

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. wynosił 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 darowizny 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 osiągnęte 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 zamierza 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 realizowała 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 zrzekły 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: