

PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

P O L E C A

PKPiR 2019

- Rozliczanie samochodu – po zmianach
- Zasady prowadzenia PKPiR krok po kroku
- Ewidencja nietypowych zdarzeń na przykładach
- Zamknięcie PKPiR – instrukcja dla podatników



Ponad 100
praktycznych
przykładów

Buchalter WIN

Oprogramowanie na miarę Twoich potrzeb

Główne funkcje programu:

- ☐ księga przychodów i rozchodów, ewidencja ryczału
- ☐ ewidencje zakupów i sprzedaży VAT, fakturowanie
- ☐ deklaracje podatkowe VAT-7(K, D), VAT-UE, VAT-27
- ☐ rozliczenia zaliczek na podatek dochodowy PIT i PIT-L
- ☐ zeznania roczne PIT-28, PIT-36, PIT-36L, PIT-37 z załącznikami
- ☐ magazyn - kartoteki towarów i usług, przesunięcia towarów
- ☐ obsługa kas fiskalnych i drukarek fiskalnych
- ☐ eksport deklaracji, księgi, rejestrów VAT i in. w formacie XML
- ☐ wysłanie plików XML do systemów e-Deklaracje i JPK

zawiera także wiele kartotek i ewidencji m.in.:

- ☐ dowody wewnętrzne
- ☐ kontrahenci - nazwy, adresy, konta bankowe, rabaty - pobieranie danych z GUS i Ministerstwa Finansów
- ☐ płace - listy płac, formularze, deklaracje PIT-4R, 11, 40
- ☐ umowy zlecenia i o dzieło, deklaracja PIT-8AR
- ☐ ZUS - deklaracje, raporty, przelewy, współpraca z Płatnikiem
- ☐ przejazdy i rachunki za samochód
- ☐ środki trwałe, wyposażenie, przelewy
- ☐ urzędy skarbowe - nazwy, adresy, konta bankowe



GRAF-SOFT®

02-001 WARSZAWA Al.Jerozolimskie 91

tel./fax (22) 622 33 79, 622 52 02

grafsoft@grafsoft.com.pl

www.grafsoft.com.pl

Gwarantujemy aktualizację po zmianach przepisów, ciągły rozwój programu, serwis producenta, pomoc autoryzowanych dealerów w całym kraju.

PKPiR 2019

- Rozliczanie samochodu – po zmianach
- Zasady prowadzenia PKPiR krok po kroku
- Ewidencja nietypowych zdarzeń na przykładach
- Zamknięcie PKPiR – instrukcja dla podatników

WSZYSTKO O PPK



serwis
dostęp na
12 miesięcy

PAKIET
serwis www
+ praktyczna
książka

**Pracownicze
plany kapitałowe
– nowe obowiązki
pracodawców
od 2019 r.**

Szczegóły na
sklep.infor.pl



sklep.infor.pl



22 212 07 30, 801 626 666



bok@infor.pl



Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna
01-042 Warszawa
ul. Okopowa 58/72
www.infor.pl

PKPiR 2019

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel

Redaktor merytoryczny
Katarzyna Wojciechowska

Sekretarz redakcji
Artur Borkowski

Redaktor graficzno-techniczny
Edyta Wojtecka

Korekta
Edyta Szewerniak-Milewska

Adres redakcji
01-042 Warszawa,
ul. Okopowa 58/72
www.pgp.infor.pl

Biuro Reklamy

Kamilla Alchimowicz
tel. 22 530 40 75
kom. 519 061 400
e-mail: kamilla.alchimowicz@infor.pl

Biuro Obsługi Klienta

01-042 Warszawa,
ul. Okopowa 58/72
tel.: 22 761 30 30, 801 626 666,
e-mail: bok@infor.pl
strona: www.sklep.infor.pl

Druk
TINTA

Copyright by INFOR PL Spółka Akcyjna. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

Materiałów niezamówionych nie zwracamy, zachowując sobie prawo do skrótów i zmian tytułu. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Spis treści

1. Kto prowadzi księgę przychodów i rozchodów	5
1.1. Pkpir przy prowadzeniu działań specjalnych produkcji rolnej	9
1.1.1. Zaliczki na podatek	11
1.2. Przedsiębiorstwo w spadku	12
1.3. Pkpir rolników	14
1.4. Wyłączenia z prowadzenia pkpir	17
1.4.1. Sprzedaż majątku likwidacyjnego	22
1.5. Zwolnienie z obowiązku prowadzenia księgi	23
1.6. Pkpir w okresie zawieszenia działalności gospodarczej	23
2. Przychody rozliczane w pkpir	26
2.1. Kolumna 7 – „Wartość sprzedanych towarów i usług”	26
2.1.1. Rozliczenie otrzymanej zaliczki	31
2.1.2. Rozliczenie sprzedaży udokumentowanej fakturą oraz raportem dobowym	32
2.1.3. Rozliczenie korekty przychodów	33
2.2. Kolumna 8 – „Pozostałe przychody”	35
2.2.1. Rozliczenie dofinansowań	40
2.3. Dowody księgowe rozliczające przychody	47
3. Koszty rozliczane w pkpir	50
3.1. Kolumna 10 – „Zakup towarów handlowych i materiałów wg cen zakupu”	50
3.1.1. Przesunięcie towaru	53
3.1.2. Rozliczenie zmiany przeznaczenia towaru handlowego	55
3.1.3. Straty w towarach handlowych	57
3.2. Kolumna 11 – „Koszty uboczne zakupu”	58
3.3. Kolumna 12 – „Wynagrodzenia w gotówce i w naturze”	59
3.3.1. Wynagrodzenia pracownicze	59
3.3.2. Wynagrodzenia z umów o dzieło, zlecenia	62
3.3.3. Nie każde wynagrodzenie w kolumnie 12 pkpir	63
3.3.4. Wynagrodzenie członków rodziny	63
3.4. Kolumna 13 – „Pozostałe wydatki”	64
3.4.1. Podróże służbowe pracowników	64
3.4.2. Podróż służbowa właściciela firmy	66
3.4.3. Samochód osobowy rozliczany według ewidencji przebiegu pojazdu	68
3.4.4. Rozliczenie samochodu osobowego według nowych zasad	71
3.4.5. Odpisy amortyzacyjne	81
3.4.6. Ważna wartość środka trwałego	83
3.4.7. Amortyzacja fabrycznie nowych środków trwałych	85

3.4.8. Ulepszenie środka trwałego	86
3.4.9. Wydatki na naprawy reklamacyjne	86
3.4.10. Usługa nabyta od podwykonawcy	87
3.4.11. Wydatki na szkolenie	88
3.5. Kolumna 16 – „Koszty działalności badawczo-rozwojowej”	89
3.6. Koszty rozliczane na przełomie lat	93
3.7. Korekta kosztów	96
3.8. Transakcje gotówkowe wyłączone z kosztów	99
3.9. Dowody księgowe rozliczające koszty	103
3.9.1. Dowody wewnętrzne	104
3.9.2. Zakup towarów rolnych od producenta	105
4. Zamknięcie księgi przychodów i rozchodów	108
4.1. Podsumowanie roczne zapisów	108
4.2. Spis z natury	108
4.2.1. Jak wycenić spis z natury	111
4.2.2. Różnice inwentaryzacyjne	114
4.3. Ustalanie dochodu różnicą remanentów	116
4.4. Rozliczenie dochodu wspólników spółek osobowych	117
ROZPORZĄDZENIE MINISTRA FINANSÓW z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 728; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 1779)	118

Opracowanie oraz treść przepisów zostały przygotowane z uwzględnieniem zmian na 2019 r. uchwalonych do dnia 30 listopada 2018 r.

1. Kto prowadzi księgę przychodów i rozchodów

Podatkową księgę przychodów i rozchodów (dalej: pkpir) zobowiązane są prowadzić osoby fizyczne prowadzące indywidualną działalność gospodarczą lub działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej osób fizycznych, spółki jawnej osób fizycznych czy spółki partnerskiej, których dochody z tej działalności są opodatkowane:

- według zasad ogólnych albo
- podatkiem liniowym

– a osiągnięte w poprzednim roku przychody nie zobowiązują tych podmiotów do zaprowadzenia ksiąg rachunkowych.

UWAGA!

Osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie są zobowiązane prowadzić w 2019 r. księgi rachunkowe, jeżeli ich przychody – w myśl art. 14 ustawy o PIT – za poprzedni rok obrotowy (tj. 2018 r.) wyniosły co najmniej 8 559 000 zł (równowartość 2 000 000 euro). Przeliczenia kwoty 2 000 000 euro dokonuje się po średnim kursie ogłoszonym przez NBP na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok obrotowy. Średni kurs euro 1 października 2018 r. wyniósł 4,2795 zł (tabela 190/A/2018).

Zasady ogólne polegają na opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej według skali podatkowej. Zaletą opodatkowania dochodów według skali podatkowej jest możliwość:

- potrącania kosztów uzyskania przychodów,
- skorzystania z pełnego katalogu ulg podatkowych, m.in. z odliczenia od dochodu darowizn czy odliczenia od podatku ulgi rodzinnej,
- rozliczenia podatku wspólnie z małżonkiem lub jako osoba samotnie wychowująca dziecko.

Minusem opodatkowania dochodów według skali podatkowej jest opodatkowanie dochodów powyżej kwoty 85 528 zł wysoką stawką podatkową, tj. 32%.

Istotą podatku liniowego jest to, że bez względu na wysokość dochodu osiąganego z działalności gospodarczej podatnik opłaca podatek dochodowy według jednej stałej stawki, tj. 19% (art. 30c ust. 1 ustawy o PIT). Ta forma opodatkowania jest więc korzystna dla podatnika o wysokich dochodach z działalności gospodarczej, który przy opodatkowaniu dochodów według skali podatkowej wchodziłby w drugi próg podatkowy. Wadą podatku liniowego jest brak możliwości skorzystania z preferencyjnych rozliczeń wspólnie z małżonkiem albo jako osoba samotnie wychowująca dzieci. Również katalog odliczeń jest węższy niż przy opodatkowaniu według skali podatkowej.

PRZYKŁAD 1

Osoba fizyczna prowadzi działalność gospodarczą w formie spółki jawnej, której wspólnikami są ta osoba fizyczna oraz spółka z o.o. Dochód z działalności gospodarczej tej osoby (podatnikami podatku dochodowego są wspólnicy spółki jawnej) jest opodatkowany według skali podatkowej. Taka spółka jawna nie może prowadzić pkpir, ponieważ jej wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne. Musi więc prowadzić księgi rachunkowe.

W 2019 r. podatnicy mogą wybrać podatek liniowy poprzez złożenie właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego oświadczenia o wyborze tego sposobu opodatkowania do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został osiągnięty pierwszy przychód z tego tytułu w roku podatkowym, albo do końca roku podatkowego, jeżeli pierwszy taki przychód został osiągnięty w grudniu tego roku podatkowego. Podatnik może zawiadomić w formie pisemnej o rezygnacji z opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej podatkiem liniowym przed upływem terminu, o którym mowa powyżej. Wtedy przejdzie na skalę podatkową, jeżeli nie wybierze innej for-

my opodatkowania działalności gospodarczej, tj. ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych albo karty podatkowej. Dokonany wybór sposobu opodatkowania dotyczy również lat następnych, chyba że w kolejnych latach podatnik w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został osiągnięty pierwszy przychód z tego tytułu w roku podatkowym, albo do końca roku podatkowego, jeżeli pierwszy taki przychód został osiągnięty w grudniu tego roku podatkowego, zawiadomi w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji z podatku liniowego. O rezygnacji z podatku liniowego świadczy również pisemny wniosek lub oświadczenie o zastosowanie form opodatkowania przewidzianych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym. Powyższe oświadczenia lub zawiadomienia podatnicy mogą złożyć również poprzez formularz CEIDG.

Z praktyki organów podatkowych:

- **Limit przychodów przy prowadzeniu działalności indywidualnie i w spółce osobowej:** *Skoro więc przychody, które podatnik (osoba fizyczna) uzyskuje w związku z udziałem w zysku spółki komandytowej (w takiej formie działa Spółka), nie są przychodami z działalności gospodarczej wykonywanej we własnym imieniu (działalność tę prowadzi we własnym imieniu spółka komandytowa), to przychodów tych nie należy uwzględniać przy obliczaniu limitu, o którym mowa w art. 24a ust. 4 ustawy o PIT. Powyższe znajduje potwierdzenie w brzmieniu art. 5b ust. 2 ustawy o PIT. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niemająca osobowości prawnej, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce, określone na podstawie art. 8 ust. 1, uznaje się za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 (tj. z działalności gospodarczej). Z przepisu tego bezsprzecznie wynika zatem, że to Spółka (a nie Wnioskodawca) jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą. W związku z powyższym, Wnioskodawca uważa, iż w przypadku, gdy przychody osiągane przez niego z Działalności Indywidualnej (bez uwzględnienia przychodów z udziału w zysku Spółki) nie osiągną wartości określonej w art. 24a ust. 4 ustawy o PIT, Wnioskodawca nie ma obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych. (...) W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 9 marca 2016 r., nr IPPB1/4511-71/16-3/ES).*

PRZYKŁAD 2

Osoba fizyczna prowadzi indywidualną działalność gospodarczą oraz działalność w formie spółki jawnej osób fizycznych. W obu przypadkach dochody tej osoby z działalności gospodarczej są opodatkowane podatkiem liniowym. Przychody z indywidualnej działalności gospodarczej wyniosły w 2018 r. 120 000 zł. Przychody spółki wyniosły w 2018 r. 10 500 000 zł. W takim przypadku spółka jawna jest zobowiązana prowadzić w 2019 r. księgi rachunkowe. Dla indywidualnej działalności gospodarczej osoba fizyczna może w 2019 r. prowadzić pkpir.

Z praktyki organów podatkowych:

- **Prowadzenie pkpir przy wspólnym przedsięwzięciu:** *Wnioskodawca wspólnie z inną osobą fizyczną zamierzają prowadzić szkołę podstawową oraz gimnazjum. Wnioskodawca wraz z inną osobą zostaną wpisani łącznie do stosownej ewidencji prowadzonej przez właściwą jednostkę samorządu terytorialnego jako organ prowadzący szkołę. Działalność będą prowadzić na zasadzie spółki cywilnej lub wspólnego przedsięwzięcia. (...) Co prawda, powyższe przepisy nie wskazują jako podmiotu obowiązującego do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów – wspólnego przedsięwzięcia, jednakże jego podobieństwo, a w zasadzie tożsamość z instytucją spółki cywilnej, powinno prowadzić do konstatacji, że również i w przypadku wspólnego przedsięwzięcia osób fizycznych – jedyną właściwą ewidencją powinna być podatkowa księga przychodów i rozchodów. Taka wspólna księga razem ze wspólną ewidencją środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych umożliwiłaby dokładne obliczenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania oraz wysokości należnego podatku. Każdy bowiem z uczestników przedsięwzięcia (w tym Wnioskodawca)*

dawca) rozliczałby je na podstawie umówionego w umowie/porozumieniu udziału w zyskach i stratach. Powyższy sposób rozliczeń wydaje się zresztą jedynym możliwym, gdyż – w przeciwnym stanowisku (odrębną księgę dla każdego uczestnika przedsięwzięcia) – trudno sobie wyobrazić, by uczestnicy wspólnego przedsięwzięcia każdą fakturę zakupu i sprzedaży pozyskiwali/generowali w wielu egzemplarzach, tak, by każdy miał egzemplarz dla siebie (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 26 czerwca 2014 r., nr ILPB1/415-366/14-2/AA).

- **Wspólne przedsięwzięcie w ramach spółki cywilnej:** Wnioskodawczyni wraz ze współniczką (osobą fizyczną) prowadzi szkołę, określoną jako „Wspólne Przedsięwzięcie”. Szkoła została w sierpniu 2016 r. zarejestrowana w ewidencji niepublicznych szkół i placówek oświatowych jako placówka oświatowo-wychowawcza. Szkoła, jako placówka oświatowo-wychowawcza rozpoczęła działalność 1 września 2016 r. Przed zarejestrowaniem placówki oświatowo-wychowawczej współniczki prowadziły szkołę w ramach działalności gospodarczej, na podstawie umowy spółki cywilnej. Wspólniczki uznały, że skoro mają wspólnie prowadzić placówkę, to ich sposób współdziałania powinien być oparty na umowie i jako organ prowadzący placówkę oświatowo-wychowawczą, w ramach swobody zawierania umów, mogą nadal być współniczkami spółki cywilnej, zgodnie z którą mają równy, 50% udział we „Wspólnym Przedsięwzięciu”. Umowa spółki nie będzie miała skutków zewnętrznych dla kontrahentów (tzn. umowy będą zawierane przez obie Panie łącznie a nie przez spółkę), ale będzie regulowała wzajemne relacje i rozliczenia. Zgodnie z zapisami art. 82 ust. 1 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty, organem prowadzącym szkołę lub placówkę niepubliczną może być tylko osoba fizyczna lub prawna. Wspólniczki uważają, że prowadzenie placówki powierzone jest nie spółce cywilnej, ale poszczególnym wspólnikom, a spółka cywilna reguluje wzajemne relacje pomiędzy wspólnikami, więc forma umowy między osobami fizycznymi nie narusza przytoczonego zapisu ustawy. Zgodnie z zapisami art. 83a ust. 1 ww. ustawy, prowadzenie placówki nie jest działalnością gospodarczą, ale współniczki w ramach spółki cywilnej będą również prowadziły działalność gospodarczą, polegającą na wystawianiu przedstawień musicalowych, dlatego też współniczki nadal będą figurować w Centralnej Ewidencji i Informacji Działalności Gospodarczej, jako wspólnik Spółki cywilnej. Wnioskodawczyni wraz ze współniczką będą ewidencjonować zdarzenia gospodarcze związane z realizacją przez osoby fizyczne wspólnego przedsięwzięcia, polegającego zarówno na prowadzeniu szkoły, jak i na wystawianiu przedstawień musicalowych, opartego na umowie spółki cywilnej, w prowadzonej wspólnie przez te osoby podatkowej księdze przychodów i rozchodów. (...)

Zdaniem Wnioskodawczyni, osoby prowadzące niepubliczną placówkę oświatowo-wychowawczą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 7.09.1991 r. o systemie oświaty, mogą ewidencjonować zdarzenia gospodarcze związane z realizacją przez osoby fizyczne wspólnego przedsięwzięcia, polegającego zarówno na prowadzeniu szkoły, jak i na wystawianiu przedstawień musicalowych, opartego na umowie spółki cywilnej, w prowadzonej wspólnie przez te osoby podatkowej księdze przychodów i rozchodów. (...) W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawczyni w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 16 listopada 2016 r., nr 1462-IPPB1.4511.963.2016.1.ES).

Należy zastrzec, że jeżeli szkoła będzie realizować zadania zlecone i otrzyma na ten cel dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych, powinna prowadzić księgi rachunkowe od początku roku obrotowego, w którym dotacje lub subwencje zostały jej przyznane. Jeśli dotacja lub subwencja nie jest powiązana z zadaniem zleconym, to prowadzenie pkpir jest wystarczające.

Z praktyki organów podatkowych:

- **Przedszkole może prowadzić pkpir:** Z przedstawionego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego wynika, że od września 2014 r. Wnioskodawczyni, jako osoba fizyczna prowadząca działalność

gospodarczą w formie spółki cywilnej, na podstawie wpisu do ewidencji działalności gospodarczej oraz wpisu do ewidencji szkół i placówek niepublicznych prowadzi niepubliczne przedszkole oraz niepubliczną szkołę podstawową o uprawnieniach szkoły publicznej. We wrześniu 2014 r. Wnioskodawczyni wystąpiła z wnioskiem do Urzędu Miasta o udzielenie dotacji z budżetu miasta na rzecz niepublicznych oraz publicznych szkół i innych placówek oświatowych prowadzonych przez osoby fizyczne i prawne, zgodnie z art. 90 ustawy o systemie oświaty. Zdarzenia gospodarcze związane z prowadzoną przez Wnioskodawczynię działalnością gospodarczą ewidencjonowane są w podatkowej księdze przychodów i rozchodów. Ponadto z wniosku wynika, że nie przekroczyła progu przychodów, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości. Nie dotyczy jej również art. 2 ust. 1 pkt 7 tej ustawy, bowiem nie ma ani nie będzie miała podpisanej umowy z Urzędem Miasta, w której Urząd zlecałby Wnioskodawczyni wykonanie określonych czynności, uzależniających przyznanie przedmiotowej dotacji od ich wykonania. Z powyższego wynika, że Wnioskodawczyni nie wypełni hipotezy cyt. art. 2 ust. 1 pkt 2 i pkt 7 ustawy o rachunkowości. W konsekwencji, w świetle tak opisanego zdarzenia przyszłego, stwierdzić należy, że Wnioskodawczyni nie jest zobowiązana do prowadzenia ewidencji księgowej w postaci ksiąg rachunkowych. Tym samym zdarzenia gospodarcze związane z działalnością gospodarczą prowadzoną w formie niepublicznego przedszkola oraz niepublicznej szkoły podstawowej, Wnioskodawczyni może ewidencjonować w prowadzonej podatkowej księdze przychodów i rozchodów (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20 stycznia 2015 r., nr IBPBI/1/415-1276/14/ESZ).

Obowiązek prowadzenia księgi dotyczy nie tylko wymienionych wcześniej przedsiębiorców. Dotyczy on również osób:

- wykonujących działalność na podstawie umów agencyjnych i umów na warunkach zlecenia, zawartych zgodnie z odrębnymi przepisami,
- prowadzących działy specjalne produkcji rolnej, jeżeli osoby te zgłosiły zamiar prowadzenia tych ksiąg, a limit przychodów za zeszły rok nie zobowiązuje ich do zaprowadzenia ksiąg rachunkowych,
- duchownych, które rzekły się opłacania zryczałtowanego podatku dochodowego (art. 24a ust. 2 ustawy o PIT).

Podatkową księgę przychodów i rozchodów prowadzić również mogą przedsiębiorstwa w spadku. To nowe pojęcie związane jest z rozwiązaniami, jakie od 25 listopada 2018 r. wprowadziła w życie ustawa z 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej – Dz.U. z 2018 r. poz. 1629.

Wymienione podmioty prowadzą pkpir według podstawowego wzoru określonego w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 728 z późn.zm. (dalej: rozporządzenie w sprawie pkpir). Prowadzonej księgi przychodów i rozchodów nie można, co do zasady, zmieniać na księgi rachunkowe w trakcie roku, chyba że następuje zmiana, z którą związany jest obowiązek zaprowadzenia ksiąg rachunkowych.

PRZYKŁAD 3

Spółka jawna osób fizycznych prowadzi w 2019 r. księgę przychodów i rozchodów. 1 września 2019 r. do spółki tej przystępuje jako wspólnik spółka z o.o. Od 1 września 2019 r. spółka jawna ma obowiązek zaprowadzić księgi rachunkowe. Na dzień 31 sierpnia 2019 r. musi więc zamknąć księgę przychodów i rozchodów.

Podatnicy mogą prowadzić pkpir w wersji papierowej albo elektronicznie. W przypadku prowadzenia księgi w systemie teleinformatycznym warunkiem uznania księgi za prawidłową jest:

- 1) określenie na piśmie szczegółowej instrukcji obsługi programu komputerowego wykorzystywanego do prowadzenia księgi;
- 2) stosowanie programu komputerowego zapewniającego bezzwłoczny wgląd w treść dokonywanych zapisów oraz umożliwiającego wydrukowanie wszystkich danych w porządku chronologicznym, zgodnie z wzorem księgi;
- 3) przechowywanie zapisanych danych na informatycznych nośnikach danych, w sposób chroniący je przed zniszczeniem lub zniekształceniem, naruszeniem ustalonych zasad ich przetwarzania lub ich modyfikacją w sposób nieuprawniony (§ 31 ust. 1 rozporządzenia w sprawie pkpir).

W przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych, organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg w strukturze JPK (art. 193a § 1 Ordynacji podatkowej). Za księgi podatkowe Ordynacja podatkowa uznaje m.in. księgi rachunkowe i podatkową księgę przychodów i rozchodów. Na mocy przepisów przejściowych do końca czerwca 2018 r. art. 193a § 1 miał zastosowanie tylko do dużych przedsiębiorstw, które w praktyce prowadzą księgi rachunkowe. Od 1 lipca 2018 r. art. 193a § 1 i 2 Ordynacji podatkowej obejmuje swoim działaniem również mikroprzedsiębiorstwa oraz małe i średnie przedsiębiorstwa. Oznacza to, że podatnicy, którzy prowadzą pkpir elektronicznie, od 1 lipca 2018 r. zobowiązani są na żądanie organów podatkowych przysyłać pkpir w strukturze JPK.

Od 1 stycznia 2018 r. podatnicy nie muszą składać zawiadomień o prowadzeniu pkpir oraz o powierzeniu jej prowadzenia biuru rachunkowemu. Z tym dniem zostały uchylone ust. 3a–3c w art. 24a ustawy o PIT, nakładające ten obowiązek. W tym zakresie Minister Finansów dostosował również przepisy rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów – rozporządzenie zmieniające z 12 września 2018 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1779), które weszło w życie 15 września 2018 r.

1.1. Pkpir przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej

Przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej podatnicy mają do wyboru dwa sposoby ustalania dochodu:

- na podstawie prowadzonych ksiąg (pkpir albo ksiąg rachunkowych),
- według norm szacunkowych.

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. Nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2 do ustawy o PIT (art. 2 ust. 3 i 3a ustawy o PIT).

Podatnicy, którzy chcą ustalić dochody z działów specjalnych produkcji rolnej z zastosowaniem norm szacunkowych, są obowiązani złożyć w terminie do 20. stycznia roku podatkowego urzędowi skarbowemu deklarację PIT-6 o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w roku podatkowym (art. 43 ust. 1 ustawy o PIT). Deklarację PIT-6 mają obowiązek składać tylko podatnicy, którzy ustalają dochód z działów specjalnych produkcji rolnej na podstawie norm szacunkowych. Deklaracji tej nie powinni składać podatnicy, którzy ustalają dochód z działów specjalnych produkcji rolnej na podstawie pkpir lub ksiąg rachunkowych.

Podatnik, który jest zobowiązany prowadzić księgi rachunkowe według przepisów ustawy o rachunkowości, nie ma możliwości wyboru opodatkowania dochodu na podstawie norm szacunko-

wych. Musi opłacać podatek na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych. W takim przypadku nie ma obowiązku zawiadamiania właściwego naczelnika urzędu skarbowego o założeniu ksiąg rachunkowych (art. 15 ust. 2 ustawy o PIT). W 2019 r. do prowadzenia ksiąg rachunkowych są zobowiązani podatnicy, których przychody z działów specjalnych produkcji rolnej (ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych) za 2018 r. wyniosły co najmniej 8 559 000 zł (równowartość 2 000 000 euro).

Z praktyki organów podatkowych:

- **Jak liczyć limit przychodów z działów specjalnych przy wspólności małżeńskiej:** *Z przedstawionego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca wspólnie z żoną prowadzi gospodarstwo rolne oraz działy specjalne produkcji rolnej. Łączy ich wspólność majątkowa małżeńska. Deklaracje PIT-6 do wymiaru zaliczek podatku dochodowego od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej Wnioskodawca i jego żona składali oddzielnie do 2016 r., a co za tym idzie – naczelnik urzędu skarbowego dla każdego z małżonków wydawał dwie odrębne decyzje w sprawie wymiaru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej – według udziału 50%. Rok 2015 to ostatni rok, dla którego została wydana dla Wnioskodawcy decyzja podatkowa z tego tytułu. W roku podatkowym 2015 Wnioskodawca wystawił faktury VAT z działów specjalnych produkcji rolnej na kwotę netto przekraczającą łącznie wartość 1 200 000 euro. Faktury były wystawiane tylko na nazwisko Wnioskodawcy i tylko Wnioskodawca był zgłoszony jako czynny podatnik VAT, przy czym obejmowały one łączne przychody z działów specjalnych produkcji rolnej prowadzonych przez obojga małżonków. Małżonka Wnioskodawcy nie wystawiła ani jednej faktury sprzedażowej z działów specjalnych produkcji rolnej, pomimo złożonej deklaracji PIT-6. Nie uzyskiwała z tego tytułu innych przychodów ani innych przychodów zarówno z gospodarstwa rolnego, jak też innych źródeł. W związku z tym, że Wnioskodawca nie miał pewności co do obowiązku zaprowadzenia ksiąg rachunkowych i kierując się ostrożnością, w 2016 r. założył księgi handlowe, a dochody z uzyskiwanych działów specjalnych produkcji rolnej opodatkował na zasadach ogólnych. (...) Wobec powyższego, analiza okoliczności opisanego we wniosku zdarzenia przyszłego w kontekście omówionych przepisów prawa prowadzi do wniosku, że limit przychodów netto ze sprzedaży towarów z prowadzonego przez Wnioskodawcę gospodarstwa rolnego oraz działów specjalnych produkcji rolnej w kwocie 1 200 000 euro, o którym mowa w cytowanym art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, zobowiązujących do prowadzenia ksiąg rachunkowych (w 2019 r. limit ten wynosi 2 000 000 euro – przyp. autora) – dotyczy wyłącznie przychodów Wnioskodawcy. Zatem, aby ustalić u Wnioskodawcy obowiązek (kontynuacji) prowadzenia ksiąg rachunkowych w 2017 r., wynikający z przepisów ustawy o rachunkowości, należy zsumować przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych osiągnięte wyłącznie przez Wnioskodawcę. Ponadto, w związku z tym, że od dnia 1 stycznia 2016 r. Wnioskodawca rozlicza przychody z działów specjalnych produkcji rolnej na podstawie ksiąg rachunkowych – to na podstawie tych ksiąg Wnioskodawca zobowiązany jest ustalić, czy w 2016 r. przychody netto z prowadzonej przez niego działalności rolniczej oraz z prowadzonych przez niego działów specjalnych produkcji rolnej przekroczyły kwotę 1 200 000 euro. Jeśli suma przychodów netto ze sprzedaży towarów osiągniętych przez Wnioskodawcę w 2016 r. nie przekroczy równowartości w walucie polskiej 1 200 000 euro, to – w świetle przepisów o rachunkowości – na Wnioskodawcy nie będzie ciążył obowiązek prowadzenia w 2017 r. ksiąg rachunkowych. Wnioskodawca będzie miał uprawnienia do ustalania w 2017 r. dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu. Wobec powyższego nie można zgodzić się z przyjętym przez Wnioskodawcę sposobem ustalania limitu przychodu – w szczególności z przyjęciem wprost, że uzyskany w 2016 r. przychód łączny z całej sprzedaży z działów specjalnych produkcji rolnej prowadzonych razem przez małżonków należy podzielić według udziału procentowego małżonków w tym przychodzie, tj. po 50%. Jak już wskazano – Wnioskodawca zobowiązany jest do określenia ww. limitu na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, w których wyka-*

zuje wyłącznie swoje przychody z wyłączeniem przychodów małżonki (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 14 września 2016 r., nr ITPB1/4511-703/16-2/HD).

Podatnik, którego przepisy nie zobowiązują do prowadzenia w 2019 r. ksiąg rachunkowych, może na ten rok wybrać opodatkowanie na podstawie pkpir. Może również dobrowolnie zdecydować się na księgi rachunkowe. W obu przypadkach musi zawiadomić o tym urząd skarbowy przed rozpoczęciem roku podatkowego albo przed rozpoczęciem prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli nastąpiło ono w ciągu roku (art. 15 ust. 1 ustawy o PIT).

W przypadku prowadzenia ksiąg dochodem rocznym jest różnica między przychodami z tytułu prowadzenia działu a poniesionymi kosztami ich uzyskania:

- powiększona o wartość przyrostu stada zwierząt na koniec roku w porównaniu ze stanem na początek roku podatkowego oraz
- pomniejszona o wartość ubytków w tym stadzie w ciągu roku podatkowego.

Przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej remanent sporządzany przez podatnika prowadzącego pkpir powinien obejmować nieużyte w toku produkcji materiały i surowce oraz liczbę zwierząt według gatunków, z podziałem na grupy, np. drób rzeźny oddzielnie od nieśnego czy bydło rzeźne oddzielnie od mlecznego. Zauważmy, że w remanencie podatnik ujmuje surowce i materiały nieużyte w toku produkcji, choć nie służą one do wyliczenia dochodu rocznego. Artykuł 24 ust. 4 ustawy o PIT wyraźnie bowiem stanowi, że dochód ten ustala się na podstawie przyrostu w stadzie zwierząt i wartości ubytków, a nie na podstawie różnicy remanentowej, którą stosuje się przy ustalaniu dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej. Przy prowadzeniu ksiąg przychody rozlicza się według zasad przewidzianych dla działalności gospodarczej. Oznacza to, że przychody ze sprzedaży towarów z hodowli czy uprawy należy rozliczać jako przychody należne. Kosztem są wszelkie wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 ustawy o PIT. Księgę przychodów i rozchodów prowadzi się, jeżeli limit osiągniętych przychodów nie obliuguje do zaprowadzenia ksiąg rachunkowych.

Ustalony na podstawie ksiąg dochód z działów specjalnych może być opodatkowany według skali podatkowej albo podatkiem liniowym. Wybór podatku liniowego wymaga złożenia do urzędu skarbowego dodatkowego oświadczenia o wyborze tej formy opodatkowania. Od 1 stycznia 2019 r. należy to zrobić do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został osiągnięty pierwszy przychód z tego tytułu w roku podatkowym, albo do końca roku podatkowego, jeżeli pierwszy taki przychód został osiągnięty w grudniu tego roku podatkowego.

Dochód ustalony na podstawie prowadzonych ksiąg podlega rozliczeniu w zeznaniu PIT-36 albo PIT-36L, jeżeli podatnik wybierze podatek liniowy.

1.1.1. Zaliczki na podatek

Podatnik prowadzący działy specjalne produkcji rolnej na podstawie pkpir wpłaca w 2019 r. zaliczki na podatek, tak jak prowadzący działalność gospodarczą. Podstawą wyliczenia zaliczki będzie dochód ustalony na podstawie pkpir.

Od 1 stycznia 2018 r. podatnicy prowadzący działalność gospodarczą mogą nie wpłacać zaliczki na podatek, jeżeli podatek należny od dochodu osiągniętego od początku roku pomniejszony o sumę wpłaconych zaliczek od początku roku nie przekracza 1000 zł (dodany od 1 stycznia 2018 r. art. 44 ust. 15 ustawy o PIT).

PRZYKŁAD 4

Założmy, że podatek należny podatnika za okres od stycznia do marca 2019 r. wynosi 1244 zł. Zaliczki wpłacone przez podatnika za styczeń i luty wyniosły 1004 zł. Zaliczka za marzec w takim przypadku wynosi 240 zł. Podatnik nie musi jej wpłacać (zgodnie z art. 44 ust. 15 ustawy o PIT).

Przepis ten ma zastosowanie również w przypadku, gdy podatnik osiąga równocześnie, obok przychodów z działalności gospodarczej, przychody z:

- najmu, dzierżawy – opodatkowane według skali podatkowej;
- działów specjalnych produkcji rolnej, z których dochód ustalany jest na podstawie ksiąg.

Zwolnienie z obowiązku wpłaty zaliczki, gdy należna zaliczka nie przekracza 1000 zł, jest uprawnieniem podatnika, z którego może, ale nie musi korzystać.

Przy opodatkowaniu według norm szacunkowych podatnik płaci zaliczki na podatek na podstawie decyzji naczelnika urzędu skarbowego w terminie do 20. dnia następnego miesiąca. Dochodem przy zastosowaniu norm szacunkowych jest iloczyn jednostek określających wielkość działu specjalnego produkcji rolnej, np. liczby sztuk, oraz współczynnika dochodowości wynikającego z załącznika nr 2 do ustawy o PIT (aktualizowanego rokrocznie mocą rozporządzenia Ministra Finansów).

Z praktyki organów podatkowych:

- **Kiedy hodowla ryb akwariowych jest działem specjalnym produkcji rolnej:** *Wnioskodawca założył hodowlę ryb akwariowych (żyworodnych). (...) Baseny, w których jest wylęgarnia ryb w celu ich dalszej odsprzedaży, mają pojemność 500 litrów każdy z nich. Wnioskodawca łącznie posiada 16 basenów o pojemności 500 litrów = 8000 litrów. Baseny nie są do końca napełnione wodą, każdy z basenów jest zalany wodą w ilości 400 litrów – łącznie: 6400 litrów. Minimalny okres, jaki Wnioskodawca będzie przetrzymywał ryby w podchowcie, to okres 2 m-cy, po tym okresie będzie je odławiać i sprzedawać do sklepów akwarystycznych i hurtowników zajmujących się sprzedażą rybek akwariowych. Stwierdzić należy zatem, iż działalność, którą wykonuje Wnioskodawca, nie mieści się w definicji działów specjalnych produkcji rolnej, bowiem Spółka założona hodowlę ryb akwariowych na terenie dzierżawionego gospodarstwa rolnego. Tymczasem działem specjalnym produkcji rolnej jest wyłącznie hodowla ryb akwariowych powyżej 700 dm³ objętości akwarium, obliczonej według wewnętrznych długości krawędzi poza gospodarstwem rolnym. Mając zatem na uwadze, że minimalny okres jaki Wnioskodawca będzie przetrzymywał w podchowcie ryby akwariowe to okres dwóch miesięcy, uznać należy, że działalność w zakresie hodowli ryb akwariowych w basenach na terenie dzierżawionego gospodarstwa rolnego mieści się w przytoczonej powyżej definicji działalności rolniczej, o której mowa w art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie będąc jednocześnie zaliczana do działów specjalnych produkcji rolnej, a w konsekwencji przychody za sprzedaży ryb akwariowych będą wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 7 lipca 2016 r., nr ITPB3/4510-234/16/PS).*

1.2. Przedsiębiorstwo w spadku

Ustawa z 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej reguluje 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. Przedsiębiorstwo w spadku obejmuje składniki niematerialne i materialne, przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, stanowiące mienie przedsiębiorcy w chwili jego śmierci. Przedsiębiorstwo w spadku obejmuje także składniki niematerialne i materialne, przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej, nabyte przez zarządcę sukcesyjnego w okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, jeżeli nie został on powołany. Korzystanie z rozwiązań przewidzianych w ustawie o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej jest w pełni dobrowolne. Od przedsiębiorcy – a po jego śmierci od jego następców prawnych – zależy, czy chcąc zapewnić ciągłość działalności przedsiębiorstwa, skorzystają z narzędzi przewidzianych ustawą, w szczególności