

Rozdział 5

Przesłanki, które należy spełniać podczas opodatkowania ryczałtem, oraz skutki ich naruszenia

Wstęp

Ustawa o CIT przewiduje kilka przesłanek, które podatnik opodatkowany ryczałtem powinien spełniać przez cały okres korzystania z tej szczególnej formy opodatkowania. Przesłanki można podzielić na dwie grupy:

- 1) **grupa 1:** naruszenie warunków powoduje, że w roku, w którym doszło do uchybienia, podatnik w całości podlega opodatkowaniu ryczałtem, lecz od kolejnego roku podatkowego podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych (przesłanka struktury przychodów oraz przesłanka wskaźników zatrudnienia);
- 2) **grupa 2:** naruszenie warunków powoduje, że już w roku, w którym doszło do uchybienia, podatnik traci prawo do opodatkowania ryczałtem, co oznacza opodatkowanie według zasad ogólnych całego roku podatkowego, a więc również miesięcy tego roku podatkowego sprzed naruszenia warunków – w takim przypadku należy „odtworzyć” wyniki podatkowe i zapłacić zaliczki wraz z odsetkami (struktura właścicielska, zaangażowanie kapitałowe

spółki, niektóre transakcje M&A, stosowanie MSR, istotne naruszenia obowiązku prowadzenia ksiąg).

Należy podkreślić, że utrata prawa do opodatkowania ryczałtem nie oznacza definitywnego pozbawienia możliwości powrotu do tej formy opodatkowania. Zgodnie z art. 28l ust. 2 ustawy CIT w przypadku utraty prawa do opodatkowania ryczałtem podatnik może złożyć ponowne zawiadomienie, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 7 tej ustawy, po upływie trzech lat podatkowych, jednak nie wcześniej niż po upływie 36 miesięcy, następujących po roku kalendarzowym, w którym podatnik utracił prawo do opodatkowania ryczałtem. Zatem uchybienie przesłankom oznacza w uproszczeniu 36 miesięcy karencji i opodatkowania według zasad ogólnych. Oczywiście przed ponownym złożeniem zawiadomienia o wyborze ryczałtu należy każdorazowo zweryfikować, czy spełnia się przesłanki „wejścia”.

Przykład

Spółka wybrała opodatkowanie ryczałtem od 2022 r. Rok obrotowy spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym. W 2023 r. spółka, ze względu na perturbacje gospodarcze w jej branży, była zmuszona zredukować liczbę pracowników i naruszyła wymogi związane ze strukturą zatrudnienia (przesłanka z grupy 1). W konsekwencji w 2024 r. będzie opodatkowana na zasadach ogólnych i ponownie będzie mogła skorzystać z opodatkowania ryczałtem od roku 2027.

Przykład

Spółka wybrała opodatkowanie ryczałtem od 2022 r. Rok obrotowy spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym. W 2023 r. spółka objęła 10% udziałów w innym podmiocie (przesłanka z grupy 2). W konsekwencji od początku 2023 r. spółka traci prawo do opodatkowania ryczałtem i ponownie będzie mogła skorzystać z tej formy opodatkowania od roku 2026.

5.1. Struktura przychodów

Zgodnie z art. 28l ust. 1 pkt 1 ustawy CIT podatnik opodatkowany ryczałtem traci prawo do tego opodatkowania z końcem roku podatkowego, w którym nie spełnił warunku, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy CIT (więcej na temat struktury przychodów: patrz pkt 3.1). Warunek ten zakłada osiągnięcie wskaźnika przychodów w poprzednim roku podatkowym. Oznacza to, że uchybieniem w roku X w rozumieniu art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy CIT jest nieodpowiednia struktura przychodów z roku podatkowego X-1 i skutkuje ono opodatkowaniem na zasadach ogólnych od roku X+1. W tym miejscu należy wyraźnie podkreślić, że podatnik, który uchybi tym wymogom, rok podatkowy, w którym doszło do uchybienia, może dokończyć na zasadach przeznaczonych dla ryczałtu, ale od kolejnego roku podatkowego podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych (patrz wstęp, grupa 1). Przy tym przesłanki dotyczące struktury przychodów stanowią jednocześnie kwalifikator dopuszczalności opodatkowania ryczałtem (patrz pkt 3.1) oraz – dla podatników, którzy spełnili warunki wyboru ryczałtu – przesłankę, którą należy spełniać w każdym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem. Niespełnienie tej przesłanki przed wyborem ryczałtu oznacza, że podatnik w ogóle nie może wybrać opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Z kolei spełnienie tego wymogu przed wyborem i uchybienie mu w trakcie opodatkowania oznacza, że podatnik nie naruszył przepisów, wybierając ryczałt, jednakże uchybił warunkom już w trakcie stosowania tej formy opodatkowania – wówczas rok podatkowy „dokańcza” jako opodatkowany ryczałtem, ale od kolejnego roku podatkowego podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Przykład

Spółka chciałaby wybrać ryczałt od dochodów spółek od 2023 r. Jeżeli struktura przychodów w roku podatkowym 2022 będzie spełniała wymogi przedstawione w pkt 3.1, spółka może wybrać ryczałt. Jednocześnie w 2023 r. oraz w każdym kolejnym roku opodatkowania

ryczałtem spółka musi monitorować wskaźniki przychodowe, ponieważ uchybienie im będzie oznaczało utratę prawa do opodatkowania ryczałtem od kolejnego roku. I tak, jeżeli w 2023 r. struktura przychodów nie spełniałaby warunków ustawowych, wówczas – z perspektywy roku 2024 r. – przychody z ubiegłego roku nie mają odpowiedniej struktury, co powoduje pozbawienie prawa do opodatkowania ryczałtem od roku 2025.

Z uwagi na fakt, że odpowiednia struktura przychodów warunkuje w ogóle możliwość wyboru ryczałtu od dochodów spółek, zagadnienie to zostało szczegółowo omówione w części dotyczącej wymogów stawianych podmiotom, które chcą skorzystać z tej formy opodatkowania (patrz pkt 3.1). Podniesione tam kwestie pozostają, poza jednym wyjątkiem, aktualne w kontekście strukturyzowania przychodów już w trakcie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Tym wyjątkiem jest definiowanie przychodu. O ile bowiem, jak wskazano w pkt 3.1, podatnik powinien opierać się na przychodach podatkowych, o tyle w przypadku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek nie ustala on przychodów podatkowych ani kosztów uzyskania przychodów, ani dochodu na zasadach ogólnych. Jego przychodami są wówczas przychody rachunkowe. Tym samym, o ile badając wskaźnik przychodowy przed wyborem ryczałtu należy opierać się na przychodach podatkowych w rozumieniu art. 12 ustawy CIT, o tyle badając wskaźnik przychodowy w trakcie opodatkowania ryczałtem, należy opierać się na przychodach w rozumieniu ustawy o rachunkowości.

Z powyższego wynika, że zarządzanie strukturą przychodów jest jednym z istotnych obszarów wymagających odpowiedniego zabezpieczenia. Obszar ryzyka w tym segmencie rozkłada się różnie dla poszczególnych podmiotów. Ma on „płynny” charakter, ponieważ wartości wskaźnika udziału przychodów wrażliwych brutto w ogóle przychodów brutto również rokrocznie ulegają zmianom. Stąd też wymaga bieżącego monitorowania. Największą uwagę strukturze przychodów powinny poświęcić podmioty, które osiągnęły przychody wrażliwe i przychody te przekraczają 40% ogółu przychodów. Pozwala to z jednej strony

zachować bezpieczny bufor (9,99999 (...)%), a z drugiej daje czas na ewentualną korektę w trakcie roku podatkowego, w którym grozi przekroczenie wskaźników.

5.2. Wskaźniki zatrudnienia

5.2.1. Moment utraty prawa do opodatkowania ryczałtem

Zgodnie z art. 28l ust. 1 pkt 3 ustawy CIT podatnik opodatkowany ryczałtem traci prawo do tego opodatkowania z końcem roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 3 tej ustawy. Chodzi tutaj o naruszenie wymogów związanych ze strukturą zatrudnienia w spółce. Naruszenie tych wymogów w roku opodatkowania ryczałtem powoduje, że podatnik może rok, w którym doszło do uchybienia, „dokończyć” jako opodatkowany ryczałtem, jednakże od kolejnego roku podatkowego będzie opodatkowany na zasadach ogólnych.

5.2.2. Wskaźniki zatrudnienia: umowy o pracę

Przesłanka zatrudnienia pracowników na podstawie umowy o pracę jest alternatywą łączną wobec przesłanki zatrudnienia na podstawie umów zlecenia. Oznacza to, że spółka, która spełni wymogi przedstawione w pkt 5.2.3, nie musi spełniać wymogów opisanych w niniejszym punkcie.

Na podstawie art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy CIT opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, jeżeli zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej trzy osoby w przeliczeniu na pełne etaty, niebędące udziałowcami, akcjonariuszami ani współnikami tego podatnika, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym.

Z powyższego wynika, że podatnicy opodatkowani ryczałtem są obowiązani do utrzymywania minimalnego poziomu zatrudnienia. Poziom