



Krzysztof Ziemiński & Wspólnicy
Spółka Doradztwa Podatkowego
Spółka Akcyjna
z siedzibą w Poznaniu

Gazeta Prawna, 23-25.07.2004

Piotr Liss, Konsultant podatkowy w spółce doradztwa podatkowego Krzysztof Ziemiński & Wspólnicy w Poznaniu

Ekspert wyjaśnia: Opodatkowanie wolnych zawodów w Ustawie z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych

- Gdy mówimy o podatnikach wykonujących wolny zawód mamy na myśli...

- Osoby wykonujące zawody określone w Ustawie z dnia 20 listopada 1998 roku o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144 poz. 930; dalej Ustawa). Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 11 Ustawy za wolny zawód uznać należy „pozarolniczą działalność gospodarczą wykonywaną osobiście przez lekarzy, lekarzy stomatologów, lekarzy weterynarii, techników dentystycznych, felczerów, położne, pielęgniarki, tłumaczy oraz nauczycieli w zakresie świadczenia usług edukacyjnych polegających na udzielaniu lekcji na godziny”. Ustawodawca w dalszej części definicji wprowadził jednakże pewne obostrzenia dotyczące sposobu prowadzenia działalności, i tak:

- działalność nie jest wykonywana na rzecz osób prawnych oraz jednostek nie posiadających osobowości prawnej bądź osób fizycznych dla potrzeb prowadzonej przez pozarolniczej działalności gospodarczej;
- do wykonywania czynności związanych z istotą zawodu osoba wykonująca wolny zawód nie może zatrudniać na podstawie umowy o pracę, umowy zlecenia lub innej umowy dodatkowych osób.

- To dosyć duża grupa obejmująca zawody, które wykazują pewne różnice w sposobie ich wykonywania. Czy te różnice widoczne są także w zakresie opodatkowania? Czy architekt i pielęgniarka mogą w ten sam sposób opodatkować uzyskiwane przez siebie przychody?

- Na wstępie zaznaczyć należy, iż w myśl znowelizowanej Ustawy architektki nie są już traktowani jak osoby wykonujące wolny zawód, nie mogą więc być opodatkowani w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych. Tym nie mniej w obrębie wolnych zawodów wymienionych w Ustawie nie ma znaczących różnic w zakresie opodatkowania. Wszystkie osoby wykonujące wolny zawód mogą być opodatkowane na zasadzie ryczału i opodatkowane są tą samą stawką wynoszącą 20%. Jedyna różnica dotyczy możliwości skorzystania z opodatkowania w formie karty podatkowej.



Krzysztof Ziemiński & Wspólnicy
Spółka Doradztwa Podatkowego
Spółka Akcyjna
z siedzibą w Poznaniu

- No właśnie, karta podatkowa wydaje się być bardzo korzystną formą opodatkowania. Niestety mogą z niej korzystać tylko niektórzy przedstawiciele tzw. wolnych zawodów. Kogo to dotyczy i jakie warunki niezbędne są do skorzystania z tej formy opodatkowania?

- Karta podatkowa rzeczywiście wydaje się być bardzo dobrym rozwiązaniem, gdyż znacznie upraszcza rozliczenia z tytułu podatków, a co za tym idzie ogranicza koszty prowadzonej działalności. Z jej dobrodziejstwa skorzystać mogą osoby prowadzące działalność polegającą na świadczeniu usług w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, usług weterynaryjnych oraz edukacyjnych w zakresie udzielania lekcji na godziny. W celu opodatkowania prowadzonej działalności w tej właśnie formie, podatnik powinien do dnia 20 stycznia, w przypadku kontynuowania działalności, lub do dnia rozpoczęcia działalności złożyć wniosek według ustalonego wzoru do Naczelnika właściwego Urzędu Skarbowego. Naczelnik uwzględniając wniosek o zastosowanie karty podatkowej, wydaje decyzję, w której ustala wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej. Kwota ta obowiązuje podatnika przez cały rok podatkowy i jest on zobowiązany wpłacać ją, po pomniejszeniu o składki na ubezpieczenie zdrowotne, bez wezwania w okresach miesięcznych do siódmego dnia każdego miesiąca, a za grudzień do 28 grudnia.

Należy jednak pamiętać, że w przypadku opodatkowania w formie karty należy płacić podatek bez względu na to czy uzyskujemy jakiegokolwiek przychody z prowadzonej działalności.

- W pewnych przypadkach osoby płacące podatek w formie karty podatkowej tracą to uprawnienie. Na co zatem powinni uważać podatnicy płacący kartę podatkową i wykonujący wolny zawód?

- Osoby wykonujące wolne zawody opodatkowane w formie karty podatkowej powinny przede wszystkim zapoznać się z treścią art. 25 Ustawy. Wymienione są w nim warunki, które upoważniają do stosowania opodatkowania w tej formie. W przypadku uchybienia jednemu z nich podatnik traci prawo do stosowania tej formy uproszczonego rozliczania się z podatku dochodowego. Najważniejszymi warunkami, które należy wskazać jest zakaz prowadzenia innej pozarolniczej działalności gospodarczej oraz zakaz prowadzenia działalności w tym samym zakresie przez małżonka.

Podatnik powinien również zwrócić baczną uwagę na nową definicję wolnego zawodu. Zgodnie z nim osoba wykonująca wolny zawód nie może świadczyć swych usług na rzecz podmiotów innych niż osoby fizyczne nie prowadzące działalności gospodarczej, ani zatrudniać nikogo do pomocy przy wykonywaniu czynności



Krzysztof Ziemiński & Wspólnicy
Spółka Doradztwa Podatkowego
Spółka Akcyjna
z siedzibą w Poznaniu

związanych z istotą danego zawodu. W przypadku uchybienia jednemu z powyższych warunków podatnik również traci prawo do opodatkowania w formie karty podatkowej.

- Duża grupa podatników opłaca podatek dochodowy na zasadach ogólnych. Niestety łączy się to z licznymi obowiązkami...

- Opodatkowanie na zasadach ogólnych rzeczywiście wydaje się być najbardziej skomplikowanym sposobem rozliczania z fiskusem. Wiąże się z on koniecznością prowadzenia ewidencji podatkowych (księgi rachunkowe bądź książka podatkowa), składania comiesięcznych deklaracji oraz odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy. W świetle zmian wprowadzonych do Ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 14 z 2000 roku, poz. 176 - j.t.), a w szczególności w związku z wprowadzeniem stawki liniowej wynoszącej 19% należy jednak rozważyć, czy opodatkowanie na tej zasadzie nie jest najkorzystniejsze dla podatnika.

- Podatnicy wykonujący wolny zawód mogą korzystać z opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Jest tu jednak jeden problem. Podatnicy ci nie mogą odliczać ponoszonych kosztów. Czy warto zatem korzystać z tej formy opodatkowania?

- Opodatkowanie wolnych zawodów w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych było w przeszłości bardzo interesującą możliwością rozliczania się z fiskusem. Spowodowane było to głównie stosunkowo niską stawką podatkową wynoszącą 20% uzyskanego przychodu pomniejszonego o składki na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne. Dodatkowo dochodu tego nie łączyło się z dochodami opodatkowanymi na zasadach ogólnych, dzięki czemu osoby prowadzące działalność gospodarczą opodatkowaną w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, uzyskujące jednocześnie inne dochody, mogły uniknąć zwiększenia stopy opodatkowania związanej z osiągnięciem kolejnych progów podatkowych.

Z dniem 1 stycznia 2004 roku Ustawodawca wprowadził jednak w życie nowelizację do ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 14 z 2000 roku, poz. 176 - j.t.). Na jej mocy podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą mogą, pod pewnymi warunkami, opodatkować uzyskiwane dochody stawką liniową wynoszącą 19%. Taka forma opodatkowania jest znacznie korzystniejsza, gdyż z jednej strony stawka podatku jest niższa o jeden punkt procentowy od stawki ryczałtu, z drugiej zaś podstawą opodatkowania jest przychód pomniejszony o koszty jego uzyskania. Z jej



Krzysztof Ziemiński & Wspólnicy
Spółka Doradztwa Podatkowego
Spółka Akcyjna
z siedzibą w Poznaniu

stosowaniem związany jest co prawda obowiązek prowadzenia ewidencji podatkowych, jednakże oszczędności podatkowe mogą zrekompensować tą niedogodność.

- Poprzednie brzmienie definicji wolnych zawodów zawarte w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne wskazując podatników wykonujących wolny zawód posługiwało się zwrotem „w szczególności”. Obecnie definicja ta została sformułowana inaczej. Czy oznacza to, że wymienione tam zawody stanowią katalog zamknięty?

- Zgodnie z zasadami wykładni gramatycznej brak określenia „w szczególności” wskazuje, iż katalog wymienionych zawodów jest katalogiem zamkniętym. Wskazuje na to również w sposób bezpośredni treść art. 8 ust. 1 pkt 3 lit d) Ustawy, w myśl którego opodatkowanie w formie ryczałtu „nie stosuje się do podatników osiągających w całości lub części przychody z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w zakresie wolnych zawodów innych niż określone w art. 4 ust. 1 pkt 11”. Należy również zwrócić uwagę na znaczne zmniejszenie liczby profesji, które mogą być świadczone w ramach tzw. wolnych zawodów.

- Od 1 stycznia 2004 r. za osobiste wykonywanie wolnego zawodu uważa się wykonywanie działalności bez zatrudniania na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze osób, które wykonują czynności związane z istotą danego zawodu. Jakie praktyczne konsekwencje wynikają z tego zapisu dla podatników?

- Przepis ten rzeczywiście skomplikował nieco życie osobom świadczącym usługi w ramach tzw. wolnych zawodów. W praktyce oznacza to, iż np. lekarz stomatolog posiadający swój gabinet i pracujący równocześnie na etacie nie może zatrudnić innego stomatologa do prowadzenia działalności pod jego firmą w czasie, gdy ten wypełnia obowiązki związane ze stosunkiem pracy. Nie oznacza to wszakże, iż osoba taka nie może zatrudnić osoby do pomocy przy samodzielnym wykonywaniu usług w ramach wolnego zawodu. Zgodnie bowiem z przypisami do części VIII i IX tabeli stanowiącej załącznik nr 3 do Ustawy podatnik może zatrudnić jedną fachową pomoc lub osobę przyuczoną. Nie dotyczy to jednakże usług edukacyjnych w zakresie udzielania lekcji na godziny, w przypadku których ustawodawca wyłączył możliwość zatrudniania pracowników w celu wykonywania czynności związanych z istotą zawodu. W powyższym przykładzie oznacza to, iż zatrudnienie pomocy dentystrycznej przez stomatologa nie powoduje u niego braku możliwości opodatkowania jako osoby wykonującej wolny zawód.