

Wybór formy rozliczania się z podatku dochodowego od osób fizycznych jako szczególne uprawnienie podatnika-przedsiębiorcy

Słowa kluczowe:

podatek dochodowy od osób fizycznych, ryczałt podatkowy, zryczałtowany podatek od przychodów ewidencjonowanych, karta podatkowa

Zagadnienie rozliczeń podatników wykonujących działalność gospodarczą na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest jednym z najbardziej interesujących problemów w obszarze prawa podatkowego. Jest to związane z funkcjonowaniem kilku form rozliczeń, z jakich może skorzystać podatnik-przedsiębiorca. Zróżnicowanie form opłacania podatku dochodowego od osób fizycznych wynika z konieczności realizacji różnorodnych celów, które obejmują nie tylko cel fiskalny, podstawowy dla ustawodawcy podatkowego, ale i inne, z których najważniejsze są cele gospodarcze i społeczne. Ich realizacja przez władzę publiczną wymaga wprowadzania różnych rozwiązań prawnych w zakresie konstrukcji przedmiotu i podstawy opodatkowania w podatku dochodowym, co w konsekwencji wpływa na formy rozliczania się podatnika z podatku dochodowego od osób fizycznych.

Prawo podatkowe należy do prawa publicznego, którego zadaniem jest ochrona interesu publicznego. Stosunek zobowiązaniowy na gruncie prawa podatkowego cechuje podporządkowanie jednej strony (podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku) drugiej stronie (wierzycielowi podatkowemu). Stosunki te nie są więc oparte na zasadzie równorzędności tak jak w prawie cywilnym. Owa nierównorzędność wynika z władztwa podatkowego państwa¹. Dopuszczenie zatem przez ustawodawcę do decydowania przez podatnika o sposobie rozliczania się z należności podatkowych stanowi dla podatników istotne narzędzie kształtowania własnej sytuacji podatkowoprawnej. Wybór formy opodatkowania ma podstawowe znaczenie z punktu widzenia interesów przedsiębiorcy, jako że w podatku dochodowym poszczególne formy rozliczania różnią się zasadniczo i tym samym mają istotny wpływ na kształtowanie się sytuacji finansowej firmy.

¹ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 16; A. Nita, *Stosunek podatkowoprawny*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 41–42; B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 102.

Wybór przez podatników formy opodatkowania, mieszczący się w ramach swobody tego wyboru, dokonywany jest w celu osiągnięcia określonych, przewidywanych konsekwencji podatkowoprawnych, ale także korzyści finansowych w ramach wykonywanej działalności gospodarczej. Uprawnienie to umożliwia przedsiębiorcy takie rozliczanie się z podatku dochodowego od osób fizycznych, które jest dla niego optymalne z punktu widzenia wielkości obciążeń podatkowych. Wybór formy opodatkowania determinowany jest przy tym takimi czynnikami, jak rodzaj wykonywanej działalności gospodarczej, wysokość obrotów, rodzaj i wysokość ponoszonych kosztów, proporcja przychodów do kosztów, a także łatwość rozliczania się z podatku dochodowego. Decyzja co do formy opodatkowania jest ważna także z tego względu, że wiąże ona podatnika – co do zasady – przez cały rok podatkowy.

Możliwość dokonania przez podatnika wyboru formy opodatkowania na zasadach ogólnych została przyznana ustawowo w art. 10 Ordynacji podatkowej². Zgodnie z § 1 tego artykułu wprowadzenie zryczałtowanej formy opodatkowania nie pozbawia podatnika możliwości dokonania wyboru opodatkowania na zasadach ogólnych. W myśl zaś § 2 powołanego artykułu, przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli ustawy podatkowe nie przewidują możliwości wyboru przez podatnika formy opodatkowania. Pomimo iż ustawodawca nie posłużył się tutaj określeniem „uprawnienia”, bez wątpienia możliwość wyboru formy opodatkowania jest uprawnieniem. Istotną cechą uprawnienia jest to, że podmiot ma pewną, przewidzianą prawem, możliwość zachowania się wywołującego skutki prawne, ale zachowanie to nie jest obowiązkiem tego podmiotu. Podstawowym elementem uprawnienia jest więc prawna możliwość zachowania się. W sytuacji prawnej uregulowanej przez art. 10 Ordynacji podatkowej, podatnik ma możliwość określonego zachowania się, tj. wyboru formy opodatkowania. Charakterystyczna dla uprawnienia jest także dobrowolność jego realizacji. Podatnik może zatem dokonać wyboru formy opodatkowania bądź zrezygnować z dokonania owego wyboru, a więc zrezygnować z realizacji uprawnienia. Wówczas o jego sytuacji podatkowoprawnej w zakresie formy rozliczania się z podatku dochodowego od osób fizycznych „decyduje” ustawodawca, nakładając na podatnika obowiązek rozliczania się na zasadach ogólnych.

Dla sytuacji prawnej podatnika związanej z wyborem formy opodatkowania istotne jest to, że organ podatkowy nie może wkraczać w sferę realizacji analizowanego uprawnienia. Organ podatkowy nie może więc utrudniać podatnikowi realizacji uprawnienia do wyboru formy rozliczania się z podatku dochodowego, gdy ustawa podatkowa takie uprawnienie przewiduje. Utrudnieniem takim byłoby na przykład nieprzyjęcie oświadczenia o wyborze formy opodatkowania. Organ podatkowy nie może także decydować za podatnika, którą formę opodatkowania wybrać.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.).

Uprawnienie do wyboru formy opodatkowania ma charakter mieszany, procesowo-materialny. Ukształtowana bowiem przez art. 10 Ordynacji podatkowej sytuacja prowadzi do powstania pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym więzi prawnych o charakterze materialnym i procesowym. W sferze materialnej wybór formy opodatkowania oddziałuje na wysokość podatku. Innymi słowy, kształtuje on sytuację materialnoprawną podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą poprzez wpływ na wysokość podatku dochodowego, który podatnik będzie musiał uiścić. Do zrealizowania owego uprawnienia konieczne jest jednak dokonanie czynności procesowej, tj. złożenie w określonym terminie w organie podatkowym stosownego oświadczenia. W tym ujęciu uprawnienie procesowe służy realizacji uprawnienia materialnego do opłacania podatku w określonej – wybranej – formie. Dopiero tak zrealizowane uprawnienie do wyboru formy opodatkowania prowadzi do ukształtowania sytuacji prawnej podatnika.

Ryczałt podatkowy może mieć zastosowanie albo *ex lege*, albo w drodze normatywnego określenia przesłanek prawnych i warunków, po których spełnieniu organ podatkowy może go zastosować³. Ryczałt w znaczeniu prawa materialnego jest obligatoryjny, natomiast ryczałt jako instytucja postępowania podatkowego jest uprawnieniem podatnika, z którego on może, lecz nie musi korzystać⁴.

Zakres uprawnienia do wyboru formy opodatkowania należy rozpatrywać w aspekcie podmiotowym i przedmiotowym. W aspekcie podmiotowym owo uprawnienie przysługuje jedynie podatnikowi, a więc osobie fizycznej, na której ciąży powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ bądź ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁶. Wymóg ten ma istotne znaczenie dla podatników, których przed organami podatkowymi reprezentują pełnomocnicy. Ponieważ wybór formy opodatkowania dokonywany jest przez złożenie oświadczenia woli, należy przyjąć, że owego oświadczenia nie może złożyć za podatnika pełnomocnik, na przykład doradca podatkowy. Możliwość udzielenia pełnomocnictwa w zakresie złożenia oświadczenia o wyborze formy opodatkowania nie wynika z żadnego przepisu prawa podatkowego.

Dla realizacji uprawnienia do wyboru formy opodatkowania istotny jest także aspekt przedmiotowy wprowadzający ograniczenia ze względu na rodzaj działalności gospodarczej. Ustawodawca wskazuje bowiem rodzaje działalności gospodarczej,

³ T. Dębowska-Romanowska, *Ryczałt jako instytucja formalnego i materialnego prawa podatkowego*, Acta Universitatis Lodziensis, Folia Juridica 54, Łódź 1992, s. 73.

⁴ C. Kosikowski, *Komentarz do art. 10 ustawy Ordynacja podatkowa*, LEX 2009.

⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

⁶ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 1998 r. Nr 144, poz. 930 ze zm.); dalej określana jako ustawa o ryczałtach.

w przypadku których analizowane uprawnienie może być zrealizowane. Szerzej o ograniczeniach zakresu przedmiotowego owego uprawnienia będzie mowa dalej.

W podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca podatkowy dopuszcza, w sytuacjach ściśle określonych w przepisach prawa materialnego, dokonanie przez podatnika wyboru formy rozliczenia się z tego podatku w postaci zasad ogólnych, uregulowanych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych bądź w formie zryczałtowanej, na podstawie ustawy o ryczałtach.

Z przyznania podatnikowi uprawnienia do wyboru ryczałtu podatkowego można wywieść zasadę, że podstawową formą rozliczania się przez podatnika wykonującego działalność gospodarczą z podatku dochodowego od osób fizycznych są zasady ogólne.

Podatnik może opłacać podatek według skali podatkowej lub podatek liniowy w wysokości 19% podstawy obliczenia podatku. Zasady ogólne są najbardziej skomplikowaną formą opłacania podatku dochodowego. Rozliczanie podatku dochodowego w ramach tej formy wymaga bowiem prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów albo ksiąg rachunkowych, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Zasady ogólne oraz podatek liniowy nie zawierają żadnych ograniczeń co do rodzaju wykonywanej działalności gospodarczej. W przypadku podatku liniowego ograniczenie możliwości wyboru tej formy dotyczy podatników, którzy uzyskują przychody ze świadczenia usług na rzecz byłego lub obecnego pracodawcy, odpowiadających czynnościom, które podatnik wykonywał lub wykonuje w roku podatkowym w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy (art. 9a ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

W ramach zryczałtowanych form opłacania podatku, ustawodawca przewidział dla podatników wykonujących działalność gospodarczą dwie formy opłacania podatku dochodowego, tj. ryczałt od przychodów ewidencjonowanych oraz kartę podatkową.

Analizując zagadnienie wyboru formy rozliczania podatku dochodowego od osób fizycznych w kategorii uprawnienia, należy zwrócić uwagę na trzy kwestie.

Po pierwsze, wybór ten nie zawsze jest możliwy, podlega on bowiem określonym ograniczeniom o charakterze zarówno podmiotowym, jak i przedmiotowym. Oznacza to, że uprawnienie do dokonania wyboru zryczałtowanej formy rozliczania podatku dochodowego nie jest bezwzględne. Zastosowanie ryczałtu podatkowego jest dopuszczalne jedynie w przypadkach ściśle określonych w przepisach ustawy o ryczałtach. Wybór ryczałtu determinowany jest takimi warunkami, jak: rodzaj działalności gospodarczej, wysokość przychodu uzyskanego w roku poprzedzającym, korzystanie z opodatkowania w formie karty podatkowej w przypadku rozpoczynania działalności w roku podat-

kowym⁷. Zarówno w przypadku ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, jak i karty podatkowej ustawodawca podatkowy wprowadził wyłączenia określonej kategorii podatników z opodatkowania w formie ryczałtowanej.

Ponadto w aspekcie przedmiotowym opodatkowaniu w formie ryczałtu mogą podlegać tylko niektóre, wyraźnie wskazane w ustawie o ryczałtach przychody. Niektóre zaś rodzaje działalności gospodarczej zostały wyłączone z opodatkowania w formie ryczałtowanej.

Po drugie, zastosowanie ryczałtu jako fakultatywnej i wyjątkowej metody rozliczania się z podatku dochodowego od osób fizycznych następuje wyłącznie na wniosek podatnika. Takie ukształtowanie zasad rozliczania się w formie uproszczonej oznacza, że na gruncie prawa podatkowego dopuszczana jest możliwość wyrażania woli przez podatników⁸. Rozwiązanie to zbliżone jest więc do prywatnoprawnej zasady autonomii woli stron. Wybór dokonany przez podatnika jest jednak wiążący dla organu podatkowego, jeśli spełnione zostaną określone w ustawie warunki uprawniające do jego dokonania.

Uprawnienie do wyboru formy opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych realizowane jest przez podatnika poprzez złożenie oświadczenia organowi podatkowemu (art. 9 ust. 1 ustawy o ryczałtach). Jedynym wymogiem w przypadku wyboru tej formy opłacania podatku jest pisemna forma oświadczenia. Taka forma chroni podatnika przed zarzutem niezłożenia tego oświadczenia. W razie sporu z organem podatkowym pozwala ona wykazać zarówno fakt, jak i datę złożenia oświadczenia.

Uprawnienie to nie jest jednak nieograniczone. Przede wszystkim to ustawodawca wskazuje możliwości, spośród których podatnik dokonuje wyboru. Po drugie, wybór ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych wchodzi w grę jedynie w sytuacji, gdy podatnik w roku poprzedzającym rok podatkowy uzyskał przychody z tej działalności, prowadzonej wyłącznie samodzielnie, w wysokości nieprzekraczającej 150 000 euro, a gdy działalność była prowadzona w formie spółki, suma przychodów wspólników spółki z tej działalności nie przekroczyła kwoty 150 000 euro⁹ (art. 6 ust. 4–6 ustawy o ryczałtach).

Treść oświadczenia podatnika jest już sformułowana w przepisach prawa¹⁰. Oświadczenie podatnika musi zatem spełniać określone tam wymogi, dotyczące zarówno treści, jak i terminu złożenia. Nie można więc mówić o pełnej autonomii woli stron, typowej

⁷ Wyrok NSA w Katowicach z dnia 9 grudnia 2003 r. I SA/Ka 2747/02, LEX nr 103417; Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 listopada 2008 r. I SA/Łd 1235/08, LEX nr 518965; Wyrok NSA w Warszawie z dnia 24 listopada 2006 r. II FSK 1386/05, LEX nr 262791.

⁸ M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 141.

⁹ Kwoty wyrażone w euro przelicza się na walutę polską według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w dniu 1 października roku poprzedzającego rok podatkowy.

¹⁰ M. Balcerzak, A. Zalański, *Sądowo-administracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2002, Nr 1, s. 34.

dla prawa cywilnego. Zasadniczo bowiem autonomia woli stron stosunku zobowiązaniowego i możliwość jego swobodnego kształtowania, związane z cywilnoprawną metodą regulacji prawnej, nie odgrywają w prawie podatkowym żadnej roli¹¹. Instytucja wyboru formy opodatkowania jest jednak charakterystyczna dla podatku dochodowego od osób fizycznych, zważywszy publicznoprawny charakter norm prawnych regulujących opodatkowanie tym podatkiem.

Prawo wyboru zryczałtowanych form rozliczania się z podatku dochodowego zostało ponadto ograniczone wyznaczeniem terminu, w którym podatnik może złożyć oświadczenie o wyborze zryczałtowanej formy opłacania podatku. W przypadku ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oświadczenie takie podatnik składa w terminie do 20 stycznia roku podatkowego, a w przypadku rozpoczęcia działalności gospodarczej w trakcie roku podatkowego – do dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia działalności, nie później jednak niż w dniu uzyskania pierwszego przychodu. Termin ten ma charakter materialny i nie podlega przywróceniu ani przedłużeniu. Niezłożenie tego oświadczenia prowadzi zatem do utraty prawa do tej formy opodatkowania i powoduje obowiązek opłacania podatku dochodowego na zasadach ogólnych.

Natomiast w przypadku karty podatkowej podatnik składa wniosek właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, nie później niż do dnia 20 stycznia roku podatkowego, a jeżeli podatnik rozpoczyna działalność w trakcie roku podatkowego – przed rozpoczęciem działalności (art. 29 ust. 1 ustawy o ryczałtach). Skorzystanie z tej formy nie jest więc obligatoryjne¹². Wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej spełnia rolę zgłoszenia obowiązku podatkowego¹³. W przypadku wyboru tej formy opodatkowania czynność procesowa złożenia oświadczenia została jednak sformalizowana poprzez wskazanie przez ustawodawcę elementów, które powinien zawierać wniosek o opodatkowanie w tej formie.

Specyficznym rozwiązaniem w przypadku realizacji uprawnienia do wyboru karty podatkowej jest wykazanie przez podatnika we wniosku istnienia warunków uprawniających do zastosowania tej formy opodatkowania. Dopiero więc wykazanie przez podatnika spełnienia owych warunków pozwala organowi podatkowemu na wydanie decyzji ustalającej wysokość podatku (art. 30 ust. 1 ustawy o ryczałtach). W tym przypadku w istocie to organ podatkowy – poprzez wydanie decyzji – decyduje o zastosowaniu karty podatkowej.

¹¹ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 16.

¹² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 marca 2007 r. III SA/Wa 3613/06, LEX nr 329035; Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 października 2008 r. III SA/Wa 742/08, LEX nr 514998; J. Patyk, *Zmiany form opodatkowania podmiotów gospodarczych*, [w:] A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Lublin 2003, s. 306–309.

¹³ C. Kosikowski, *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986, s. 85.

W kategoriach uprawnienia podatnika do wyboru formy opodatkowania należy też rozpatrywać możliwość zmiany zryczałtowanej formy opodatkowania na jego zasady ogólne w kolejnych latach podatkowych. Ustawodawca przyjął bowiem zasadę kontynuacji formy opodatkowania, w myśl której jeżeli do dnia 20 stycznia roku podatkowego podatnik nie zgłosi likwidacji działalności gospodarczej lub nie dokona wyboru innej formy opodatkowania, uważa się, że nadal prowadzi działalność opodatkowaną w wybranej przez siebie formie, tj. ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych bądź karty podatkowej (art. 9 ust. 1 zd. ost. oraz art. 29 ust. 1 zd. drugie ustawy o ryczałtach). Podatnikowi przysługuje zatem uprawnienie do zrzeczenia się ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych za dany rok podatkowy na rzecz opodatkowania w formie karty podatkowej lub zasad ogólnych¹⁴.

Innym uprawnieniem podatnika do wyboru formy rozliczania podatku dochodowego od osób fizycznych jest możliwość zrzeczenia się opodatkowania w formie karty podatkowej. Z uprawnienia tego podatnik może skorzystać, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej bądź decyzji zmieniającej wysokość tego podatku, na rzecz zasad ogólnych albo ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, jeśli podatnik spełnia warunki do opodatkowania w tej formie, określone w rozdziale 2 ustawy o ryczałtach. W takim przypadku na podatniku ciąży obowiązek założenia i prowadzenia ksiąg podatkowych bądź ewidencji przychodów i stosownie do tego opłacania podatku na zasadach ogólnych bądź ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (art. 32 ustawy o ryczałtach).

Instytucja zrzeczenia się opodatkowania w formie karty podatkowej umożliwia zatem podatnikowi rezygnację z opłacania podatku w tej formie, jeśli nie zgadza się on z wysokością ustalonej należności podatkowej. Można więc przyjąć, że wyrażenie przez podatnika zgody na ustaloną przez organ podatkowy wysokość podatku jest warunkiem zastosowania ryczałtu podatkowego w formie karty podatkowej. Oznacza to jednocześnie, że ryczałt nie jest formą opodatkowania przychodów bezwzględnie i zawsze obowiązującą w sytuacji wystąpienia ustawowych warunków takiego opodatkowania i wyboru tej formy przez podatnika.

W ramach ryczałtu ewidencjonowanego podatnik zobowiązany jest prowadzić – odrębnie na każdy rok – ewidencję przychodów, w której ewidencjonuje zdarzenia gospodarcze kształtujące podatkowopravny stan faktyczny zaistniały w trakcie roku podatkowego (art. 15 ust. 1 ustawy o ryczałtach). Ta forma rozliczania się z podatku dochodowego charakteryzuje się tym, że nie występuje w niej element kosztów uzyskania przychodu. Podatek opłacany jest według stawki procentowej od osiągniętego przychodu.

¹⁴ Wyrok NSA w Bydgoszczy z dnia 24 listopada 2003 r. SA/Bd 2107/03, LEX nr 138987.

Na gruncie ryczałtu podatkowego wyodrębnia się również takie sytuacje, gdy przy obliczaniu należności podatkowej nie mają znaczenia faktyczne wpływy i nakłady, wysokość należności podatkowej bowiem jest wyznaczona przez przepisy ustawy. Podstawami obliczania wielkości podatków zryczałtowanych w takich przypadkach mogą być oznaki zewnętrzne działalności podatnika, przewidywane obroty lub dochody, albo obrót rzeczywisty podatnika jako podstawa obliczenia dla kilku zryczałtowanych podatków¹⁵. Podstawa opodatkowania ustalona jest jako średnia szacunkowa wielkość należności, jednakowa dla całej grupy podatników zaliczonych do tej kategorii ryczałtu¹⁶. Takie zasady opodatkowania przyjęte zostały w karcie podatkowej.

Karta podatkowa jest najbardziej uproszczoną formą rozliczania się przedsiębiorcy z podatku dochodowego. Nie wymaga ona bowiem – w przeciwieństwie do zasad ogólnych i ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych – prowadzenia ksiąg podatkowych ani żadnych ewidencji zdarzeń gospodarczych.

Pomimo przedstawionych wyżej ograniczeń zawężających uprawnienie podatnika do wyboru formy opłacania podatku, niewątpliwie uprawnienie to kształtuje korzystnie sytuację prawną podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą i stwarza warunki do rozwoju owej działalności. Uprawnienie to umożliwia podatnikowi-przedsiębiorcy określenie strategii działania przy uwzględnieniu poziomu obciążeń podatkiem dochodowym. Możliwość wyboru formy opłacania podatku wiąże się z przewidywaniem wysokości owego obciążenia (przy założeniu pewności i stabilności opodatkowania). Może być korzystna szczególnie dla podatników rozpoczynających działalność gospodarczą.

Analizując sytuację prawną podatnika w kontekście uprawnienia do wyboru formy opłacania podatku, nie można również pominąć obszarów, w których realizacja owego uprawnienia nie przyniesie podatnikowi realnej korzyści. Jest to związane z tym, że ustawodawca podatkowy, konstruując owo uprawnienie, nie uregulował wszystkich sytuacji, w których może znaleźć się podatnik w związku z jego realizacją. W szczególności może powstać sytuacja, gdy podatnik dokona nieprawidłowego wyboru formy opodatkowania, ale okoliczność ta ujawni się dopiero po kilku latach. W praktyce podatkowej do takiej sytuacji dojdzie, gdy organ podatkowy weryfikując deklaracje podatkowe podatnika, dojdzie do wniosku, że podatnik dokonał błędnego wyboru formy opłacania podatku (na przykład podatnik wybrał ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, wykonując działalność, w odniesieniu do której jest on wyłączony). Sytuacja taka może prowadzić do bardzo dolegliwych dla podatnika-przedsiębiorcy konsekwencji finanso-

¹⁵ R. Mastalski, *Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Ossolineum, Wrocław 1973, s. 127; N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN Sp. z o.o., Warszawa 1992, s. 163.

¹⁶ N. Gajl, *op. cit.*, s. 163.

wych. Wiąże się ona także z koniecznością zaprowadzenia właściwej dokumentacji podatkowej, między innymi podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

W przypadku błędnego wyboru przez podatnika formy opodatkowania przepisy prawa podatkowego, w tym Ordynacja podatkowa, nie przewidują żadnych środków ochrony podatnika. Pomimo zatem, iż podatnik składa stosowne oświadczenie do organu podatkowego, który to oświadczenie przyjmuje, brak jest jakichkolwiek instrumentów prawnych pozwalających podatnikowi „uwolnić się” od negatywnych konsekwencji związanych z nieprawidłową realizacją uprawnienia do wyboru formy opodatkowania. Wydaje się zaś, że w takim przypadku podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji błędnego wyboru formy opodatkowania.

Wadliwość konstrukcji uprawnienia do wyboru formy opodatkowania polega na braku uregulowania obowiązku organu podatkowego dokonania weryfikacji oświadczenia pod względem zgodności z przepisami prawa materialnego w określonym ustawowo terminie od jego złożenia. Taka konstrukcja uprawnienia do wyboru formy opodatkowania niewątpliwie osłabia jego znaczenie, a nawet może prowadzić do zniechęcenia do korzystania z tego ważnego instrumentu kształtowania własnej sytuacji prawnej przez podatnika-przedsiębiorcę.

Innym czynnikiem utrudniającym prawidłową realizację omawianego uprawnienia są nieprecyzyjne przepisy regulujące zakres przedmiotowy zryczałtowanych form opodatkowania. Wybór bowiem formy opodatkowania w przypadku niektórych rodzajów działalności może budzić wątpliwości. Wątpliwości budzi także restrykcyjne uregulowanie terminu do wyboru formy opodatkowania. Materialny charakter tego terminu sprawia, że jego uchybienie prowadzi do utraty możliwości wyboru formy opodatkowania.

Pomimo stwierdzonych wątpliwości i mankamentów omawianego uprawnienia należy je niewątpliwie ocenić pozytywnie. W przepisach prawa podatkowego, należących do norm prawa publicznego, swoboda podatnika w wyborze najkorzystniejszego dla niego wariantu podatkowoprawnego stanu faktycznego oraz postaci powinności podatkowej należy do wyjątków od zasady kształtowania sytuacji prawnej podatnika zgodnie z zasadą władztwa podatkowego państwa. Przyznanie zatem podatnikowi możliwości oddziaływania na treść ciążącej na nim powinności w zakresie sposobu ustalania i realizacji świadczenia podatkowego wpływa też korzystnie na relację pomiędzy władzą publiczną a podatnikami.

