

## ROZLICZENIA

# Kiedy mo na wybra ryczałt?

Przed wyborem ryczałtu każdy przedsiębiorca powinien dokładnie przeanalizować zakres czynności wykonywanych w ramach swojej firmy oraz na rzecz pracodawcy, jeżeli był lub nadal jest zatrudniony na umowie o pracę.



KAMILA CEBELIŃSKA

doradca podatkowy w KKLW  
Legal Kurzyński Wierzbicki



BENIAMIN ROSTANKOWSKI

prawnik w KKLW  
Legal Kurzyński Wierzbicki

Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych jako forma opodatkowania już od jakiegoś czasu zyskuje na popularności wśród przedsiębiorców, przede wszystkim za sprawą niższych stawek opodatkowania, ale też z uwagi na uproszczone rozliczenia. Kwestia łączenia działalności gospodarczej z zatrudnieniem w ramach umowy o pracę również nie jest wyjątkową sytuacją.

W polskim ustawodawstwie od lat funkcjonują jednak przepisy, które ograniczają możliwość skorzystania z ryczałtu, przy jednoczesnym zatrudnieniu w ramach umowy o pracę. Ich geneza jest znana – ograniczenie „wypychania” pracowników na działalność gospodarczą, w celu m.in. ograniczenia kosztów po stronie pracodawcy. Przepisy te zostały kilka lat temu nowelizowane, jednak ich interpretacja nadal wzbudza wątpliwości.

## Co mówią przepisy

Przepis ograniczający możliwość wyboru ryczałtu jako formy opodatkowania obowiązywał już w pierwotnej wersji ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym (dalej u.z.p.d.), która weszła w życie 20 listopada 1998 r. Wówczas art. 8 ust. 1 pkt 6 wyłączał możliwość skorzystania z ryczałtu przez podatników rozpoczynających działalność samodzielnie lub w formie spółki, jeżeli podatnik lub co najmniej jeden z jego współników, przed rozpoczęciem działalności w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym rok podatkowy, wykonywał w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy czynności wchodzące w zakres działalności tego podatnika lub spółki. W razie uzyskania jakiegokolwiek przychodu od byłego lub obecnego pracodawcy, podatnik tracił prawo do ryczałtu, począwszy od dnia uzyskania tego przychodu do końca roku podatkowego.

Z początkiem 2018 roku weszła w życie nowelizacja u.z.p.d. uchylająca powyższy przepis i nadająca nowe brzmienie art. 8 ust. 2. Obecnie, kiedy podatnik prowadzący działalność samodzielnie lub w formie spółki, rozliczający się ryczałtem, uzyska z tej działalności przychody ze sprzedaży towarów handlowych lub wyrobów lub ze świadczenia usług na rzecz byłego lub obecnego pracodawcy, odpowiadających czynnościom, które podatnik lub co najmniej jeden z jego współników wykonywał w roku poprzedzającym rok podatkowy lub wykonywał lub wykonuje w roku podatkowym w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy utraci w danym roku prawo do ryczałtu, po-

czynając od dnia uzyskania tego przychodu do końca roku podatkowego.

Choć w uzasadnieniu do ustawy nowelizującej wskazano wprost, że powyższa zmiana ma charakter jedynie redakcyjny, w praktyce niektóre organy podatkowe potraktowały nowelizację również jako zmianę merytoryczną, znacząco poszerzając zakres stosowania wyłączenia. Ważne są więc dwa warunki, jakie według obecnej u.z.p.d. muszą być spełnione, aby doszło do utraty prawa do ryczałtu.

## Tożsamość czynności

Od 2018 roku utratę prawa do ryczałtu może spowodować wykonywanie czynności „odpowiadających czynnościom, które podatnik lub co najmniej jeden z współników wykonywał” w ramach stosunku pracy. Wcześniej prawo do ryczałtu mógł utracić podatnik, który wykonywał „czynności wchodzące w zakres działalności podatnika lub spółki”. Wydaje się, że zmiana w u.z.p.d. służyła ujednoczeniu sytuacji podatników rozliczających się ryczałtem i rozliczających się liniowo. W ustawie o PIT mowa jest bowiem również o utracie możliwości rozliczania się liniowo, kiedy wykonuje się w ramach działalności „czynności odpowiadające” czynnościom wykonywanym w ramach stosunku pracy. Jednakże analizując orzecznictwo sądów administracyjnych, można zauważyć rozbieżności wynikające z odmiennego klasyfikowania cech czynności sobie odpowiadających na gruncie ustawy o PIT i u.z.p.d.

Odnośnie do interpretacji przepisów ustawy o PIT w wyroku z 20 lipca 2010 r. (II FSK 516/09) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że chodzi o czynności, które są

takie same (tożsame) jak czynności, które podatnik lub co najmniej jeden z współników wykonywał w ramach stosunku pracy. WSA w Bydgoszczy w wyroku z 28 lipca 2020 r. (sygn. I SA/Bd 181/20) stwierdził z kolei, że „czynności pokrywających się częściowo nie można uznać za tożsame”.

Odmienną, mniej korzystną dla podatników, interpretację zwrotu „czynności odpowia-

Skarbowka prowadzi liczne kontrole rozliczeń za rok 2018, uznając, że nastąpiła utrata prawa do ryczałtu

dające czynnościom” zastosował WSA w Rzeszowie na gruncie u.z.p.d. (wyrok z 8 czerwca 2021 r., sygn. I SA/Rz 354/21). Sąd uznał, że czynności wykonywane w ramach stosunku pracy i w ramach działalności gospodarczej nie muszą być tożsame, identyczne czy zgodne we wszystkich aspektach. W omawianej sprawie wystarczyło, że czynności te miały „wiele punktów stycznych”.

W obiegu prawnym funkcjonuje także wiele indywidualnych interpretacji podatkowych przychylnie odnoszących się do stanowisk podatników opisujących podobne zakresy czynności świadczonych wpraw pracodawcy, który stał się kontrahentem. W większości interpretacje te zostały wydane na wniosek osób, które, zdobywając pełne uprawnienia do wykonywania danego zawodu (lekarz, adwokat, radca prawny), obciążone są większą niż

dotychczas odpowiedzialnością w wykonywaniu powierzonych zadań i w tych przypadkach organy uznawały, że czynności te sobie nie odpowiadają.

Przed wyborem ryczałtu jako formy rozliczenia każdy przedsiębiorca powinien więc dokładnie przeanalizować zakres czynności wykonywanych w ramach swojej firmy oraz na rzecz pracodawcy, jeżeli był lub nadal jest zatrudniony na umowie o pracę.

## Ważne są terminy

Drugim aspektem, który należy wziąć pod uwagę łącznie z opisanym powyżej, jest limit czasowy, w którym podatnik nie może korzystać z ryczałtu. Przed 2018 rokiem brzmienie przepisu było jasne – wyłączenie dotyczyło podatnika, który rozpoczynając działalność, wybierał ryczałt, a jednocześnie przed rozpoczęciem działalności w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym ten rok podatkowy wykonywał w ramach stosunku pracy czynności wchodzące w zakres jego działalności gospodarczej. Przykładowo: podatnik, który rozpoczął działalność w 2017 r., tożsame czynności wykonywał w ramach stosunku pracy w latach 2012–2015, mógł wybrać ryczałt, ponieważ limitem był dla niego rok 2016.

Obecnie przepis mówi o utracie prawa do ryczałtu przez podatnika „prowadzącego działalność”, który w roku, na który chce wybrać ryczałt, lub w roku poprzedzającym wykonywał jako pracownik czynności odpowiadające czynnościom wykonywanym w ramach działalności gospodarczej. Jasnym jest, że ryczałt może wybrać podatnik nie tylko w pierwszym roku prowadzenia własnej firmy, ale może tego wy-

boru dokonać w którymś z kolejnych lat prowadzenia działalności. Pytanie brzmi: czy przepis u.z.p.d. w obecnym brzmieniu odnosi się wyłącznie do wyboru po raz pierwszy ryczałtu jako formy rozliczenia, czy dotyczy również sytuacji, gdzie podatnik zmienia formę opodatkowania na formę ryczałtową.

Niektóre organy podatkowe próbują interpretować przepis w nowym brzmieniu w ten sposób, że za każdym razem, nieważne czy to w momencie zakładania firmy, czy to w momencie zmiany formy opodatkowania na ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, należy analizować, czy podatnik nie wykonuje lub nie wykonywał w poprzednim roku czynności odpowiadających zakresowi jego obowiązków pracowniczych. Taka interpretacja w zasadzie byłaby zgodna z dosłownym brzmieniem przepisu, jednak jest wprost sprzeczna z uzasadnieniem do ustawy zmieniającej art. 8 u.z.p.d. Ponadto rozstrzygnięcie tego zagadnienia może się okazać szczególnie istotne dla tych podatników, którzy przed 2018 rokiem już od kilku lat rozliczali się ryczałtem, będąc jednocześnie zatrudnionymi w ramach umowy o pracę. Organy podatkowe prowadzą aktualnie liczne kontrole rozliczeń za rok 2018, w którym jak już wielokrotnie wspomnieliśmy doszło do zmiany ustawy, uznając, że nastąpiła utrata prawa do ryczałtu, co wiąże się z koniecznością rozliczenia według skali. Przy większych przychodach zmiana formy rozliczenia na skalę podatkową może być bardzo dotkliwe finansowo, bo przecież podatnik na ryczałcie często nie rozlicza żadnych kosztów, nawet jeśli je faktycznie ponosi. Pozostaje nam czekać na stanowisko sądów administracyjnych w tej kwestii.