prowadzona tylko na podstawie uzyskanego zezwolenia na prowadzenie apteki. Art. 99 ust. 4 ww. ustawy stanowi, że prawo do uzyskania zezwolenia na prowadzenie apteki ogólnodostępnej posiada:*

1. *farmaceuta posiadający prawo wykonywania zawodu, prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą;*
2. *spółka jawna lub spółka partnerska, której przedmiotem działalności jest wyłącznie prowadzenie aptek i w której wspólnikami (partnerami) są wyłącznie farmaceuci posiadający prawo wykonywania zawodu, o którym mowa w pkt 1.*

*Natomiast w myśl art. 99 ust. 4a ustawy – Prawo farmaceutyczne, podmiot prowadzący aptekę jest obowiązany zatrudnić osobę odpowiedzialną za prowadzenie apteki, o której mowa w art. 88 ust. 2, dającą rękojmię należytego prowadzenia apteki. Stosownie do art. 88 ust. 1 ww. ustawy, w aptece ogólnodostępnej musi być ustanowiony farmaceuta odpowiedzialny za jej prowadzenie, zwany dalej „kierownikiem apteki”. Jak zatem wynika z ww. przepisów oraz przedstawionego opisu sprawy, Wnioskodawca jest farmaceutą, lecz nie jest osobą prowadzącą aptekę na podstawie uzyskanego przez siebie zezwolenia na jej prowadzenie. Świadczy On jedynie usługi na podstawie umowy zlecenia w ramach prowadzonej indywidualnej działalności gospodarczej na rzecz podmiotu, który takie pozwolenie posiada. Zatem nie znajduje w tym przypadku zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 8 ust. 1 pkt 3 lit. a) ustawy o ryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Mając na uwadze powyższe, Wnioskodawca może do uzyskiwanych przez siebie przychodów z działalności gospodarczej w ramach działalności gospodarczej zastosować opodatkowanie ryczałtowanym podatkiem dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. – interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 lipca 2021 r., nr 0113-KDIPT2-1.4011.338.2021.2.MD*

## Z orzecznictwa

**NSA** *Aby daną działalność uznać za działalność w zakresie handlu częściami i akcesoriami do pojazdów samochodowych w rozumieniu art. 8 ust. 1 pkt 3 lit. f ustawy o ryczałtowanym podatku dochodowym, przedmiotem sprzedaży muszą być towary handlowe, a więc takie, które zostały zakupione w celu ich dalszej odsprzedaży w stanie nieprzetworzonym. Istotny jest w związku z tym zamiar, z jakim podatnik dokonuje zakupu części bądź akcesoriów do pojazdów samochodowych. – wyrok NSA z 4 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2172/11*

W rezultacie opodatkowaniu ryczałtem podlega działalność w zakresie usług naprawy samochodów, przy których do naprawy wykorzystywane są części samochodowe. Ważne jest, aby podatnik prowadził działalność usługową, a nie dokonywał równoległe sprzedaży części. Sprzedaż części spowoduje bowiem utratę prawa do ryczał-

tu. Jeżeli u podatnika dojdzie przypadkowo do takiej sprzedaży części, w celu uchylecia się od jej skutków musi skorygować taką sprzedaż.

## Wyjaśnienia MF

**Korekta sprzedaży a prawo do ryczałtu:** Z przedstawionego we wniosku i jego uzupełnieniu opisu stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca w dniu 1 stycznia 2021 r., poprzez formularz internetowy na stronie CEIDG, dokonał zmiany formy opodatkowania na ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, oraz listownie, listem poleconym wysłanym 20 stycznia 2021 r. do właściwego Urzędu Skarbowego, powiadomił o tej formie opodatkowania. W dniu 5 stycznia 2021 r. oraz 7 stycznia 2021 r. pracownik Wnioskodawcy dokonał pojedynczej, incydentalnej sprzedaży części samochodowych na dwa paragony (trzy żarówki oraz kostka stacyjki w cenie ... zł brutto oraz 1 litr oleju silnikowego w cenie ... zł brutto) na rzecz dwóch pracowników Wnioskodawcy. W dniu 7 stycznia 2021 r., gdy Wnioskodawca zorientował się, że te transakcje zostały dokonane, zwrócił zapłacone kwoty za ww. paragony oraz dokonał ich anulowania, co zostało odnotowane w zeszycie korekt do paragonów. Oddanie zapłaconych kwot pracownikom zostało potraktowane jako nieodpłatne przekazanie części i akcesoriów samochodowych i jako wynagrodzenie w naturze zostało przez Wnioskodawcę ujęte odpowiednio na liście płac, z odprowadzeniem składek ZUS oraz podatku dochodowego od wynagrodzeń. W dniu 17 stycznia 2021 r. Wnioskodawca usunął we wpisie w CEIDG dodatkowy kod wykonywanej działalności gospodarczej – PKD 45.32.Z – Sprzedaż detaliczna części i akcesoriów do pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli. Ponieważ Wnioskodawca dokonał zwrotu zapłaconych przez pracowników kwot za ww. części samochodowe, a przekazane części samochodowe potraktował jako wynagrodzenie w naturze, to należy przyjąć, że w przedstawionej sytuacji Wnioskodawca ostatecznie nie osiągnął przychodu z tytułu działalności w zakresie handlu częściami i akcesoriami do pojazdów mechanicznych. Tym samym należy stwierdzić, że anulowana sprzedaż poprzez zwrot pieniędzy dla kupujących części samochodowe pracowników Wnioskodawcy i potraktowanie przekazanych towarów jako wynagrodzenia w naturze nie wywoła konsekwencji w postaci utraty prawa do stosowania przez podatnika opodatkowania ryczałtem ewidencjonowanym. Zatem Wnioskodawca ma prawo do opodatkowania przychodów z działalności gospodarczej w 2021 r. w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. – interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 1 lipca 2021 r., nr 0113-KD IPT2-1.4011.292.2021.2.MG

W razie utraty warunków do opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych podatnik jest obowiązany, poczynając od dnia, w którym nastąpiła utrata tych warunków, zaprowadzić właściwe księgi i opłacać podatek dochodowy na ogólnych zasadach. W stosunku do podatników podlegających za część roku opodatkowaniu na ogólnych zasadach za podstawę do określenia podatku dochodowego przyjmuje się dochód osiągnięty po utracie warunków do opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (art. 22 ust. 1 i 2 ustawy o ryczałcie).

## 1.3. Ograniczenie dla samozatrudnionych

Z ryczałtu nie skorzysta podatnik, który założył działalność samodzielną lub w formie spółki i uzyskał z tej działalności przychody ze świadczenia usług na rzecz byłego lub obecnego pracodawcy, odpowiadających czynnościom, które podatnik lub co najmniej jeden ze współników:

- wykonywał w roku poprzedzającym rok podatkowy lub
- wykonywał lub wykonuje w roku podatkowym

– w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy. W takim przypadku podatnik ten traci w roku podatkowym prawo do opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych i, poczynając od dnia uzyskania tego przychodu do końca roku podatkowego, opłaca podatek dochodowy na zasadach ogólnych (art. 8 ust. 2 ustawy o ryczałcie).

### PRZYKŁAD 3

Podatnik przez cały 2021 r. był zatrudniony w spółce cywilnej Brykiet jako informatyk. Od 1 stycznia 2022 r. rozpoczął prowadzenie jednoosobowej działalności gospodarczej. 10 lutego 2022 r. złożył oświadczenie o wyborze ryczałtu jako formy opodatkowania dla prowadzonej działalności. W marcu 2022 r. uzyskał przychód z usług informatycznych świadczonych na rzecz spółki Brykiet. Usługi na rzecz byłego pracodawcy