

Zmiany wprowadzone w przepisach w 2022 r. spowodowały, że ryczałt od przychodów ewidencjonowanych stał się najkorzystniejszą formą opodatkowania dla wielu małych firm. Przed wyborem tej formy opodatkowania na 2024 r. 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. Od 1 stycznia 2023 r. tylko ta forma opodatkowania jest dostępna dla przychodów osiągniętych z tego źródła.

## 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

Ustawa o ryczałcie ewidencjonowanym obejmuje również opodatkowanie ryczałtowanym 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 2022 r. poz. 2540 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 osiągniętych 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 ryczałtowanym 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 2023 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 2023 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).

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-KDIT3.4011.72.2018.2.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 zryczałtowanym 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 2022 r. poz. 2301 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 aptecę ogólnodostępną 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 zryczałtowanym 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 zryczałtowanym podatkiem dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 lipca 2021 r., nr 0113-KDIP2-1.4011.338.2021.2.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 zryczałtowanym 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.