

Utrata prawa do opodatkowania w formie ryczałtu – kwestia sankcyjności w aspekcie ustawowym i konstytucyjnym

Loss of the right to taxation in the form of a lump sum – the issue of sanctions in the statutory and constitutional aspect

dr Radosław Rycielski

Adwokat i adiunkt w Zakładzie Prawa Gospodarczego i Finansowego na Wydziale Prawa i Nauk Społecznych Uniwersytetu
Jana Kochanowskiego w Kielcach, ORCID: 0000-0002-1896-302X

Streszczenie

Celem artykułu jest zarówno udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy utrata prawa do opodatkowania ryczałtowego może być traktowana jako sankcja podatkowa, jak i rozstrzygnięcie, czy opodatkowanie i osób fizycznych, i osób prawnych (spółek) w formie ryczałtu stanowi dla podatnika korzyść w zestawieniu z alternatywnym opodatkowaniem, tj. według skali podatkowej. Na gruncie regulacji dotyczących utraty prawa do ryczałtu mamy do czynienia ze sprzecznościami między regulacjami prawnymi a działaniem organów podatkowych, a także sądów administracyjnych. Jest to niezgodne z konstytucyjnymi zasadami i wymogami sprawiedliwości, powszechności i równości opodatkowania. Na podstawie analizy stanowisk doktryny prawa finansowego i orzecznictwa sądowoadministracyjnego została zatem podjęta próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy jest możliwe uzyskanie zgodności stanowisk doktryny prawa finansowego i sądownictwa administracyjnego w tej materii.

Słowa kluczowe: opodatkowanie ryczałtowe, sankcja podatkowa, utrata prawa do ryczałtu, utrata prawa do karty podatkowej, zasada sprawiedliwości podatkowej, zasada równości opodatkowania, zakaz analogii, ukryte zyski.

Abstract

The aim of the article is to answer the question whether the loss of the right to lump-sum taxation can be treated as a tax penalty and to decide whether the taxation of both natural persons and legal entities (companies) in the form of a lump-sum tax constitutes an advantage for the taxpayer in comparison with alternative taxation, i.e. according to the tax scale. In the context of regulations concerning the loss of the right to the lump sum tax, we are dealing with contradictions between the legal regulations and the actions of tax authorities, as well as administrative courts. This is inconsistent with the constitutional principles and requirements of justice, universality and equality of taxation. By analysing the positions of the financial law doctrine and the case law of administrative courts, an attempt was made to answer the question of whether it is possible to achieve consistency between the positions of the financial law doctrine and administrative courts in this matter.

Keywords: flat-rate taxation, tax sanction, loss of the right to a flat-rate tax, loss of the right to a tax card, principle of tax justice, principle of equal taxation, prohibition of analogy, hidden profits.

1. UTRATA STATUSU PODATNIKA RYCZAŁTOWEGO – SANKCJA CZY PRAWNA INDYFERENCJA

Celem udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy utrata prawa do opodatkowania ryczałtowego może być traktowana jako sankcja podatkowa, należałoby rozstrzygnąć, czy opodatkowanie zarówno osób fizycznych, jak i osób prawnych (spółek) w formie ryczałtu (*vide*: art. 7 ust. 7, art. 7aa oraz rozdział 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹) stanowi dla podatnika korzyść w zestawieniu

z alternatywnym opodatkowaniem, tj. według skali podatkowej. Znaczenie w kontekście sankcji ma tutaj wpływ owej utraty na zwiększenie ciężarów podatkowych dla podatnika. Nie ulega wątpliwości, że podstawowymi zaletami ryczałtowej formy opodatkowania są uproszczona księgowość, możliwość częściowego odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne (50% wartości zapłaconej składki od podstawy opodatkowania) oraz niższe stawki podatku w porównaniu z opodatkowaniem według ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku

dochodowym od osób fizycznych². Do wad natomiast zalicza się choćby niemożność pomniejszenia podatku należnego o wartość nakładów finansowych (kosztów), które zostały poniesione w związku z osiągnięciem przychodu, ale również pozbawienie prawa do wspólnego rozliczenia z małżonkiem lub na zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci.

Mając zatem na uwadze zwłaszcza uproszczone zasady prowadzenia rozliczeń z organami podatkowymi, uprawnione jest stwierdzenie, że ryczałtowa forma opodatkowania stanowi atrakcyjną metodę opodatkowania, szczególnie dla podatników prowadzących indywidualną działalność gospodarczą i jednocześnie nieponoszących wysokich jej kosztów.

Zasady tej formy opodatkowania określa ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne³. Istotne dla metody teoretyczno-prawnej i prawnoporównawczej jest w szczególności odniesienie tych cech podatku ryczałtowego oraz zasad utraty prawa do tego rodzaju opodatkowania do zasad konstytucyjnych w świetle norm ustawowych w prawie polskim, co także stanowi cel artykułu.

2. WPŁYW PRZESŁANEK OPODATKOWANIA RYCZAŁTOWEGO NA KWESTIĘ UTRATY PRAWA DO TEJ FORMY OPODATKOWANIA

Aby uzyskać i utrzymać prawo do korzystania z formy opodatkowania ryczałtowego, podatnik ma obowiązek spełnić określone wymagania ustawowe, w przypadku ich niespełnienia następuje zaś utrata tego prawa⁴. Opodatkowanie w tej formie jest m.in. uzależnione od niewystąpienia przesłanek negatywnych, o których mowa w art. 8 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. W powołanym przepisie określone zostały zasady niestosowania opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych w odniesieniu do konkretnych typów podatników.

Niezależnie od powyższego – wybór opodatkowania w tej formie zależy wyłącznie od decyzji podatnika, który z możliwości tej może skorzystać bez konieczności zabiegania o jakąkolwiek akceptację organu podatkowego. Świadczy o tym treść art. 9 ust. 1 wspomnianej ustawy, precyzującego formalne warunki zgłoszenia decyzji podatnika właściwemu organowi podatkowemu. Złożenie przez podatnika przewidzianego w tym przepisie oświadczenia o wyborze formy opodatkowania nie wszczyna postępowania podatkowego ani nie inicjuje jakichkolwiek czynności organu podatkowego. Organ ten oświadczenie podatnika jedynie przyjmuje do wiadomości.

Nie oznacza to jednak, że złożenie omawianego oświadczenia przesądza o opodatkowaniu przychodów podatnika w wybranej przez niego formie, gdyż uzależnione to jest nie tylko od spełnienia warunku formalnego, którym jest złożenie oświadczenia o wyborze formy opodatkowania w odpowiednim terminie, w odpowiedniej formie, odpowiedniemu organowi, lecz także od spełnienia warunków materialnych, określonych w art. 6 i 8 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r.⁵ (m.in. nieosiąganie przychodów ze świadczenia usług wymienionych w załączniku nr 2 do tej ustawy, takich jak usługi w zakresie edukacji). Może się zatem zdarzyć, że mimo złożenia formalnie poprawnego oświadczenia o wyborze ryczałto-

wej formy opodatkowania ze względu na niespełnienie warunków materialnych (ziszczanie się przesłanek negatywnych, wymienionych w art. 8 ust. 1 przywołanej ustawy) przychody nie zostaną opodatkowane w wybrany przez podatnika sposób. Jednakże z uwagi na brak możliwości dokonania przez organy podatkowe wstępnej oceny czy weryfikacji skuteczności oświadczenia podatnika mogą one tylko określić ukształtowane tym oświadczeniem skutki prawne. Jednym z takich skutków jest przewidziana przez art. 9a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. rezygnacja ze sposobu opodatkowania, określonego w art. 30c tej ustawy, a więc rezygnacja z opodatkowania podatkiem liniowym.

Prowadzi to do wniosku, że dokonany przez podatnika wybór zryczałtowanej formy opodatkowania jest skuteczny w tym sensie, że wywiera prawem przewidziane skutki, co niekoniecznie musi się odzwierciedlać w oczekiwanym przez podatnika rezultacie w postaci opodatkowania uzyskanych przychodów w formie ryczałtowej. Okoliczność, że charakter przychodów podatnika wyklucza ryczałtowe ich opodatkowanie, nie prowadzi więc do całkowitej bezskuteczności prawnej oświadczenia o wyborze takiej formy opodatkowania, pogląd przeciwny nie ma zaś odpowiedniej podstawy normatywnej⁶.

Podatnik w roku podatkowym, w którym wybrał ryczałtową formę opodatkowania, może początkowo uzyskiwać przychody kwalifikujące się do opodatkowania w tej formie i dopiero w trakcie roku podatkowego uzyskać przychód z tytułu wykluczającego takie opodatkowanie. W takiej sytuacji na mocy art. 8 ust. 3 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. prawo do opodatkowania w formie ryczałtowej utraciłby dopiero z dniem uzyskania przychodu wykluczającego takie opodatkowanie i od tego dnia byłby obowiązany do płacenia podatku na zasadach ogólnych; reguła ta ma także zastosowanie do sytuacji, gdy przychód wykluczający opodatkowanie ryczałtowe podatnik uzyska w trakcie roku podatkowego, ale przed 20 stycznia tego roku. Z tych samych względów brak również podstaw do przyjęcia, by podatnik mógł się uchylić od skutków wyboru formy opodatkowania, dokonanego pod wpływem błędu; przytoczone wcześniej przepisy możliwości takiej nie przewidują.

Zagadnienie, czy utrata prawa do opodatkowania ryczałtowego mogła skutkować powrotem do wcześniej wybranego sposobu opodatkowania podatkiem liniowym, skoro w art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. mowa jest wprost i wyłącznie o opodatkowaniu na zasadach ogólnych, było już natomiast przedmiotem rozważań w literaturze przedmiotu. W szczególności Arkadiusz Cudak⁷ i Stanisław Bogucki⁸ – pierwszy komentując art. 22, a drugi komentując art. 8 przywołanej ustawy, który w ust. 3, analogicznie do art. 22 ust. 1, określa skutki utraty prawa do opodatkowania w formie ryczałtowej – opowiadają się za koniecznością poddania się w takiej sytuacji reżimowi opodatkowania na zasadach ogólnych, co na mocy art. 4 ust. 1 pkt 8 wspomnianej ustawy oznacza opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych, opłacanym przy zastosowaniu podstawy obliczania podatku, o której mowa w art. 26 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., i skali, o której mowa w art. 27 tej ustawy.

Należy dodać, że oświadczenie podatnika o wyborze ryczałtowej formy opodatkowania nie musi być nieważne, ale

może być nieskuteczne w zakresie opodatkowania uzyskiwanych przez niego przychodów w wybranej formie; wywołuje natomiast skutek prawny w zakresie rezygnacji z opodatkowania podatkiem liniowym. Nieskuteczne oświadczenie o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu nie jest równoznaczne ze złożeniem oświadczenia o rezygnacji z opodatkowania podatkiem liniowym i prowadzi do powrotu do tej formy opodatkowania. Rzeczne oświadczenie oznacza bowiem rezygnację z wcześniej wybranego na podstawie art. 9a ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. opodatkowania na zasadach określonych w art. 30c tej ustawy i na mocy art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. prowadzi do opodatkowania na zasadach ogólnych, tj. – zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. – przy zastosowaniu zasady obliczania podatku, o której mowa w art. 26 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i skali, o której mowa w art. 27 tej ustawy⁹.

3. SPRZECZNOŚĆ STANOWISK DOKTRYNY PRAWA FINANSOWEGO I ORZECZNICTWA NSA ODNOŚNIE DO POWODÓW UTRATY PRAWA DO OPODATKOWANIA ZRYCZAŁTOWANEGO

Oparcie dla powyższych rozważań stanowi art. 43 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Według tego przepisu podatnicy, którzy dochody z działów specjalnych produkcji rolnej ustalają przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu z określonej powierzchni upraw lub jednostki produkcji zwierzęcej, określonych w załączniku nr 2, są obowiązani składać w terminie do dnia 20 stycznia roku podatkowego urzędowi skarbowemu deklarację według ustalonego wzoru o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w roku podatkowym.

Na początek warto przedstawić uwagę natury ogólnej, dotyczącą charakteru norm zapisanych w przepisach prawa podatkowego. Mianowicie przedmiotem norm ustrojowych są uregulowania obejmujące strukturę i wzajemne zależności między organami podatkowymi. Normy prawa materialnego regulują obowiązki finansowe (podatkowe) wobec państwa i związków prawa publicznego. Treścią stosunków prawnych powstałych na podstawie tych norm jest obowiązek zapłaty podatku przez podatników, w konkretnej wysokości i w odpowiednich terminach, miejscu, a także uprawnienie organów podatkowych do żądania zapłaty, a w ostateczności do ściągania zaległej kwoty w drodze egzekucji. Z kolei normy proceduralne służą do realizacji obowiązków i uprawnień określonych w prawie materialnym. Podkreślić zatem należy, że normy proceduralne mają charakter służebny (pomocniczy) wobec przepisów prawa materialnego¹⁰.

Mając zatem na uwadze tradycyjny podział przepisów prawa (nie tylko podatkowego) na prawo materialne i procesowe należy odnotować też dychotomiczny podział terminów na terminy prawa materialnego i terminy prawa procesowego. Terminem materialnym jest okres, w którym może nastąpić ukształtowanie praw lub obowiązków jednostki w ramach administracyjnoprawnego stosunku materialnego. Inaczej mówiąc, wywołuje on skutki prawne w płaszczyźnie prawa materialnego, czyli w sferze praw i obowiązków podmiotów stosunków prawnych. Z kolei terminem procesowym jest okres na dokonanie czynności procesowej zarówno przez organ prowadzący postępowanie, jak i przez inne podmioty uczest-

niczące w postępowaniu. Wyznacza on zatem okresy na dokonanie określonej czynności procesowej¹¹.

Podstawowym sposobem kwalifikacji danego terminu do norm prawa materialnego albo procesowego jest jego zamieszczenie w ustawie lub innym akcie prawnym regulującym prawa i obowiązki materialnoprawne albo procesowe. Kryterium to jednak bywa zawodne. Należy podzielić pogląd wyrażony w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 7 października 2009 r.¹², że decydujące znaczenie ma rodzaj uprawnienia realizowanego w terminie wskazanym przez ustawodawcę. Do dochodzenia uprawnień składających się na określone prawo podmiotowe przewidziane są terminy materialnoprawne, a dla uprawnień (obowiązków) procesowych – terminy procesowe. Jeżeli termin (a właściwie jego niezachowanie) ma wpływ na sytuację materialnoprawną podmiotu, którego dotyczy przez to, że np. powoduje wygaśnięcie lub ograniczenie jego praw lub obowiązków o charakterze materialnoprawnym, to mamy do czynienia z terminem materialnym. Z kolei terminy procesowe są terminami dotyczącymi czynności procesowych, podejmowanych przez podmioty postępowania administracyjnego (sądowego) w celu wywołania określonych skutków dla tego postępowania¹³.

Jeśli chodzi o analizę normy wynikającej z art. 43 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., należy w pierwszej kolejności zauważyć, że organy podatkowe uznały wynikający zeń termin za termin prawa materialnego. Także w literaturze twierdzi się, że termin ten ma charakter materialnoprawny¹⁴. Stanowiska te należy uznać za błędne. Przypomnieć trzeba, że z powołanego wyżej przepisu wynika, że wymieniona w nim deklaracja nie ma na celu samoobliczenia podatku od dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej oraz nie stanowi samodzielnej podstawy do jego zapłaty. Nie dotyczy ona zatem konkretyzacji obowiązku podatkowego. Z unormowaniem tym sprzężone są przede wszystkim zapisy art. 43 ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., który stanowi, że „podatnicy, o których mowa w ust. 1, są obowiązani wpłacać do kasy lub na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości ustalonej decyzją naczelnika tego urzędu skarbowego obniżone o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b, opłaconej w tym miesiącu przez podatnika w terminach określonych w art. 44 ust. 6”. Ponadto do regulacji tej nawiązują dwie jednostki redakcyjne art. 165 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁵, zgodnie z którymi:

„§ 7. Organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania w przypadku złożenia:

[...]

3) deklaracji do wymiaru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych;

[...]

§ 8. W przypadkach wymienionych w § 7 za datę wszczęcia postępowania przyjmuje się odpowiednio datę złożenia zeznania, deklaracji lub informacji”.

Z unormowań tych wynika, że po pierwsze organ podatkowy w sprawie zaliczek wydaje decyzję konstytutywną (ustalającą) oraz po drugie, że złożenie deklaracji wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie ustalenia wysokości

zaliczek miesięcznych. Określony zatem na 20 stycznia roku podatkowego termin złożenia deklaracji dotyczy określenia daty wszczęcia postępowania podatkowego, a sama deklaracja jest elementem prawnopodatkowego stanu faktycznego sprawy, czyli dowodem w sprawie, na co wskazuje *expressis verbis* art. 181 o.p. Złożenie bądź niezłożenie deklaracji nie wywiera żadnego skutku w sferze materialnych praw lub obowiązków podatnika uzyskującego przychody (dochody) z działów specjalnych produkcji rolnej. Brak jej złożenia w terminie wynikającym z art. 43 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. nie powoduje utraty prawa do ryczałtowego opodatkowania, o czym stanowi art. 15 ust. 1 i 2 w związku z art. 24 ust. 4 tej ustawy. Złożenie deklaracji jest wyłącznie jednym z elementów trybu inicjującego postępowanie w sprawie zapłaty zaliczki na podatek, czyli obowiązkiem procesowym podatnika. Podawane w deklaracji dane nie mają dla organu wiążącego charakteru, gdyż jeżeli dane te co do rodzajów i rozmiarów zamierzonej produkcji pozostawały będą w sprzeczności ze stanem faktycznym, istnieje możliwość ich odrzucenia przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego.

Deklaracja wymieniona w art. 43 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. jest elementem praw i obowiązków procesowych podatnika oraz dotyczy gromadzenia i wykorzystania materiałów co do faktycznej wielkości produkcji rolnej z działów specjalnych produkcji rolnej. Taki charakter deklaracji z art. 43 ust. 3 tej ustawy potwierdza zapis art. 21 § 5 o.p., który stanowi, że jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, wysokość zobowiązania podatkowego, o którym mowa w § 1 pkt 2, ustala się zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji, chyba że przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym. Deklaracja jest zatem jedynie wyrazem stanowiska podatnika co do istnienia określonego stanu faktycznego, a tym samym nie kreuje żadnych praw lub obowiązków podatnika o charakterze materialnoprawnym.

Zupełnie inne znaczenie mają zaś deklaracje składane przez podatników w ramach samoobliczenia podatku, jak np. te z art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. w sprawie rozliczenia rocznego na zasadach ogólnych. Do nich bowiem znajduje zastosowanie regulacja z art. 21 § 2 o.p., który stanowi, że jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w § 1 pkt 1, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, z zastrzeżeniem § 3.

Okoliczność faktyczna złożenia lub niezłożenia deklaracji przez podatników, którzy ustalają dochody z działów specjalnych produkcji rolnej przy zastosowaniu norm szacunkowych, nie ma wpływu na taką formę rozliczenia podatkowego. Z unormowań z art. 15 ust. 1 i 2 oraz art. 24 ust. 4-4e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wynika, że zasadą jest w przypadku przychodów (dochodów) z działów specjalnych produkcji rolnej, iż podatnicy osiągający przychody roczne z tego tytułu do kwoty stanowiącej równowartość obecnie 2 mln euro

(art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹⁶), dokonują rozliczenia podatku na podstawie norm szacunkowych. Mogą oni jedynie dokonać wyboru rozliczeń podatku na zasadach ogólnych przez zgłoszenie zamiaru prowadzenia ksiąg, co wynika z art. 15 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 24a ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Takie też stanowisko prezentowane jest w orzecznictwie¹⁷. Wobec tego brak złożenia w terminie deklaracji, o której mowa w art. 43 ust. 1 powyższej ustawy, nie stanowi samostojnej podstawy do utraty możliwości rozliczenia dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej według norm ryczałtowo-szacunkowych wymienionych w art. 24 ust. 4-4e tej ustawy.

Podsumowując należy stwierdzić, że termin na złożenie przez podatników uzyskujących dochody z działów specjalnych produkcji rolnej deklaracji, o której stanowi art. 43 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., jest terminem prawa procesowego. Niezłożenie jej do 20 stycznia roku podatkowego urzędowi skarbowemu powoduje jedynie brak skutku przewidzianego w art. 165 § 7 o.p., tj. automatycznego wszczęcia postępowania podatkowego w przedmiocie wymiaru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Ponadto termin na wniosek podatnika może zostać przywrócony po spełnieniu przesłanek z art. 162 § 1 o.p. Brak złożenia takiej deklaracji nie zwalnia jednak organu podatkowego od obowiązku wszczęcia postępowania w przedmiocie ustalenia zaliczek z urzędu na podstawie art. 165 § 1 o.p. Konsekwencje niezłożenia takiej deklaracji mogą zostać jedynie ocenione pod kątem ewentualnego wypełnienia dyspozycji z art. 54 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹⁸.

4. UTRATA PRAWA DO OPODATKOWANIA W FORMIE KARTY PODATKOWEJ – ZASADNOŚĆ SANKCYJNEGO CHARAKTERU REGULACJI

Zgodnie z przepisem art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. osoby fizyczne oraz przedsiębiorstwa w spadku osiągające przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej mogą opłacać zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej. Według natomiast art. 36 ust. 1 pkt 1 lit. b przywołanej ustawy podatnicy opodatkowani w formie karty podatkowej są obowiązani zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego o zmianach, jakie zaszły w stosunku do stanu faktycznego podanego w złożonym wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej, które mają wpływ na wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej, a w szczególności o zmianach w stanie zatrudnienia, miejsca prowadzenia działalności, rodzaju i zakresu prowadzonej działalności¹⁹. Jak dalej wynika z art. 36 ust. 7 powyższej ustawy, podatnik jest obowiązany zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego, składając informację o zmianach we wniosku o zastosowanie karty podatkowej lub likwidacji prowadzonej działalności, według ustalonego wzoru, najpóźniej w terminie 7 dni od powstania okoliczności powodujących zmiany²⁰.

Z kolei w myśl art. 40 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. w przypadku, gdy podatnik nie zawiadomi naczelnika urzędu skarbowego w terminie, o którym mowa w art. 36 ust. 7, o zmianach powodujących utratę warunków do

opodatkowania w formie karty podatkowej albo mających wpływ na podwyższenie wysokości podatku dochodowego w formie karty podatkowej, bądź w zawiadomieniu poda dane w tym zakresie niezgodne ze stanem faktycznym, naczelnik urzędu skarbowego stwierdza wygaśnięcie decyzji, o której mowa w art. 30 ust. 1.

Przede wszystkim łączne odczytanie art. 27 ust. 4, art. 36 ust. 1 pkt 1 lit. b oraz art. 40 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. wyraźnie wskazuje, że istnieje zależność między stawką podatkową, liczbą godzin zadeklarowanych a liczbą godzin faktycznie przepracowanych przez podatnika²¹. Pierwszy z tych przepisów przewiduje bowiem przez odwołanie do tabel stawek, że wysokość stawki zależna jest od liczby godzin przeznaczonych miesięcznie na wykonywanie zawodu. W załączniku nr 3 do przywołanej ustawy w części VIII ustawodawca określił trzy stawki, przyporządkowane do różnych zakresów godzin, które miałyby przepracować podatnik. Podkreślić należy, że ostatnia z tych stawek dotyczy świadczenia usług w wymiarze powyżej 96 godzin. Tym samym, skoro zasadniczym kryterium decydującym o wysokości stawek jest liczba godzin przeznaczonych na świadczenie usług, to w przypadku gdy liczba zadeklarowana przez podatnika znacznie przewyższa 96 godzin – organ może zwiększyć tę stawkę do 50%. W kontekście art. 36 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. powyższe oznacza, że podatnik powinien każdorazowo zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego o faktycznej zmianie liczby tych godzin – o ile mają one wpływ na wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej. W przypadku zaś, gdy organ uzna, że zmiana, o której nie został powiadomiony, powinna mieć wpływ na podwyższenie wysokości podatku dochodowego, wydaje on decyzję o wygaśnięciu decyzji ustalającej wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej (art. 40 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r.)²².

Równie istotną kwestią dla zasadności przesłanek utraty prawa do opodatkowania ryczałtowego – także w aspekcie konstytucyjności tych regulacji – jest forma rozstrzygnięcia organu podatkowego w tych sprawach. Mianowicie wydanie decyzji w sprawie wygaśnięcia decyzji ustalającej stawkę karty podatkowej nie jest ograniczone żadnym terminem, a ponadto decyzja ta nie jest decyzją wymiarową, lecz w wyniku ujawnienia przez organ niedopełnienia przez podatnika określonych przepisami prawa warunków uprawniających do skorzystania z ryczałtowej formy opodatkowania stwierdza wygaśnięcie decyzji, co oznacza utratę uprawnień podatnika wynikających z tej decyzji, do czego uprawnia organ podatkowy art. 258 § 1 pkt 4 o.p. Wygaśnięcie decyzji w trybie art. 258 o.p. skutkuje utratą bytu prawnego przez tę decyzję, wyeliminowaniem jej z obrotu prawnego, a tym samym wygaśnięciem praw i obowiązków podatnika wynikających z tej decyzji, nie zaś ustaleniem czy określeniem wysokości zobowiązania podatkowego.

Przepis art. 70 § 1 o.p. dotyczy natomiast przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stanowi, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Znaczenie w tego typu sprawach ma zatem to, czy podatnik opodatkowany w formie karty podatkowej wywiązał się z nałożonego na niego przepisem art. 36 ust. 1 ustawy z dnia

20 listopada 1998 r. obowiązku zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o zmianach, jakie zaszły w stosunku do stanu faktycznego podanego w złożonym wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej, czy miał taki obowiązek.

W myśl art. 258 § 1 pkt 4 o.p. organ podatkowy, który wydał decyzję w pierwszej instancji, stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli strona nie spełniła określonych w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ryczałtowych form opodatkowania. Między innymi taką okolicznością jest fakt prowadzenia przez podatnika działalności gospodarczej poza miejscem zgłoszonym w deklaracji (jak choćby w deklaracji PIT-16), czyli tym samym niezgodnie z zawartym w deklaracji oświadczeniem. Okoliczność ta ma szczególne znaczenie ze względu na kryteria ustalania wysokości podatku w formie karty podatkowej. Przepis art. 26 ust. 4 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. wskazuje bowiem, że „jeżeli podatnik we wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej zgłosi prowadzenie działalności wymienionej w art. 23 ust. 1 pkt 1 i ust. 1a w różnych zakresach lub różnych miejscowościach, dla których przewidziano różne wysokości stawek karty podatkowej, wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej ustala się według stawki właściwej dla tego zakresu działalności i miejscowości, dla których przewidziana jest stawka najwyższa”. Jeżeli zatem nie budzi wątpliwości, że podatnik nie wypełnił obowiązku przewidzianego w art. 36 ust. 1 pkt 1 lit. b i ust. 7 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r., tj. nie zawiadomił organu o zmianie miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, co organ ujawnił w toku prowadzonego postępowania, skutkuje to w konsekwencji utratą prawa do korzystania z opodatkowania w formie karty podatkowej²³. Ustawodawca bowiem nie pozostawił tutaj organowi podatkowemu swobody decyzyjnej (uznania administracyjnego), lecz w razie ustalenia, że zaszła zmiana w stanie faktycznym w stosunku do zgłoszonego w złożonym wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej, a podatnik nie zawiadomił organu o tym fakcie, zobligował organ do wydania decyzji stwierdzającej wygaśnięcie decyzji konstytuującej przywilej podatkowy, a mianowicie decyzji ustalającej wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej (art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r.).

Innym przypadkiem utraty prawa do opodatkowania ryczałtowego jest okoliczność, w której podatnik w deklaracji podaje dane dotyczące działalności gospodarczej (np. polegającej na najmie pokoi), nie uwzględnia jednak faktu zatrudnienia pracowników. Także i w tej sytuacji – na skutek przeprowadzenia przez organ podatkowy czynności sprawdzających i postępowania podatkowego – ustalono mocą decyzji, że podatnik nie wypełnił obowiązku zawiadomienia organu podatkowego o zmianach, jakie zaszły w stosunku do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej, i stwierdzono wygaśnięcie decyzji ustalającej wysokość zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej. Innymi słowy, zarówno organ podatkowy, jak i następnie wojewódzki sąd administracyjny²⁴ uznali, że – nawet mimo ustalenia dla podatnika najwyższej stawki podatku ryczałtowego – fakt zatrudnienia przez niego

pracowników może mieć znaczenie dla ustalenia wysokości ryczałtu.

Należy podkreślić, że takie rozstrzygnięcie (będące de facto sankcją wobec podatnika, polegającą na pozbawieniu go prawa do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania) w tym konkretnym wypadku jest – zdaniem autora – niezgodne z treścią art. 40 ust. 1 pkt 1-4 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r., gdyż kwestie dotyczące zatrudniania pracownika lub pracowników nie są przedmiotem regulacji tego przepisu, a zatem w świetle wykładni językowej nie powinny stanowić przyczyny orzeczenia przez organ podatkowy o wygaśnięciu decyzji ustalającej wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej²⁵.

Warto przytoczyć w ramach podsumowania powyższych rozważań treść wyroku NSA z dnia 17 października 2017 r.: „Skorzystanie z tej uproszczonej formy opodatkowania ma charakter fakultatywny, uzależnione jest też od spełnienia szeregu warunków. Jeżeli więc podatnik wybierze taką formę opodatkowania, zobligowany jest w pełni zastosować się do wymogów przewidzianych w przepisach «rozdziału 3» u.z.p.d.o.f.²⁶, dotyczących tzw. karty podatkowej. Odnosi się to zwłaszcza do restrykcyjnie uregulowanych obowiązków informacyjnych wobec właściwego organu podatkowego w zakresie wszelkich zmian, które nastąpiły u podatnika, a które mogą mieć wpływ na możliwość opodatkowania w formie karty podatkowej, jak również na ustaloną wysokość opodatkowania. Konsekwencje zaniedbania tych obowiązków są daleko idące, gdyż polegają na utracie prawa do korzystania z tej formy opodatkowania i powstaniu obowiązku płacenia podatku dochodowego na tzw. zasadach ogólnych²⁷.”

Identycznie NSA orzekł w wyroku z dnia 22 marca 2016 r.²⁸ Dodatkowo zwrócił uwagę, że stosownie do treści art. 40 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r., jeżeli podatnik poda we wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej dane niezgodne ze stanem faktycznym, powodujące nieuzasadnione zastosowanie opodatkowania w tej formie bądź ustalenie wysokości podatku dochodowego w formie karty podatkowej w kwocie niższej od należnej lub nie zawiadomi naczelnika urzędu skarbowego w terminie, o którym mowa w art. 36 ust. 7 ww. ustawy, o zmianach powodujących utratę warunków do opodatkowania w formie karty podatkowej albo mających wpływ na podwyższenie wysokości podatku dochodowego w formie karty podatkowej, naczelnik urzędu skarbowego stwierdza wygaśnięcie decyzji ustalającej wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej. Nie ulega wątpliwości, że organ podatkowy ma obowiązek wydania decyzji stwierdzającej wygaśnięcie decyzji ustalającej wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej, jeżeli stwierdzi, iż podatnik w złożonym uprzednio wniosku podał choćby jedną z okoliczności warunkujących przyznanie prawa do tej formy opodatkowania w sposób niezgodny z rzeczywistością.

Reasumując, należy stwierdzić, że o ile rozwiązania przyjęte i stosowane w myśl art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. w przypadkach, w których dotyczą faktu nie poinformowania organu podatkowego przez podatnika o zmianach danych mieszczących się w dyspozycji tego przepisu, są zgodne z samą ustawą z dnia 20 listopada 1998 r. oraz z art. 2 w związku z art. 32 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji Rze-

czypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.²⁹ (zasady i wymogi sprawiedliwości, powszechności i równości opodatkowania), o tyle rozstrzygnięcia organów podatkowych, a w ślad za nimi sądów administracyjnych, dotyczące braku zgłoszenia przez podatnika faktu zatrudnienia określonej liczby pracowników jako przesłanki decyzji organu podatkowego o utracie prawa do ryczałtu, nie są zgodne – zdaniem autora – zarówno z powołanymi wyżej przepisami rangi ustawowej, jak i z normami konstytucyjnymi. Nie jest bowiem dopuszczalne powoływanie się przez organy podatkowe i sądy administracyjne na okoliczność faktyczną niebędącą przedmiotem regulacji ustawy podatkowej, choćby z uwagi na wiodącą w prawie podatkowym zasadę wykładni językowej (literalnej) przepisu prawa podatkowego, lecz także z uwagi na zakaz analogii na niekorzyść podatnika. Z takim zaś rodzajem interpretacji podatnik ma do czynienia wówczas, gdy mimo że zatrudnienie pracowników nie wpływa na decyzję o ustaleniu wysokości podatku dochodowego w formie karty podatkowej, organ podatkowy (a w ślad za nim sąd administracyjny) uwzględni ten fakt jako mający wpływ na wydanie decyzji o utracie prawa do opodatkowania ryczałtowego³⁰.

5. UTRATA PRZEZ SPÓŁKĘ PRAWA DO OPODATKOWANIA RYCZAŁTOWEGO – WĄTPLIWOŚCI INTERPRETACYJNE DOTYCZĄCE UKRYTYCH ZYSKÓW

Przepisy regulujące ryczałt od dochodów spółek wprowadzone zostały do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. od dnia 1 stycznia 2021 r.³¹ W tej formie opodatkowania (tzw. estońskiego CIT³²) bieżący wynik finansowy osiągnięty przez spółkę rozliczającą się ryczałtem od dochodów spółek nie podlega opodatkowaniu. Podlega mu dopiero wypłata zysku wspólnikom. Jeśli zatem środki finansowe wygenerowane w spółce zostaną wykorzystane do finansowania działalności gospodarczej, to nie będą podlegały bieżącemu opodatkowaniu.

Zastosowanie tego korzystnego modelu opodatkowania wiąże się jednak z szeregiem wątpliwości interpretacyjnych i m.in. z tego względu przepisy dotyczące tej materii zostały zmienione – już w pierwszym roku ich obowiązywania – ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw³³. Kolejna istotna zmiana przepisów w omawianym zakresie nastąpiła w 2022 r. (z mocą od dnia 1 stycznia 2023 r.) na mocy ustawy z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw³⁴.

W szczególności w art. 28m ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. uregulowano przedmiot opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. W ust. 1 pkt 2 i 3 tego artykułu wskazano, że opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków) oraz wysokości wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą). Ustawodawca w art. 28m ust. 3 przywołanej ustawy wyjaśnił, co należy rozumieć przez ukryte zyski. Wyliczenie to nie ma charakteru enumeracji pozy-

tywnej, jednakże przez wskazanie beneficjentów świadczenia oraz przykładowe wymienienie w 12 punktach przykładów tych świadczeń określił przedmiot opodatkowania. Warto również zauważyć, że w art. 28m ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. wyszczególnił również tytuły świadczeń, których nie zalicza się do ukrytych zysków. Tym samym można uznać, że ustawodawca prawidłowo określił przedmiot opodatkowania w postaci dochodów z tytułu ukrytych zysków. Nie można natomiast przyjąć, że prawidłowo określił przedmiot opodatkowania w zakresie dochodów niezwiązanych z działalnością gospodarczą. We wspomnianej ustawie nie wskazano bowiem choćby przykładowo tego rodzaju dochodów ani sposobu interpretacji pojęcia „wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą”. Biorąc pod uwagę, że zgodnie z art. 28o ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. podatek jest pobierany w wysokości 10% ukrytych zysków oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, brak jakiegokolwiek zdefiniowania analizowanego pojęcia powoduje, że ta regulacja nie spełnia konstytucyjnego wymogu określoności przedmiotu opodatkowania³⁵.

Kiedy porówna się regulację dotyczącą ukrytych zysków oraz dotyczącą wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, można zauważyć, że część świadczeń stanowiłaby jednocześnie ukryte zyski bądź wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą. Istotną różnicą będzie to, kto jest stroną transakcji. Jeżeli jest nią wspólnik, podmiot powiązany bezpośrednio bądź pośrednio ze wspólnikiem świadczenie będzie stanowiło ukryty zysk. Z kolei świadczenie, w którym stroną transakcji nie będą ww. podmioty, a przykładowo pracownicy podatnika, będzie zaliczone do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Jeśli przyjmie się taką interpretację na potrzeby oceny charakteru wydatków na korzystanie w sposób mieszany z samochodów osobowych, należy uznać, że wydatki te w przypadku wspólników spółki będą ukrytymi zyskami, co wynika wprost z art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Odnośnie do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą takiego uregulowania brak. Wskazuje to jednoznacznie na to, że wolą ustawodawcy nie było opodatkowanie ryczałtem dochodu z tytułu wydatków tzw. mieszanych, czyli związanych tylko w części z działalnością gospodarczą³⁶.

Podsumowując tę część rozważań, po pierwsze jeżeli ze składnika majątku podatnika opodatkowanego ryczałtem z tytułu dochodów spółek dla celów mieszanych (związanych i niezwiązanych z działalnością gospodarczą) korzysta wspólnik, 50% wydatków, odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości tego składnika majątku stanowi ukryty zysk w rozumieniu art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Po drugie, jeżeli składniki majątku podatnika opodatkowanego ryczałtem z tytułu dochodów spółek wykorzystywane są w sposób mieszany, ale przez inny podmiot niż wspólnik (lub podmiot powiązany bezpośrednio bądź pośrednio ze wspólnikiem), wówczas wydatki, odpisy amortyzacyjne oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości związanej z ich używaniem:

- 1) nie mogą być uznane za ukryte zyski;
- 2) nie mogą być również uznane za wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą.

Do dnia 1 stycznia 2023 r. brak było zatem podstaw do opodatkowywania ryczałtem od dochodów spółek wydatków na używanie np. samochodów osobowych (także odpisów amortyzacyjnych i z tytułu utraty ich wartości) w sposób mieszany przez osoby niebędące wspólnikami tych spółek. Dopiero od dnia 1 stycznia 2023 r. do art. 28m ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. dodano ust. 4a, który określa przedmiot opodatkowania w przypadku dochodów z tytułu spornych wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

W kontekście porównania warunków utraty prawa do ryczałtu warto zatem zwrócić uwagę na regulacje art. 28l ww. ustawy, w których ustawodawca w sposób enumeratywny wymienił sytuacje i okoliczności, w których podatnik traci prawo do opodatkowania ryczałtem. Mianowicie we wspomnianym przepisie wskazano moment utraty prawa do opodatkowania ryczałtem m.in. w przypadku zaistnienia zdarzeń związanych z naruszeniem warunków stosowania tej formy opodatkowania, tj. określonych warunków organizacyjnoprawnych podmiotu, obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych czy warunków związanych z restrukturyzacją podmiotów. Uwagę warto jednak skupić nie tyle na wymienianiu wszystkich tych zdarzeń, ile na ujęciu ich w dwie grupy, tj. zdarzenia powodujące utratę prawa do opodatkowania ryczałtowego ze skutkiem następczym oraz ze skutkiem wstecznym.

Do tej pierwszej należy choćby przekroczenie przez spółkę objętą ryczałtem w danym roku podatkowym limitu 50% przychodów pasywnych (w rozumieniu art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.), liczonych wraz z podatkiem od towarów i usług, co powoduje utratę prawa do opodatkowania ryczałtem z końcem danego roku podatkowego. Do drugiej grupy natomiast zalicza się rozpoczęcie przez spółkę objętą ryczałtem prowadzenia ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, co powoduje utratę prawa do opodatkowania ryczałtowego z końcem roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy.

Charakterystyczne jest, że wśród ustawowych przesłanek utraty przez spółkę prawa do korzystania ze zryczałtowanego opodatkowania ustawodawca nie zawarł osiągnięcia przez spółkę dochodów z tytułu ukrytych zysków. Kiedy porówna się zatem tę okoliczność z restrykcyjnymi regulacjami w tym zakresie dotyczącymi osób fizycznych (jak choćby zatrudnianie pracownika lub pracowników mimo braku takiej wcześniejszej deklaracji), należałoby uznać to za niezgodne z art. 2 w związku z art. 32 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji RP (zasady i wymogi sprawiedliwości, powszechności i równości opodatkowania)³⁷.

6. WNIOSKI KOŃCOWE

Przed wszystkim należy zauważyć, że metoda opodatkowania ryczałtowego stanowi korzystną dla podatnika – niezależnie od tego, czy jest on osobą fizyczną, czy osobą prawną – opcję opodatkowania. Tym samym pozbawienie podatnika możliwości korzystania z tej formy opodatkowania należy uznać za sankcję podatkową. Wiąże się to bowiem dla niego z dolegliwością natury finansowej (większe opodatkowanie).

Na uwagę jednak zasługują różnice między charakterem obowiązków podatnika odnośnie do deklaracji wymienionej

w art. 43 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., będącej elementem praw i obowiązków procesowych podatnika, a dotyczącej gromadzenia i wykorzystania materiałów na temat faktycznej wielkości produkcji rolnej z działów specjalnych produkcji rolnej. W tym bowiem wypadku jest ona jedynie wyrazem stanowiska podatnika co do istnienia określonego stanu faktycznego, a tym samym nie kreuje żadnych praw lub obowiązków podatnika o charakterze materialnoprawnym.

Inne znaczenie mają z kolei deklaracje składane przez podatników na potrzeby samoobliczenia podatku, jak np. te z art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. w sprawie rozliczenia rocznego na zasadach ogólnych, ponieważ do nich znajduje zastosowanie regulacja art. 21 § 2 o.p. Stanowi on, że jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w § 1 pkt 1, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, z zastrzeżeniem § 3.

Okoliczność faktyczna złożenia lub niezłożenia deklaracji przez podatników, którzy ustalają dochody z działów specjalnych produkcji rolnej przy zastosowaniu norm szacunkowych, nie ma wpływu na taką formę rozliczenia podatkowego.

Tego typu różnice nie sprzyjają realizowaniu konstytucyjnych zasad sprawiedliwości i równości opodatkowania, określonych w art. 2, 32 i 84 Konstytucji RP³⁸. Jako postulat *de lege ferenda* należałoby postawić przede wszystkim konieczność uzyskania zgodności stanowisk doktryny prawa finansowego oraz sądownictwa administracyjnego w tej materii.

Analogiczne rozbieżności zachodzą w kwestii konstytucyjności rozstrzygnięć organów podatkowych i sądów administracyjnych odnośnie do niezgłoszenia zatrudniania pracowników przez podatnika korzystającego z opodatkowania ryczałtowego. Tutaj można zaobserwować z kolei traktowanie przez organy państwowe jako przesłanek utraty prawa do ryczałtu takich okoliczności, które nie są określone przez ustawodawcę. Jest to sprzeczne z zakazem stosowania analogii na niekorzyść podatnika, a także z zasadą sprawiedliwości podatkowej.

Widoczne są także i wymagające eliminacji różnice w sposobie traktowania podatników w kontekście utraty prawa do opodatkowania ryczałtowego, dotyczące osiągania przez spółki dochodów z tytułu ukrytych zysków, w zestawieniu z większą restrykcyjnością analogicznych regulacji, ale odnoszących się do osób fizycznych.

Z uwagi na wielowątkowość regulacji dotyczących utraty prawa do opodatkowania ryczałtowego nie jest możliwe usunięcie sprzeczności i różnic przy pomocy jednego rozwiązania, konieczna jest konsekwentna i stopniowa ich eliminacja.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805, dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 226, dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 776, dalej: ustawa z dnia 20 listopada 1998 r.
- ⁴ Por. *Ryczałt od dochodów spółek*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2023, s. 27 i nast.
- ⁵ A. Wrzesińska-Nowacka, w: S. Bogucki, A. Cudak, A. Wrzesińska-Nowacka, *Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 178-179.

- ⁶ Por. *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2003, s. 120-121.
- ⁷ S. Bogucki, A. Cudak, A. Wrzesińska-Nowacka, *Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 413.
- ⁸ Tamże, s. 131.
- ⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 3 lutego 2016 r., II FSK 2926/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/720A29C751>, dostęp: 13.01.2025.
- ¹⁰ Por. K. Cień w: *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, red. A. Hanusz, Warszawa 2019, s. 191.
- ¹¹ Por. A. Gołęba, w: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, Warszawa 2023, s. 432 i nast.
- ¹² III CZP 71/09, OSNC 2010, nr 4, poz. 54.
- ¹³ Por. uchwała NSA z dnia 29 października 2012 r., II GPS 3/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BF6C7864EE>, dostęp: 13.01.2025.
- ¹⁴ Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 135 i nast.
- ¹⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: o.p.
- ¹⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.
- ¹⁷ Por. uchwała NSA z dnia 17 stycznia 2011 r., II FPS 2/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/67C8104912>, dostęp: 13.01.2025; wyrok NSA z dnia 14 listopada 2018 r., II FSK 3559/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E86ECF494A>, dostęp: 13.01.2025.
- ¹⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm. Por. wyrok NSA z dnia 15 lipca 2021 r., II FSK 172/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/80EDB6F477>, dostęp: 13.01.2025.
- ¹⁹ Por. P. Felis, J. Szlęzak-Matusewicz, *Ryczałtowe opodatkowanie dochodów osób fizycznych jako źródło dochodów budżetowych w Polsce*, w: *Eseje o podatkach i rachunkowości. Monografia dedykowana profesor Irenie Olchowicz*, red. J. Ostaszewski, M. Jamroży, A. Tłaczała, Warszawa 2018, s. 161 i nast.
- ²⁰ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Gdańsku z dnia 19 marca 2024 r., I SA/Gd 90/24, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/634EB00536>, dostęp: 13.01.2025.
- ²¹ Por. wyrok NSA z dnia 9 lutego 2023 r., II FSK 1313/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D14D147A78>, dostęp: 13.01.2025.
- ²² Por. także S. Babiaryz, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, *Ryczałty w prawie podatkowym*, Warszawa 2012, s. 257 i nast.
- ²³ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 sierpnia 2020 r., I SA/Sz 302/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A3C132FDEB>, dostęp: 13.01.2025.
- ²⁴ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 marca 2024 r., I SA/Kr 97/24, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FF87618A58>, dostęp: 13.01.2025.
- ²⁵ A. Żabiński, *Bariery w wykorzystaniu z ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą*, w: *Finanse przedsiębiorstwa*, red. J. Ostaszewski, Warszawa 2005, s. 47 i nast.
- ²⁶ Tj. ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. (przyp. red.).
- ²⁷ II FSK 2567/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F8058AF48F>, dostęp: 13.01.2025.
- ²⁸ II FSK 3921/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FAF5E340BE>, dostęp: 13.01.2025.
- ²⁹ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- ³⁰ Por. J. Ickiewicz, *Podatkowe i niepodatkowe obciążenia przedsiębiorstw*, Warszawa 1998, s. 76 i nast. Zob. również B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, *Prawo finansowe*, Warszawa 2000, s. 412.
- ³¹ Zob. ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2122.
- ³² CIT – ang. *corporate income tax* (podatek dochodowy od osób prawnych).
- ³³ Dz.U. poz. 2105.
- ³⁴ Dz.U. poz. 2180.
- ³⁵ Por. wyrok NSA z dnia 11 lipca 2023 r., II FSK 93/23, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B1442583CA>, dostęp: 13.01.2025.
- ³⁶ Por. S. Bogucki, A. Cudak, A. Wrzesińska-Nowacka, *Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Komentarz*, Warszawa 2023, s. 40 i nast.
- ³⁷ Por. także R. Zieliński, *Ewolucja zasad ryczałtowego opodatkowania dochodów osób fizycznych*, „Krytyka Prawa” 2016, t. 8, nr 3, s. 189 i nast.
- ³⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Ryczałt jako instytucja formalnego i materialnego prawa podatkowego*, „Acta Universitatis Lodzianensis.

Folia Iuridica" 1992, nr 55, s. 79; R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim systemie podatkowym*, Wrocław 1973, s. 129; N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 163 i nast.

Bibliografia

Literatura

- Babiarz S., Bogucki S., Dumas A., Pęk R., Presnarowicz S., Pustul J., *Ryczałty w prawie podatkowym*, Warszawa 2012.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *PIT. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Bogucki S., Cudak A., Wrzesińska-Nowacka A., *Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Bogucki S., Cudak A., Wrzesińska-Nowacka A., *Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Komentarz*, Warszawa 2023.
- Brzeziński B., Dębowska-Romanowska T., Kalinowski M., Wójtowicz W., *Prawo finansowe*, Warszawa 2000.
- Dębowska-Romanowska T., *Ryczałt jako instytucja formalnego i materialnego prawa podatkowego*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 1992, nr 55.
- Felis P., Szlęzak-Matusewicz J., *Ryczałtowe opodatkowanie dochodów osób fizycznych jako źródło dochodów budżetowych w Polsce, w: Eseje o podatkach i rachunkowości. Monografia dedykowana profesor Irenie Olchowicz*, red. J. Ostaszewski, M. Jamróży, A. Tłaczała, Warszawa 2018.
- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Ickiewicz J., *Podatkowe i niepodatkowe obciążenia przedsiębiorstw*, Warszawa 1998.
- Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, Warszawa 2023.
- Mastalski R., *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim systemie podatkowym*, Wrocław 1973.
- Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, red. A. Hanusz, Warszawa 2019.
- Ryczałt od dochodów spółek*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2023.
- Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2003.
- Zieliński R., *Ewolucja zasad ryczałtowego opodatkowania dochodów osób fizycznych*, „Krytyka Prawa” 2016, t. 8, nr 3.
- Żabiński A., *Bariery w wykorzystaniu z ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą, w: Finanse przedsiębiorstwa*, red. J. Ostaszewski, Warszawa 2005.
- Akty prawne
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2180.

- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 776 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.
- Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2122.
- Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2105.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.

Orzecznictwo

- Uchwała NSA z dnia 17 stycznia 2011 r., II FPS 2/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/67C8104912>, dostęp: 13.01.2025.
- Uchwała NSA z dnia 29 października 2012 r., II GPS 3/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BF6C7864EE>, dostęp: 13.01.2025.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 7 października 2009 r., III CZP 71/09, OSNC 2010, nr 4, poz. 54.
- Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2016 r., II FSK 2926/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/720A29C751>, dostęp: 13.01.2025.
- Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2023 r., II FSK 1313/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D14D147A78>, dostęp: 13.01.2025.
- Wyrok NSA z dnia 11 lipca 2023 r., II FSK 93/23, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B1442583CA>, dostęp: 13.01.2025.
- Wyrok NSA z dnia 14 listopada 2018 r., II FSK 3559/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E86ECF494A>, dostęp: 13.01.2025.
- Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2021 r., II FSK 172/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/80EDB6F477>, dostęp: 13.01.2025.
- Wyrok NSA z dnia 17 października 2017 r., II FSK 2567/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F8058AF48F>, dostęp: 13.01.2025.
- Wyrok NSA z dnia 22 marca 2016 r., II FSK 3921/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FAF5E340BE>, dostęp: 13.01.2025.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 marca 2024 r., I SA/Gd 90/24, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/634EB00536>, dostęp: 13.01.2025.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 marca 2024 r., I SA/Kr 97/24, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FF87618A58>, dostęp: 13.01.2025.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 sierpnia 2020 r., I SA/Sz 302/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A3C132FDEB>, dostęp: 13.01.2025.