

**Ustawa o zryczałtowanym
podatku dochodowym
od niektórych przychodów
osiąganych przez osoby
fizyczne. Komentarz
praktyczny**

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

**Ustawa z 20.11.1998 r.
o zryczałtowanym podatku dochodowym
od niektórych przychodów
osiąganych przez osoby fizyczne**

t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 776 ze zm.

Rozdział 1. Przepisy ogólne

Art. 1 [Zakres przedmiotowy]

Ustawa reguluje opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym niektórych przychodów (dochodów) osiąganych przez osoby fizyczne:

- 1) prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą;
- 2) osiągające przychody, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 226 i 232), zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym”;
- 3) będące osobami duchownymi;
- 4) osiągające przychody ze sprzedaży, o której mowa w art. 20 ust. 1c ustawy o podatku dochodowym.

1. Cel regulacji

1. Uproszczone formy opodatkowania. Pomimo ciągłego rozwoju prawa podatkowego, który musi nadążać za postępującymi zmianami w sferze społeczno-gospodarczej, zasadne jest, aby system podatkowy danego kraju, w tym również system rozwinięty, przewidywał także uproszczone formy opodatkowania. Tak powinno być zwłaszcza w sferze podatków dochodowych, które, co do zasady, wymagają od podatników prowadzących działalność gospodarczą ustalenia prawidłowych wyników prowadzonej działalności gospodarczej, które są dokonywane w oparciu o prowadzone księgi, nierzadko przy udziale podmiotów świadczących usługowe czynności w tym zakresie (biura rachunkowe, doradcy podatkowi). W związku z tym należy stwierdzić, że z uwagi na zasady powszechności opodatkowania, jak również szeroką i różnorodną bazę podatników, nowoczesne systemy podatkowe powinny oferować podatnikom uproszczone formy opodatkowania.

Zastosowanie uproszczonych form opodatkowania jest korzystne dla podmiotów prawa podatkowego, tj. zarówno dla samych podatników, jak i organów administracji skarbowej. Otóż podatnicy stosujący uproszczone formy opodatkowania są z reguły

obciążeni mniejszymi obowiązkami związanymi z obliczeniem należnego podatku oraz prowadzeniem wymaganej dokumentacji dla celów podatkowych. Natomiast z uwagi na uproszczenie sposób kalkulacji zobowiązania podatkowego organy administracji skarbowej mają do wykonania mniej czynności kontrolnych związanych z weryfikacją prawidłowości rozliczeń podatkowych podatników korzystających z ryczałtu. Innymi słowy, uproszczone formy opodatkowania są zatem prostsze w stosowaniu przez podatników (zasadniczo sami podatnicy mogą je stosować, bez udziału księgowych czy doradców podatkowych) i jednocześnie tańsze w ich weryfikacji przez organy administracji skarbowej.

2. Definicja

1. Ryczałt. Ryczałt pochodzi z niemieckiego słowa *ritschart* i oznacza kwotę pieniężną w wysokości ustalonej z góry, bez rozliczania kosztów poszczególnych transakcji¹. Zatem ryczałt charakteryzuje się prostotą opodatkowania, gdyż z definicji jest to stała kwota niezależna od ponoszonych kosztów, a więc od faktycznych dochodów.

2. Rodzaje ryczałtu. Ze względu na metodę kalkulacji należnego świadczenia podatkowego wyróżnić można trzy rodzaje ryczałtu: ryczałt kwotowy, ryczałt umowy oraz ryczałt procentowy. **Ryczałt kwotowy**, gdzie kwotę należnego podatku stanowi określona kwota pieniędzy ustalana w oparciu o takie przesłanki jak np. rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej i jej rozmiar (liczbę zatrudnionych pracowników) oraz miejsce prowadzenia działalności. **Ryczałt umowny** charakteryzuje się tym, że kwota należnego podatku jest ustalana z góry, na cały rok podatkowy na podstawie porozumienia zawartego z właściwym organem podatkowym. Z kolei **ryczałt procentowy** jest ustalany w oparciu o stawkę podatkową właściwą dla danej działalności gospodarczej i wyrażoną w uproszczony sposób podstawę opodatkowania².

Zryczałtowane formy opodatkowania podatkiem dochodowym, poprzez zawarte w nich uproszczenia, nie uwzględniają elementów istotnych dla opodatkowania dochodu w postaci nadwyżki przychodów nad kosztami ich osiągnięcia, a więc faktycznego zysku podatnika. W związku z tym, poprzez zastosowane uproszczenia, zryczałtowane formy opodatkowania dochodu powinny funkcjonować obok ogólnych zasad opodatkowania dochodu i stanowić fakultatywny model rozliczeń podatkowych, i to nie tylko dla działalności gospodarczej mniejszych rozmiarów, lecz także dla podatników akceptujących te uproszczenia (np. z uwagi na niewielkie koszty prowadzonej działalności gospodarczej).

¹ Słownik wyrazów obcych PWN, Warszawa 2008, s. 831.

² A. Gomułowicz, J. Malecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2002, s. 505.

3. Zakres podmiotowy

1. Osoby fizyczne. Ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne³, jak wskazuje sama nazwa aktu normatywnego, ma zastosowanie wyłącznie do osób fizycznych. Powyższe ograniczenie wydaje się słuszne, gdyż uproszczone zasady opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej powinny zasadniczo dotyczyć prowadzenia działalności gospodarczej mniejszych rozmiarów, gdyż podmioty *sensu largo* zazwyczaj prowadzą działalność gospodarczą większych rozmiarów oraz posiadają większe zasoby w porównaniu z osobami fizycznymi (zasadniczo prowadzącymi jednoosobową działalność gospodarczą), które umożliwiają im dopełnienie większego zakresu obowiązków, w tym prowadzenie złożonych rejestrów i ewidencji osiągniętych dochodów.

2. Spółka cywilna a ryczałt. Należy jednak wskazać, że uproszczone formy opodatkowania mogą mieć również zastosowanie do spółek cywilnych. Dotyczy to ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, ale pod warunkiem, że współnikami spółki cywilnej są wyłącznie osoby fizyczne. Zastosowanie ryczałtu do spółek cywilnych należy oczywiście rozpatrywać w kontekście definicji przedsiębiorcy, o której mowa w art. 4 ust. 2 ustawy z 6.3.2018 r. – Prawo przedsiębiorców⁴, zgodnie z którą przedsiębiorcami są także wspólnicy spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. Zatem, odnosząc zakres podmiotowy art. 1 RyczałtU dotyczący wyłącznie osób fizycznych, należy precyzyjnie stwierdzić, że ryczałt od przychodów ewidencjonowanych ma zastosowanie do osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie spółek cywilnych i których pozostałymi współnikami są wyłącznie osoby fizyczne.

4. Zakres przedmiotowy

1. Kategorie osób fizycznych. Przepisy RyczałtU mają zastosowanie do czterech kategorii osób fizycznych:

- 1) prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą;
- 2) osiągających przychody, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ (najem, dzierżawa);
- 3) będących osobami duchownymi;
- 4) osiągających przychody ze sprzedaży, o której mowa w art. 20 ust. 1c PODOFizU (sprzedaż produktów roślinnych i zwierzęcych nieprzetworzonych przemysłowo).

³ T.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 776 ze zm., dalej: RyczałtU.

⁴ T.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 236 ze zm., dalej: PrPrzed.

⁵ T.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm., dalej: PODOFizU.

Rozdział 1. Przepisy ogólne

Pierwszą kategorią osób fizycznych uprawnionych do stosowania RyczałtU są osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą. Powszechnie określa się je jako prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą, w sytuacji gdy nie zatrudniają innych osób. Przepisy art. 4 ust. 1 pkt 12 RyczałtU odwołują się do PDOFizU, definiując pozarolniczą działalność gospodarczą. Zgodnie z art. 5a pkt 6 PDOFizU pozarolniczą działalność gospodarczą oznacza działalność zarobkową:

- a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
- b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
- c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych

– prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9 PDOFizU.

Jak wynika z powyższej definicji, obejmuje ona szeroki zakres aktywności zawodowej osoby fizycznej, począwszy od działalności wytwórczej (w wyniku której powstają nowe wyroby), budowlanej (wszelkiego rodzaju prace polegające na budowie, rozbudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego), handlowej (sprzedaży towarów), a kończąc na szeroko rozumianej działalności usługowej, a więc czynnościach polegających na zaspokajaniu potrzeb innych podmiotów. Poszukiwanie, rozpoznawanie oraz wydobywanie kopalin, a więc czynności będące działalnością regulowaną (koncesyjną⁶) w oczywisty sposób kwalifikują się do działalności gospodarczej. Również samo bierne wykorzystywanie w sposób zarobkowy rzeczy (środków trwałych) oraz wartości niematerialnych i prawnych (w szczególności udzielenie licencji oraz innych uprawnień do korzystania z praw własności intelektualnej) mieści się w zakresie działalności gospodarczej. Mając na względzie wskazany powyżej zakres przedmiotowy działalności/aktywności mieszczący się w zakresie działalności gospodarczej, należy odnieść się do charakteru (sposobu) wykonywania tej działalności, aby przyznać jej miano pozarolniczej działalności gospodarczej.

Elementami istotnymi, które kwalifikują daną działalność/aktywność jako pozarolniczą działalność gospodarczą, jest prowadzenie tej działalności w sposób **zorganizowany** i **ciągły**. W jednym z wyroków NSA⁷ zobrazował, co należy rozumieć przez prowadzenie działalności gospodarczej. Przesłanką wypełniającą definicję działalności gospodarczej jest wykonywanie działalności **w sposób ciągły**, czyli ze względnie stałym zamiarem wykonywania działalności gospodarczej, co nie wyklucza możliwości prowadzenia jej tylko sezonowo lub do czasu osiągnięcia postawionego przez dany podmiot celu. Przesłanka ta ma na celu wyeliminowanie z pojęcia działalności gospodarczej przedsięwzięć jednorazowych (względnie podejmowanych sporadycznie). Nie należy jej jednak rozumieć jako konieczność wykonywania działalności bez przerwy (np. przez cały rok,

⁶ Ustawa z 9.6.2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1290).

⁷ Wyr. NSA z 30.11.2022 r., II FSK 847/20, Legalis.

Art. 1 [Zakres przedmiotowy]

cały miesiąc). Do zachowania ciągłości wystarczające jest, aby z całokształtu okoliczności wynikał zamiar powtarzania określonego zespołu konkretnych działań w celu osiągnięcia efektu w postaci zarobku. Powinna to być działalność stała, planowa (celowa), przy czym obojętne jest czy plan obejmuje dłuższy, czy krótszy okres. Zatem jak zostało wskazane w powyższym wyroku, istotny jest powtarzalny charakter prowadzonej działalności/aktywności, aby uznać, że dana osoba wykonuje pozarolniczą działalność gospodarczą.

Odrębną, choć istotną kwestią pozostaje cezura pomiędzy czynnościami kwalifikującymi się do działalności gospodarczej a czynnościami będącymi poza zakresem działalności gospodarczej, a więc takimi działaniami, w związku z którymi co prawda dany podmiot uzyskuje dochody, jednak z uwagi na charakter tych czynności nie można im nadać, z powyżej wskazanych powodów, przymiotów działalności gospodarczej. Pomocne w tym zakresie jest orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące traktowania działalności polegającej na sprzedaży nieruchomości przez osoby fizyczne, gdzie sądy w tezach orzeczniczych starają się wskazać, jakie działania wypełniają definicję działalności gospodarczej, a które można uznać za zwykłe gospodarowanie majątkiem niekwalifikujące się do działalności gospodarczej.

Jak wskazał NSA w wyroku z 13.7.2023 r.⁸, dla oceny, czy aktywność podatnika spełnia cechy „zorganizowania” w rozumieniu art. 5a pkt 6 PODOFizU, istotne jest wykazanie, że w odniesieniu do danego składnika majątkowego występuje element faktycznego zorganizowania działalności. W konsekwencji formę prawną działalności gospodarczej podatnika („zorganizowanie prawne”) można ustalić dopiero po stwierdzeniu, że korzystając z danej nieruchomości prowadzi on samodzielnie (we własnym imieniu) działalność funkcjonalnie, organizacyjnie przygotowaną do realizacji celu zarobkowego i ma ona charakter ciągły. W efekcie uznać należy, że o zaliczeniu określonych form aktywności podatnika do pozarolniczej działalności gospodarczej zadecyduje nie tyle dopełnienie przez niego wymogów formalnych, związanych z podjęciem i prowadzeniem działalności gospodarczej, ile okoliczności faktyczne świadczące o tym, że jego działania **miały charakter zorganizowany i ciągły** oraz że **były prowadzone w celu zarobkowym we własnym imieniu**, a uzyskane w ten sposób przychody nie są zaliczane do innych przychodów. Warto jednak wskazać, że NSA nie stawia znaku równości pomiędzy kilkoma transakcjami dotyczącymi zbycia nieruchomości (nawet wcześniej przygotowanych do sprzedaży) a działalnością gospodarczą: „Z pojęciem działalności gospodarczej nie powinny być identyfikowane transakcje odpłatnego zbycia nieruchomości w związku z wyżywaniem się majątku uzyskanego w przeszłości. Samo tylko wyodrębnienie z jednej nieruchomości działek gruntu, powiązane także z koniecznością uprzedniego uzyskania stosownych decyzji administracyjnych, czy uregulowania prawidłowego dostępu do nich, nie wykracza poza działania mieszczące się w zwykłym

⁸ Wyr. NSA z 13.7.2023 r., II FSK 177/21, Legalis.

zarządzie własnymi sprawami majątkowymi. Można mówić o gospodarowaniu osobistym majątkiem, jeżeli zamiarem podatnika jest jedynie spieniężenie części lub całości swojego majątku. Pieniądże uzyskane ze sprzedaży majątku nie są wówczas reinwestowane, czyli przeznaczone na zakup kolejnych rzeczy tego samego rodzaju i przygotowanie ich do sprzedaży, a następnie sprzedaży, ale są wykorzystywane na inne cele, jak bieżące potrzeby podatnika lub jego rodziny”⁹.

Powyższe orzeczenia wskazują, że aktywność będąca granicą między działalnością gospodarczą a czynnościami kwalifikującymi się jako zwykłe zarządzanie majątkiem zależy od okoliczności danej sprawy. W przypadku czynności, których przedmiotem są nieruchomości, jest to utrudnione, gdyż zazwyczaj dotyczą one jednej nieruchomości posiadanej przez osobę fizyczną (która potem jest dzielona i przygotowywana do sprzedaży dla procesu budowlanego). Natomiast w przypadku sprzedaży innych rzeczy (towarów), działania mające charakter zorganizowany i ciągły, prowadzone w celu zarobkowym, nie powinny wzbudzać wątpliwości, że należy kwalifikować je jako działalność gospodarczą.

Drugą kategorią osób uprawnionych do opodatkowania swoich dochodów zryczałtowanym podatkiem dochodowym są osoby osiągające przychody, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 PODOFizU, tj. z tytułu:

- 1) najmu, podnajmu;
- 2) dzierżawy, poddzierżawy;
- 3) innych umów o podobnym charakterze, w tym dzierżawy, poddzierżawy działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej.

Do tej kategorii przychodów należy zaliczyć wszelkie umowy, które podlegają na odpłatnym używaniu wszelkiego rodzaju rzeczy lub praw, w tym również zespołu składników majątkowych jak gospodarstwo rolne. Ustawodawca zakwalifikował do opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym specyficzne rodzaj przychodów biernych, które nie wymagają od osoby osiągającej przychody, co do zasady, aktywnych czynności, lecz zasadniczo ograniczają się do niezakłóconego udostępnienia drugiej stronie rzeczy (praw) do odpłatnego używania. Ustawodawca nie czyni żadnych ograniczeń w przedmiocie najmowanych lub dzierżawionych rzeczy i jak zostało wskazane, należą również do nich zorganizowane składniki majątkowe jak działy specjalne produkcji rolnej¹⁰ lub gospodarstwo rolne.

⁹ Wyr. NSA z 29.6.2023 r., II FSK 180/23, Legalis.

¹⁰ Zgodnie z art. 2 ust. 3 PODOFizU działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

Pewne wątpliwości wzbudzało zakwalifikowanie do przychodów z art. 10 ust. 1 pkt 6 PODOFizU **przychodów z najmu krótkoterminowego**. Choć brak jest definicji legalnej tego rodzaju najmu przyjmuje się, że okres najmu w takim przypadku liczony jest w dobach i nie służy zaspokajaniu stałych potrzeb mieszkaniowych w rozumieniu ustawy z 21.6.2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 725 ze zm.)¹¹. Organy podatkowe w części wydawanych interpretacji stały bowiem na stanowisku, że przychody z najmu krótkoterminowego (okazjonalnego) powinny być zaliczone do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej¹². Powyższe miało istotne konsekwencje w opodatkowaniu takiego rodzaju przychodów zryczałtowanym podatkiem dochodowym, gdyż kwalifikacja tych przychodów do pozarolniczej działalności gospodarczej uniemożliwiała zastosowanie preferencyjnej stawki podatkowej dla najmu. Wydaje się, że uchw. NSA z 24.5.2021 r.¹³ wyjaśniła wątpliwości w tym zakresie i wprowadziła pewne wskazówki, co do przychodów z najmu kwalifikowanych jako działalność gospodarcza: „Przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze są zaliczane bez ograniczeń do źródła przychodów wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 6 PODOFizU, chyba że stanowią składnik majątkowy mienia osoby fizycznej, który został przez nią wprowadzony do majątku związanego z wykonywaniem działalności gospodarczej”. Sąd uznał zatem, że dla zakwalifikowania przychodów z najmu decydujące znaczenie ma decyzja podatnika czy powiązał określone składniki swojego mienia z wykonywaniem działalności gospodarczej, czy też zachował je w zarządzie majątkiem niezwiązanym z działalnością gospodarczą i oddał np. w najem. Pomocne w ocenie związku składników majątkowych z działalnością gospodarczą mogą być wskazane przez sąd przesłanki. Jeżeli podatnik:

- 1) nie podejmuje czynności zmierzających do wyraźnego wyodrębnienia przedsiębiorstwa poprzez stworzenie zorganizowanego zespołu składników materialnych i niematerialnych mających służyć tej działalności;
- 2) nie buduje struktury organizacyjnej pozwalającej mu na zarządzanie tą wydzieloną częścią majątku;
- 3) nie wypracowuje strategii tej działalności (planów co do jej rozwoju, badania rynku pod kątem potrzeb potencjalnych najemców, dostosowywania składników majątków do tych potrzeb)
 - a jedynie lokuje nadwyżki posiadanych środków (uzyskiwanych z różnych źródeł przychodu) w zakup nieruchomości (w tym także lokali), które następnie wynajmuje, to nie można uznać, że składniki majątkowe związane są z działalnością gospodarczą.

¹¹ Wyr. WSA w Białymstoku z 6.9.2023 r., II SA/Bk 572/23, Legalis.

¹² Zob. interpretacje indywidualne Dyrektora KIS: z 3.7.2017 r., 0112-KDIL3–3.4011.63.2017.1.AK, Legalis; z 25.10.2016 r., ITPB1/4511–710/16–1/AK, Legalis.

¹³ II FPS 1/21, Legalis

Kolejną kategorią osób fizycznych uprawnionych do stosowania zryczałtowanego podatku dochodowego są duchowni. Pojęcie duchownego, osoby duchownej nie zostało zdefiniowane, lecz pojęcie to występuje w różnych aktach prawnych; przykładowo na potrzeby czynności mających donieść konsekwencje prawne jak zawarcie małżeństwa. Odniesienie do duchownego znajdziemy bowiem w przepisach ustawy – Prawo o aktach stanu cywilnego¹⁴, ustawy – Kodeks rodzinny i opiekuńczy¹⁵ oraz aktach prawnych regulujących stosunki prawne poszczególnych związków wyznaniowych. Zgodnie z definicją zawartą w Encyklopedii katolickiej duchowny to osoba spełniająca publiczne funkcje sakralne lub zdolna do ich spełniania, powoływana w drodze ordynacji, wyboru lub nominacji; należy do stanu duchownego (duchowieństwo)¹⁶. Za duchownego należałoby uznać osobę, która ze względu na zajmowane stanowisko lub pełnioną funkcję w danym związku wyznaniowym jest upoważniona do sprawowania określonych funkcji sakralnych¹⁷. Pomocniczo można posłużyć się w tym celu wykazem stanowisk zawartym w obwieszczeniu Ministra Spraw Wewnętrznych, który został sporządzony w celu ustalenia statusu duchownego dla celów zawarcia związku małżeńskiego, a który to status na skutek wskazania związków wyznaniowych, został niejako przez państwo przyznany¹⁸. Przykładowo, w Kościele katolickim, zgodnie z powyższym obwieszczeniem Ministra Spraw Wewnętrznych, osoby zajmujące poniższe stanowiska są upoważnione do przyjmowania oświadczeń o wstąpieniu w związek małżeński: ordynariusz miejsca (biskup diecezjalny, administrator apostolski, administrator diecezji, wikariusz generalny, wikariusz biskupi), biskup polowy, proboszcz, administrator parafii, duchowny odpowiednio delegowany.

Ostatnią kategorią osób uprawnionych do opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym są osoby fizyczne osiągające przychody ze sprzedaży, o której mowa w art. 20 ust. 1c PODOFizU, tj. przychody ze sprzedaży przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy **produktów roślinnych i zwierzęcych**, z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym na podstawie odrębnych przepisów, jeżeli:

- a) przetwarzanie produktów roślinnych i zwierzęcych i ich sprzedaż nie odbywa się przy zatrudnieniu osób na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze, z wyłączeniem uboju zwierząt rzeźnych

¹⁴ Ustawa z 28.11.2014 r. – Prawo o aktach stanu cywilnego (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1378 ze zm.).

¹⁵ Ustawa z 25.2.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2809 ze zm.).

¹⁶ R. Łukaszyk, L. Bieńkowski, F. Gryglewicz (red.), Encyklopedia katolicka, t. IV, Lublin 1989, s. 310.

¹⁷ A. Mezgłowski, Pojęcie „duchownego” w przepisach prawa polskiego w zawieraniu małżeństwa, Studia z Prawa Wyznaniowego 2001, t. 2, s. 3–27.

¹⁸ Obwieszczenie Ministra Spraw Wewnętrznych z 5.2.2015 r. w sprawie ogłoszenia wykazu stanowisk, których zajmowanie upoważnia do przyjmowania oświadczeń o wstąpieniu w związek małżeński oraz sporządzania zaświadczeń stanowiących podstawę sporządzania aktu małżeństwa zawartego w sposób określony w art. 1 § 2 i 3 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego (M.P. z 2015 r. poz. 230).

Art. 1a [Przedsiębiorstwo w spadku]

i obróbki poubojowej tych zwierząt, w tym również rozbioru, podziału i klasyfikacji mięsa, przemiału zbóż, wytłoczenia oleju lub soku oraz sprzedaży podczas wystaw, festynów, targów i kiermaszy;

- b) jest prowadzona odpowiednia ewidencja sprzedaży;
- c) ilość produktów roślinnych lub zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu, użytych do produkcji danego produktu stanowi co najmniej 50% tego produktu, z wyłączeniem wody.

Powyższe przepisy dotyczą przychodów osiąganych ze sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych przetworzonych w inny sposób niż przemysłowy, a więc produkcji i sprzedaży żywności w ramach rolniczego handlu detalicznego (RHD). Powyższe przepisy dotyczą osób zajmujących się handlem detalicznym, dla którego przyjęto odrębne uregulowanie nadzoru organów urzędowej kontroli żywności oraz zastosowano preferencje podatkowe. Przepisy dedykowane są do osób osiągających przychody ze sprzedaży surowców (produktów produkcji pierwotnej), jak i żywności przetworzonej otrzymanej w sposób inny niż przemysłowy (np. produkty mleczne, mięsne, złożone, przetwory z owoców i warzyw, przetwory zbożowe, gotowe posiłki mięsne i niemięsne).

Jeżeli chodzi o preferencje podatkowe, to należy przede wszystkim wskazać, że przychody z RHD korzystają ze zwolnienia podatkowego wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 71 PODOFizU. Otóż przychody ze sprzedaży RHD są zwolnione z podatku dochodowego do kwoty 100 000 zł. Powyżej tej kwoty przychody z RHD są traktowane jako przychody z innych źródeł przychodów (art. 10 ust. 1 pkt 9 PODOFizU) i mogą być opodatkowane według zasad ogólnych albo według zasad przewidzianych w RyczałtU.

Art. 1a [Przedsiębiorstwo w spadku]

1. Ustawa reguluje również opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym przychodów przedsiębiorstwa w spadku.
2. Przedsiębiorstwo w spadku, stanowiące jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, jest podatnikiem z tytułu przychodów osiąganych w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia:
 - 1) zarządu sukcesyjnego albo
 - 2) uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2024 r. poz. 375).
3. W przypadku śmierci osoby fizycznej będącej współnikiem spółki cywilnej osób fizycznych, jeżeli ustanowiono zarząd sukcesyjny, podatnikiem z tytułu udziału w tej spółce w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia zarzą-

du sukcesyjnego jest przedsiębiorstwo w spadku, które na potrzeby ustawy traktowane jest jak wspólnik spółki cywilnej osób fizycznych.

4. 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 oraz kwotę wydatków poniesionych na jego nabycie zaliczoną do kosztów uzyskania przychodów, jak również wartość początkową, metodę amortyzacji i sumę odpisów amortyzacyjnych.
5. Urzędem skarbowym właściwym w sprawach opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym przedsiębiorstwa w spadku jest urząd skarbowy, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym zmarłego przedsiębiorcy wykonuje swoje zadania, z zastrzeżeniem art. 29 ust. 5.

1. Wprowadzenie

1. Przedsiębiorstwo w spadku – definicja. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlega przedsiębiorstwo w spadku. Przychody generowane przez takie przedsiębiorstwo w spadku mogą zostać opodatkowane na zasadach ogólnych (art. 1a PODOFizU) albo według zasad właściwych dla przepisów RyczałtU. W tym celu należy wskazać na stosunkowo nową regulację dotyczącą przedsiębiorstwa w spadku oraz zarządu sukcesyjnego, tj. ustawę z 5.7.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw¹⁹. Przepisy ZarządSukcU regulują m.in. zasady tymczasowego zarządzania przedsiębiorstwem po śmierci przedsiębiorcy, który we własnym imieniu wykonywał działalność gospodarczą na podstawie wpisu do CEIDG oraz kontynuowania działalności gospodarczej wykonywanej z wykorzystaniem tego przedsiębiorstwa.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 14 RyczałtU przedsiębiorstwo w spadku zostało zdefiniowane zgodnie z przepisami ZarządSukcU. W skład przedsiębiorstwa w spadku wchodzi składniki niematerialne i materialne, przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, stanowiące mienie przedsiębiorcy w chwili jego śmierci. W sytuacji, gdy w chwili śmierci przedsiębiorcy przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ KC²⁰ stanowiło w całości mienie przedsiębiorcy i jego małżonka, przedsiębiorstwo w spadku obejmuje całe to przedsiębiorstwo (art. 2 ZarządSukcU).

¹⁹ T.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 170, dalej: ZarządSukcU.

²⁰ Ustawa z 23.4.1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.).

Przedstawiając możliwość opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym przedsiębiorstwa w spadku, należy w tym miejscu wskazać na krąg osób, którym przysługują prawa do powstałego przedsiębiorstwa w spadku. W art. 3 ZarządSukcU zostało szczegółowo uregulowane, kto jest właścicielem przedsiębiorstwa w spadku w rozumieniu tej ustawy. Właścicielem przedsiębiorstwa jest ten, komu rzeczywiście przysługują składniki mienia zmarłego przedsiębiorcy przeznaczone do prowadzenia przez niego działalności gospodarczej. Uprawnienia właścicielskie do przedsiębiorstwa w spadku przysługują:

- 1) osobie, która zgodnie z prawomocnym postanowieniem o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowanym aktem poświadczenia dziedziczenia albo europejskim poświadczeniem spadkowym, nabyła składniki niematerialne i materialne przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej przez zmarłego przedsiębiorcę, na podstawie powołania do spadku z ustawy albo testamentu, albo nabyła przedsiębiorstwo, albo udział w przedsiębiorstwie na podstawie zapisu windykacyjnego;
- 2) małżonkowi przedsiębiorcy (w przypadku, gdy przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ KC stanowiło w całości mienie przedsiębiorcy i jego małżonka), któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku;
- 3) osobie, która nabyła przedsiębiorstwo w spadku albo udział w przedsiębiorstwie w spadku bezpośrednio od osoby, o której mowa w pkt 1 lub 2, w tym osoba prawna albo jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną, do której wniesiono przedsiębiorstwo tytułem wkładu – w przypadku gdy po śmierci przedsiębiorcy nastąpiło zbycie tego przedsiębiorstwa albo udziału w tym przedsiębiorstwie.

Wskazane powyżej osoby jako podmioty kwalifikowane będą mogły – po uprawnieniu się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowaniu aktu poświadczenia dziedziczenia albo wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego – powołać zarządcę sukcesyjnego (art. 12 ust. 2 ZarządSukcU)²¹.

2. Przedsiębiorstwo w spadku jako podatnik

1. Zasady opodatkowania. Przepis art. 49 ZarządSukcU wprowadził do przepisów ustaw podatkowych nowego podatnika – przedsiębiorstwo w spadku. Przedsiębiorstwo w spadku, będące jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, jest podatnikiem następujących podatków oraz danin:

- 1) podatku dochodowego od osób fizycznych (art. 1a PDOFizU);
- 2) zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych (art. 1a RyczałtU);

²¹ K. Osajda (red.), Ustawa o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej. Prawo spadkowe przedsiębiorców. Komentarz, Warszawa 2022, kom. do art. 3, Nb 3.

- 3) podatku od towarów i usług (art. 15 ust. 1a oraz art. 17 ust. 1 i ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług²²);
- 4) podatku tonażowego (art. 3 ust. 4 ustawy z 24.8.2006 r. o podatku tonażowym²³);
- 5) podatku akcyzowego (art. 13 ust. 1 ustawy z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym²⁴);
- 6) podatku od gier (art. 71 ust. 1a ustawy z 19.11.2009 r. o grach hazardowych²⁵);
- 7) zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji (art. 8 ust. 4 ustawy z 6.7.2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych²⁶);
- 8) opłaty skarbowej (5 ust. 1 ustawy z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej²⁷).

Należy podkreślić, że opodatkowanie jednostki organizacyjnej na gruncie RyczałtU – która dotyczy osób fizycznych – jest wyjątkową sytuacją wynikającą z przepisów ZarządSukcU. Ustawodawca powołał tę jednostkę w celu ułatwienia zarządzania przedsiębiorstwem po śmierci przedsiębiorcy, który we własnym imieniu wykonywał działalność gospodarczą na podstawie wpisu do CEIDG. Wprowadzenie ułatwień w zakresie zarządzania przedsiębiorstwem wymagało również udogodnień w sferze zasad opodatkowania, które nierzadko stanowią kontynuację zasad opodatkowania wybranych wcześniej przez zmarłego przedsiębiorcę. Zdaniem Autorów dla zastosowania opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym brak jest wymogów, aby zmarły przedsiębiorca rozliczał się według takich samych zasad. Innymi słowy, za dopuszczalną należy uznać sytuację, gdzie zmarły przedsiębiorca rozliczał się na podstawie PDOFizU według zasad ogólnych tzw. podatkiem liniowym (art. 30b PDOFizU) albo według skali podatkowej (art. 27 PDOFizU), natomiast pozostawione przez niego na skutek śmierci przedsiębiorstwo w spadku – jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej będąca podatnikiem – skorzysta z uproszczonej formy opodatkowania (ryczałtu).

2. Tymczasowy charakter podatnika – przedsiębiorstwa w spadku. Regulacje w zakresie ZarządSukcU dotyczą tymczasowego charakteru jednostki organizacyjnej, jaką jest przedsiębiorstwo w spadku. Dotyczy to również zasad opodatkowania, w tym zryczałtowanym podatkiem dochodowym, przychodów przedsiębiorstwa w spadku.

Początkowym momentem od kiedy przedsiębiorstwo w spadku może uzyskać status podatnika zryczałtowanego podatku dochodowego jest otwarcie spadku. Zgodnie z art. 924 KC spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy. Od tego momentu spadkobiercy nabywają spadek, a w przypadku spadku, w skład którego wchodzi przedsiębiorstwo w spadku, mogą opodatkować uzyskane przychody zryczałtowanym podat-

²² T.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.

²³ T.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 985.

²⁴ T.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm.

²⁵ T.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 227 ze zm.

²⁶ T.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1704.

²⁷ T.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2111 ze zm.

kiem dochodowym. Końcowym okresem opodatkowania przedsiębiorstwa w spadku ryczałtem jest dzień:

- 1) wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo
- 2) wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony.

Zgodnie z art. 59 ust. 1 ZarządSukcU zarząd sukcesyjny wygasa z:

- 1) upływem 2 miesięcy od dnia śmierci przedsiębiorcy, jeżeli w tym okresie żaden ze spadkobierców przedsiębiorcy nie przyjął spadku ani zapisobierca windykacyjny nie przyjął zapisu windykacyjnego, którego przedmiotem jest przedsiębiorstwo albo udział w przedsiębiorstwie, chyba że zarządca sukcesyjny działa na rzecz małżonka przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku;
- 2) dniem uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia albo wydania europejskiego poświadczenia spadkowego, jeżeli jeden spadkobierca albo zapisobierca windykacyjny nabył przedsiębiorstwo w spadku w całości;
- 3) dniem nabycia przedsiębiorstwa w spadku w całości przez jedną osobę, o której mowa w art. 3 pkt 3 ZarządSukcU (osoba fizyczna albo osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną, do której wniesiono przedsiębiorstwo w spadku);
- 4) upływem miesiąca od dnia wykreślenia zarządcy sukcesyjnego z CEIDG, chyba że w tym okresie powołano kolejnego zarządcę sukcesyjnego;
- 5) dniem ogłoszenia upadłości przedsiębiorcy;
- 6) dniem dokonania działu spadku obejmującego przedsiębiorstwo w spadku;
- 7) upływem 2 lat od dnia śmierci przedsiębiorcy.

W sytuacji, gdy akt zgonu przedsiębiorcy nie zawiera daty zgonu albo chwila śmierci przedsiębiorcy została oznaczona w postanowieniu stwierdzającym zgon, terminy wskazane w pkt 1 albo 7 (od daty śmierci przedsiębiorcy) liczone są od dnia znalezienia zwłok przedsiębiorcy, albo uprawomocnienia się postanowienia stwierdzającego zgon (art. 59 ust. 2 ZarządSukcU).

Jak wskazują przedstawiciele doktryny, przyczyny wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego – w tym maksymalna długość jego trwania – nie mogą być przez strony zmieniane w drodze umowy; przyczyny te są bezwzględnie obowiązujące i nie ma od nich wyjątków²⁸. Jedyne wyjątkowo, sąd może z ważnych przyczyn, przed dniem wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego, przedłużyć okres zarządu sukcesyjnego na czas nie dłuższy niż 5 lat od dnia śmierci przedsiębiorcy. W związku z tym 2-letni okres trwania zarządu sukcesyjnego może zostać przedłużony przez sąd z ważnych powodów. Przykładowo Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy w Warszawie, w post. z 4.10.2022 r.²⁹

²⁸ K. Osajda (red.), Ustawa o zarządzie sukcesyjnym, kom. do art. 59, pkt III.

²⁹ I Ns 477/22, Legalis

[Przejdź do księgarni →](#)

ksiegarnia.beck.pl