EUGENIUSZ RUŚKOWSKI
LEONARD ETEL
JANUSZ STANKIEWICZ

PRAWO PODATKOWE

Temida 2
Białystok 1994

54223

© Copyright by TEMIDA 2
Białystok 1994

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana, w jakiejkolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny) włącznie z fotokopiowaniem, bez pisemnej zgody wydawcy.

Wydanie pierwsze

36.2.

BIBLIOTEKA

ISBN 83-86137-07-X

223426

BIBLIOTEKA GŁÓWNA FILII UW
w Białymstoku
FUW0054035

Opracowanie graficzne okładki
i układ typograficzny:

Krzysztof Kruszewski
Jerzy Banasiuk

Redaktor techniczny: Jerzy Banasiuk

Druk: Orthdruk Białystok

J-264/94 p

Wydawca: **TEMIDA 2**
Przy współpracy i wsparciu finansowym Wydziału Prawa
Uniwersytetu Warszawskiego w Białymstoku.

120.000,-

Spis treści

Wprowadzenie 11

CZĘŚĆ PIERWSZA

PODSTAWOWE PROBLEMY I POJĘCIA PRAWA PODATKOWEGO

Rozdział 1
POJĘCIE PODATKU NA TLE INNYCH DOCHODÓW BUDŻETOWYCH 15

1.1. Istotne cechy podatku 15

1.2. Podatek a inne dochody budżetowe 18

Rozdział 2
KLASYFIKACJE PODATKÓW 21

Rozdział 3
ROLA I FUNKCJE PODATKÓW 25

Rozdział 4
WEWNĘTRZNA KONSTRUKCJA PODATKÓW (CECHY ZMIENNE PODATKÓW) 27

4.1. Uwagi wstępne 27

4.2. Podmiot opodatkowania 27

4.3. Przedmiot opodatkowania 28

4.4. Podstawa opodatkowania 28

4.5. Stawki podatkowe 29

4.6. Warunki płatności podatku 32

4.7. Ulgi i zwolnienia podatkowe 33

4.8 Ryczałty podatkowe 34

Rozdział 5
SYSTEM PODATKOWY, PRAWO PODATKOWE
I POLITYKA PODATKOWA 35

Rozdział 6
ZASADY PODATKOWE 36

CZĘŚĆ DRUGA

POLSKI SYSTEM PODATKOWY
(MATERIALNE PRAWO PODATKOWE)

Rozdział 1
PODATKI STANOWIĄCE DOCHÓD BUDŻETU
PAŃSTWA 43

1.1. Podatek od towarów i usług 43

1.2. Podatek akcyzowy 60

1.3. Podatek importowy 66

1.4. Podatek od gier 68

1.5. Podatek dochodowy od osób fizycznych 71

1.6. Zryczałtowane formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych 107

1.7. Podatek dochodowy od osób prawnych 117

1.8. Opodatkowanie wzrostu wynagrodzeń 129

Rozdział 2
PODATKI STANOWIĄCE DOCHÓD BUDŻETU GMINY . . 131

2.1. Podatek rolny 131

2.2. Podatek leśny 142

2.3. Podatki i opłaty lokalne 148

2.3.1. Podatek od nieruchomości 148

2.3.2. Podatek od środków transportowych 156

2.3.3. Podatek od posiadania psów 158

2.3.4. Opłata targowa 160

2.3.5. Opłata miejscowa 161

2.3.6. Opłata administracyjna 162

2.4. Samoopodatkowanie 163

2.5. Podatek od spadków i darowizn 164

2.6. Opłata skarbowa 175

CZĘŚĆ TRZECIA

ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE - PROCEDURA PODATKOWA I EGZEKUCJA PODATKÓW

Rozdział 1
ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE 183

1.1. Źródła prawa o zobowiązaniach podatkowych . . 183

1.2. Zakres stosowania przepisów o zobowiązaniach podatkowych 185

1.3. Organy podatkowe 188

1.4. Podatnik, płatnik, inkasent 193

1.5. Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe. Obowiązki instrumentalne 195

1.6. Przedawnienie prawa do wydawania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe 203

1.7. Zaniechanie ustalania zobowiązań podatkowych i poboru podatków 204

1.8. Wykonywanie zobowiązań podatkowych 206

1.9. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe . . 216

1.10. Kontrola podatkowa, kontrola skarbowa, szczególny nadzór podatkowy 230

Rozdział 2
POSTĘPOWANIE PODATKOWE 237

2.1. Uwagi ogólne 237

2.2. Zasady postępowania podatkowego 238

2.3. Wszczęcie postępowania podatkowego 242

2.4. Obowiązki organu podatkowego i uprawnienia strony w trakcie prowadzenia postępowania podatkowego 244

2.5. Decyzja podatkowa 247

2.6. Środki prawne zaskarżenia decyzji podatkowych . 248

2.7. Terminy w postępowaniu podatkowym 252

Rozdział 3
EGZEKUCJA ADMINISTRACYJNA 254

3.1. Podstawowe źródła prawa regulujące administracyjne postępowanie egzekucyjne 254

3.2. Zasady postępowania egzekucyjnego 255

3.3. Organy egzekucyjne 258

3.4. Środki egzekucji należności pieniężnych 260

3.5. Postępowanie zabezpieczające 264

CZĘŚĆ CZWARTA

OCENA OGÓLNA I KIERUNKI EWOLUCJI POLSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO

Rozdział 1
POLSKI SYSTEM PODATKOWY A PODATKI W KRAJACH WSPÓLNOTY EUROPEJSKIEJ 269

Rozdział 2
POLSKI SYSTEM PODATKOWY W WARUNKACH PRZECHODZENIA DO GOSPODARKI RYNKOWEJ . . . 278

Wybór literatury podatkowej 281

Wprowadzenie

Współautorzy niniejszej pracy wychodzą z dyskusyjnego założenia, iż "na tym świecie dwie rzeczy są tylko pewne: śmierć i podatki". Dlatego podatki w naszej pracy są traktowane jako zjawisko obiektywne, niezależne od woli człowieka. To, czy człowiek z tymi podatkami będzie mógł żyć zależy natomiast od ich konstrukcji, od kształtu poszczególnych podatków w danym miejscu i czasie. Aby było to możliwe, podatki nie mogą zależeć od abstrakcyjnych uchwał organów władzy, ani tym bardziej od pomysłu na realizację tych uchwał przez organy administracji. Podatki są bowiem w historii społeczeństw sprawą ogromnej wagi, którą doceniono zarówno w Wielkiej Karcie Wolności Jana Bez Ziemi z 1215 r. i w polskim Przywileju Koszyckim z 1464 r. Mają więc one już długą historię. W trakcie wieków powstały też niepodważalne doświadczenia i bezdyskusyjne zasady polityki podatkowej, nad którymi w Polsce nie należy wszczynać dyskusji li tylko dlatego, że jesteśmy państwem wprowadzającym gospodarkę rynkową.

Chcemy nawiązać też do wielkich osiągnięć naszej nauki w tym zakresie. Co ciekawe, osiągnięcia te nie zakończyły się z końcem gospodarki rynkowej w naszym kraju. Teoria podatków rozwijała się w Polsce bowiem z ogromnym powodzeniem aż do lat siedemdziesiątych. Ogromny wkład do niej wniosły zwłaszcza badania Prof. Mariana Weralskiego. Dopiero teoria o obumieraniu podatków w socjalizmie i ograniczenie do minimum dydaktyki w tych sprawach odbiły swoje negatywne piętno na rozwoju nauki i praktyki podatkowej.

Właśnie z takimi doświadczeniami Polska wkroczyła w etap budowy "gospodarki rynkowej", w której podatki są jednym z naczelnych problemów nauki i praktyki. Nie tylko należało więc w

naszym kraju zmienić system podatkowy, co wymaga ogromnej wiedzy i doświadczeń, ale stało się koniecznym zmienienie mentalności społeczeństwa, odzwyczajonego od płacenia podatków i pozbawionego sensu ich istnienia.

Dlatego w niniejszej pracy Autorzy zdecydowali się na koncepcję swoistego "przewodnika po polskim prawie podatkowym". Poza wyjaśnieniem podstawowych pojęć podatkowych w części ogólnej, zaprezentowany został zarys systemu podatkowego z charakterystyką poszczególnych podatków oraz zasady procedury i egzekucji podatkowej. Zamieszczona w pracy ocena polskich rozwiązań podatkowych i kierunków ich reformy ma - ze względu na zakres opracowania - charakter subiektywny i wycinkowy; zamieszczamy ją jednak dla dopełnienia obrazu polskiego prawa podatkowego. W ten sposób lepiej będzie ona mogła służyć - zdaniem Autorów - studentom i osobom starającym się zorientować w całokształcie problematyki podatkowej.

Z konieczności, w tak ograniczonej rozmiarowo pracy, zawarte materiały muszą być powierzchowne i ogólne. Większość problemów prawa podatkowego zasługuje natomiast na odrębne badania i monografie. Wiele takich opracowań monograficznych już powstało, dlatego załączono do pracy możliwie pełny wykaz literatury przedmiotu, w celu ułatwienia pogłębionych studiów nad prawem podatkowym.

Autorzy

CZĘŚĆ PIERWSZA

PODSTAWOWE PROBLEMY I POJĘCIA PRAWA PODATKOWEGO

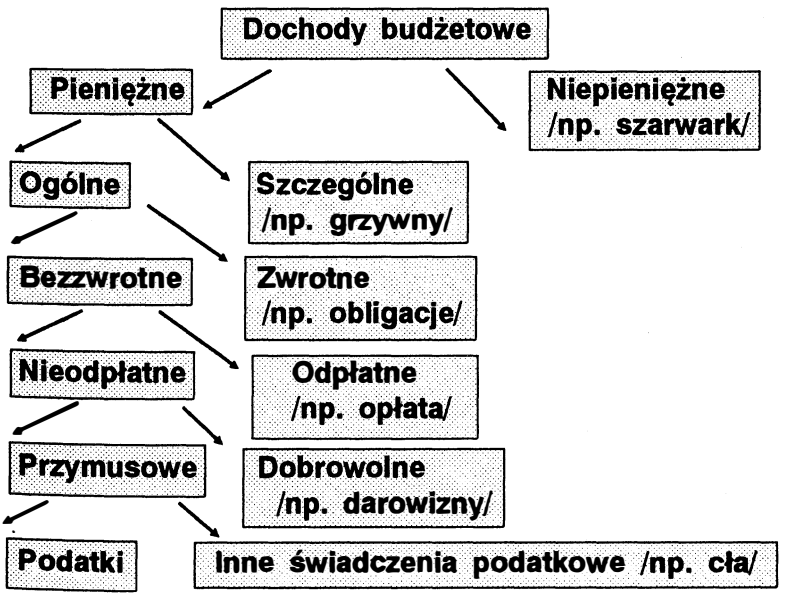
ROZDZIAŁ 1

POJĘCIE PODATKU NA TLE INNYCH DOCHODÓW BUDŻETOWYCH

1.1. Istotne cechy podatku

Podatek jest jednym z rodzajów dochodów budżetowych. Definiuje się go poprzez wyliczenie jego "stałych" cech, które oddają istotę tego świadczenia. Tak więc podatek jest **świadczeniem pieniężnym, na rzecz związków publicznych, ogólnym, przymusowym, bezzwrotnym i nieodpłatnym.** Na tle innych dochodów budżetowych można to ująć w następującym schemacie graficznym.

Tabela 1. Dochody budżetowe (klasyfikacja ogólna)



Podatek jest świadczeniem **na rzecz podmiotów prawa publicznego** (związków publicznoprawnych). Uproszczone są więc stwierdzenia o podatkach jako świadczeniach na rzecz budżetu państwa lub na rzecz budżetu w ogóle. Podmioty publicznoprawne gromadzą bowiem swoje dochody nie tylko w ramach budżetu, lecz także w innych ramach organizacyjnych (np. jako pozabudżetowe fundusze celowe).

Podatek jest świadczeniem **ogólnym.** Oznacza to, że zarówno jego podmiot, jak i przedmiot opodatkowania mają charakter ogólny, powtarzalny, a nie zindywidualizowany, konkretny. Najlepiej wyraża to klasyczna dla podatku formuła: "Każdy, kto znajduje się w określonej sytuacji (np. osiąga dochody) zobowiązany jest do zapłaty podatku...". Przeciwieństwem cechy ogólności jest szczególność (skonkretyzowanie). Tę ostatnią cechę posiada przykładowo grzywna, orzeczona wyrokiem sądowym, w indywidualnej sprawie, wobec konkretnie określonego podmiotu.

Podatek jest świadczeniem **przymusowym.** Chodzi tu nie tylko o sposób jego pobierania, gdyż w określonych przypadkach podatnik może uiszczać go z przekonaniem i całkowicie dobrowolnie, lecz o zabezpieczenie tego świadczenia przymusem władzy publicznej. Możliwość zastosowania przymusu wynika z konstrukcji prawnej podatku, przewidującej stosowanie różnorodnych sankcji w sytuacji niewywiązywania się podatnika z nałożonych na niego prawem podatkowym obowiązków.

Podatek jest świadczeniem **bezzwrotnym.** Chodzi tu nie tyle o fakt, iż raz zapłacony podatek nie jest podatnikowi zwracany, gdyż od tej zasady prawo podatkowe przewiduje coraz więcej wyjątków. Istotą podatku jest natomiast jego redystrybucyjny charakter, polegający na definitywnym przesunięciu środków finansowych, a tym samym możliwości nabywczych, które te środki re-

prezentują, od podatnika na rzecz władzy publicznej (państwa, samorządu terytorialnego). Ten definitywny charakter redystrybucji podatkowej różni podatek od świadczeń zwrotnych, których istotą jest - jak w przypadku pożyczki publicznej - czasowa tylko redystrybucja środków finansowych na rzecz władzy publicznej.

Podatek jest świadczeniem **nieodpłatnym**. W uproszczeniu można to wyrazić jako brak wyraźnego związku między płaconymi podatkami a wzajemnymi obowiązkami władzy publicznej wobec podatników. Wprawdzie władze publiczne mają określone obowiązki wobec obywateli i podmiotów gospodarczych płacących podatki, jednak o wzajemnej zależności między podatkami i obowiązkami państwa, często realizowanymi poprzez wydatki publiczne, można mówić w sensie ogólnym, abstrakcyjnym, a nie konkretnym. Rozumowania tego nie podważa fakt, iż w określonych sytuacjach omawiany związek wzajemny między płaceniem podatków i obowiązkami władzy publicznej, czy też - inaczej mówiąc - świadczeniami tej władzy na rzecz podatników, jest bardziej widoczny. Ma to miejsce zwłaszcza przy tzw. **podatkach celowych**, które najczęściej zaliczane są na rzecz funduszu celowego, przeznaczonego na bardziej lub mniej skonkretyzowane zadania (np. częste przeznaczanie podatku drogowego na budowę dróg).

Czasami nieodpłatność podatku sprowadza się do jego **nieekwiwalentności**. Nie są to jednak pojęcia równoznaczne. Nieekwiwalentność występuje bowiem także przy częściowej odpłatności, natomiast podatek świadczeniem odpłatnym częściowo nie jest.

Niektórzy autorzy wśród istotnych cech podatków wymieniają także inne cechy niż omówione wyżej. Podkreśla się często, że podatek jest świadczeniem **jednostronnie ustalanym przez państwo**[1]. Podat-

1. Zob. np. **K. Ostrowski**, Prawo finansowe. Zarys ogólny, Warszawa 1970, s. 140-141.

ki mogą być jednak wprowadzane także przez inną niż władza państwowa, władzę publiczną. Ponadto - naszym zdaniem - z istoty cechy ogólności podatku oraz jego przymusowości wynika charakter jednostronnego stanowienia podatków przez tę władzę.

Przez wiele lat toczył się także spór, czy do istotnych cech podatków należy **dokonanie przewłaszczenia** w sensie ekonomicznym, to znaczy zmiana właściciela środków pieniężnych[1]. Gdyby pozytywnie odpowiedzieć na to pytanie, możnaby podważać podatkowy charakter świadczeń **sektora państwowego** na rzecz państwa (w ujęciu makroekonomicznym jest to bowiem przesuwanie środków pieniężnych w ramach tego samego właściciela ("z kieszeni do kieszeni"). Nie wdając się w niuanse tego sporu przyjmujemy, że w sensie funkcjonalnym świadczenia, które posiadają omówione wyżej istotne cechy - są podatkami, nawet jeżeli sprowadzają się do "przesunięć" środków pieniężnych w ramach własności państwowej czy samorządowej[2].

1.2. Podatek a inne dochody budżetowe

Omówione w pkt 1.1. istotne cechy podatków pozwalają dość precyzyjnie odróżnić te świadczenia od innych dochodów publicznych.

Podstawowa różnica między **podatkiem a opłatą** polega na odpłatności tej drugiej. Opłata jest bowiem z reguły świadczeniem za skonkretyzowane działanie organu publicznoprawnego, związanym z częściowym lub pełnym zwrotem kosztów tego działania.

1. Zob. **J. Chechliński**, Z zagadnień teorii podatku, Warszawa 1963, i N. Gajl, Teorie podatkowe w świecie, Warszawa 1992.
2. **J. Harasimowicz**, Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1977, s. 113 i nast.

W praktyce pod nazwą opłaty mogą występować świadczenia wielokrotnie przewyższające wspomniane koszty, a nawet z pokryciem tych kosztów zupełnie nie związane. Tak jest np. z obowiązującą aktualnie w Polsce opłatą skarbową od umów cywilnoprawnych. Takie opłaty - z punktu widzenia merytorycznego - są podatkami (posiadają bowiem wszystkie istotne cechy podatków).

Nie ma także merytorycznych różnic między **podatkiem i cłem**. Cła posiadają bowiem wszystkie istotne cechy podatku, natomiast specyfika ich przedmiotu i poboru upoważnia tylko do stwierdzenia, że są one szczególnym rodzajem podatku.

Z kolei różnica między **podatkiem a karą pieniężną i grzywną** sprowadza się do nieposiadania przez te ostatnie cechy ogólności. Specyfika kary pieniężnej i grzywny polega więc na tym, że są one wymierzane w konkretnych sprawach przez powołane do tego organy i mają charakter sankcji za naruszenie przepisów.

Tradycyjnie dyskusyjny w naszej literaturze przedmiotu był natomiast stosunek między **podatkami a składkami na ubezpieczenia społeczne**[1]. Nie wracając w szczegółach do tej dyskusji należy stwierdzić, że im ściślejsze jest powiązanie między składką, a świadczeniami związanymi z jej poborem, tym większy jest stopień odpłatności składki i tym bardziej różni się ona od podatku i vice versa.

Dość oczywiste są natomiast różnice między **podatkami a innymi rodzajami świadczeń publicznych**. Tak więc podatki różnią

1. Zob. np. **L. Kurowski, M. Weralski,** Prawo finansowe, wyd. IV, Warszawa 1972, s. 104 oraz **W. Goronowski,** Składki na ubezpieczenia społeczne, w: System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Ossolineum 1985.

się **od kredytu publicznego** ich bezzwrotnością i z reguły przymusowym charakterem (chociaż w wyjątkowych przypadkach także kredyt publiczny może być przymusowy). Od **darowizn i zapisów** na rzecz podmiotów publicznoprawnych podatki różni dobrowolny charakter tych pierwszych, przy przymusowym charakterze podatków.

ROZDZIAŁ 2

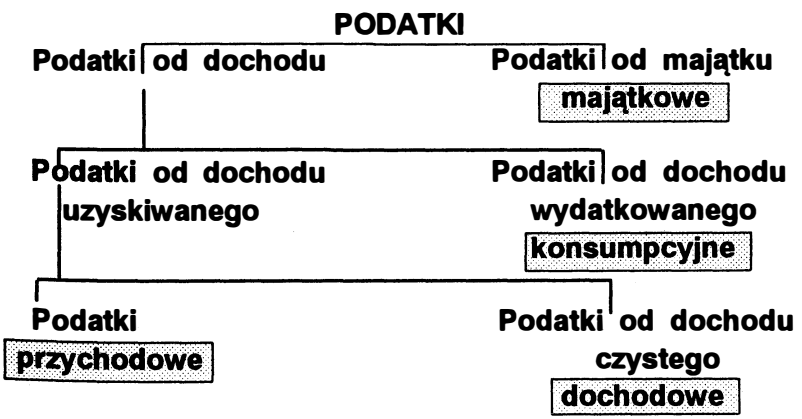
KLASYFIKACJA PODATKÓW

Różne są możliwości klasyfikowania podatków, w zależności od przyjętego kryterium. W niniejszej pracy, ze względów praktycznej przydatności, przyjmujemy sposoby ich klasyfikacji:

- z punktu widzenia źródła, przedmiotu i podstawy opodatkowania;
- z punktu widzenia przerzucalności podatków;
- z punktu widzenia ich dysponentów, to znaczy podmiotów na rzecz których podatki są pobierane[1].

Najbardziej znany jest w literaturze podział na **podatki dochodowe, majątkowe i konsumpcyjne**, które oddaje poniższa tabela.

Tabela 2. Podział podatków ze względu na przedmiot i podstawę opodatkowania.
Źródło: L. Kurowski, M. Weralski, Prawo finansowe, wyd. III, Warszawa 1970, s. 126.



1. O innych możliwych klasyfikacjach podatków zob. np. **H. Dalton**, Nauka skarbowości, Łódź 1948.

Pojęcia: źródła, przedmiotu i podstawy opodatkowania wyjaśnione zostały w rozdziale 4, pkt 1-3. Omawiana klasyfikacja podatków zakłada, że źródłem podatku może być albo dochód, czyli nadwyżka przychodów nad kosztami, albo majątek, czyli dochód wcześniej uzyskany i przekształcony w majątek. Dochodzimy więc do wniosku, że pierwotnym źródłem podatku, w sensie ekonomicznym, jest zawsze i tylko dochód. Natomiast pewne konstrukcje przedmiotu i podstawy opodatkowania mogą być różne i pod tym względem podatki formalne mogą obciążać majątek, przychód, dochód lub konsumpcję, mimo że ekonomicznie zawsze muszą być ponoszone z dochodu.

"Jeżeli przedmiotem podatku jest dochód lub wielkość zbliżona do dochodu, to podatek możemy określić jako bezpośredni, bezpośrednio trafiający w źródło. Jeżeli przedmiot podatku nie jest zjawiskiem, które mogłoby świadczyć o istnieniu dochodu, podatek jest pośredni"[1].

Wspomniany rozdźwięk między źródłem podatku (w sensie ekonomicznym) a jego formalno-prawnym ujęciem może też zachodzić w aspekcie podmiotowym. Częstą jest bowiem sytuacja, że inny podmiot jest formalnie zobowiązany do uiszczenia podatku, a inny ponosi jego ekonomiczny ciężar. Jest tak z reguły przy podatkach konsumpcyjnych, które formalnie płaci wytwórca i (lub) handlowiec, a merytorycznie jego ciężar ponosi ostateczny nabywca towaru i (lub) usługi, gdyż podatek wkalkulowany jest w ich cenę. Typowymi przykładami podatków konsumpcyjnych są obowiązujące aktualnie w Polsce: VAT i akcyza.

1. **J. Harasimowicz**, op. cit., s. 125.

Problem rozróżniania podmiotów formalnie zobowiązanych do zapłaty podatku i merytorycznie ponoszących ich ciężar wiąże się z zagadnieniem **przerzucalności podatków.**

Zjawisko przerzucalności sprowadza się do możliwości przeniesienia przez podatnika ekonomicznego ciężaru podatku na osobę trzecią, np. poprzez doliczenie podatku do ceny. Wówczas formalnie podatek płacony jest przez jeden podmiot (podatnika), a merytorycznie ponoszony przez inny.

Z reguły przyjmuje się, że podatki dochodowe są nieprzerzucalne, natomiast podatki konsumpcyjne, część podatków przychodowych i majątkowych mogą być przerzucane na osoby trzecie.

Panowanie przez władzę publiczną nad problemem przerzucalności podatków ma kapitalne znaczenie i warunkuje skuteczność polityki redystrybucyjnej państwa i samorządu terytorialnego. Znajomość zjawisk przerzucalności podatków pozwala też na prawidłowe ustalenie faktycznego ciężaru opodatkowania poszczególnych podmiotów i ich grup. Ma więc ogromne znaczenie praktyczne[1].

Generalnie podatki są pobierane na rzecz podmiotów publicznoprawnych. Ze względu jednak na różnorodność tych podmiotów mogą mieć one zróżnicowany charakter. I tak przykładowo we Francji można dziś rozróżnić podatki: państwowe, regionalne, departamentalne i komunalne, w USA: federalne, stanowe i lokalne itd. W Polsce, ze względu na występowanie tylko jednego szczebla samorządu terytorialnego wyróżnia się obecnie **podatki państwowe i gminne (samorządowe).** Czasami, ze względu na specyficzną organizację poboru podatków gminnych (część z nich

1. O problemach przerzucalności podatków zob. szerzej: **Z. Jaśkiewicz**, Przerzucalność podatków. W: Studia podatkowe i budżetowe, Toruń 1964.

pobierana jest przez same gminy, a część przez państwowy aparat skarbowy) oraz różny wpływ gmin na kształtowanie poszczególnych podatków gminnych (np. podatku rolnego i podatku od nieruchomości) zamiast o podatkach gminnych mówi się o **podatkach terenowych** nazwę **podatków samorządowych** zachowując tylko dla tych podatków gminnych, które są pobierane przez aparat gminny i na które gminy mają największy wpływ (np. podatek od nieruchomości, od środków transportowych, od psów). Propozycje te mają znaczenie porządkujące i przedstawiamy je gwoli jasności terminologicznej.

Występują też sytuacje, gdy wpływy z podatku przekazywane są w określonych proporcjach kilku podmiotom publicznoprawnym. Takie podatki nie uzyskują przez to jednak charakteru wspólnego, lecz przyznawane są z reguły jednemu podmiotowi publicznoprawnemu, a drugi podmiot posiada w nich swój **udział**. Przykładowo w Polsce przyjęto obecnie takie rozwiązanie odnośnie podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych. Są to podatki przyznane państwu, a gminy posiadają w nich procentowe udziały (odpowiednio 5% i 15%).

Z praktycznego punktu widzenia ważne znaczenie ma także **podział podatków** ze względu na stosowane stawki, co ma decydujący wpływ na wysokość opodatkowania. Pod tym względem podatki dzielą się na: **proporcjonalne (liniowe), progresywne, regresywne i degresywne**. Pojęcia te zostaną szerzej omówione w rozdz. 4, pkt 5.

ROZDZIAŁ 3

ROLA I FUNKCJE PODATKÓW

W centralnie sterowanej gospodarce socjalistycznej, z której przechodzi Polska do gospodarki rynkowej, podatki odgrywały inną rolę i spełniały inne funkcje niż w rozwiniętych krajach zachodnich. Istotę tego zjawiska wyraża następujący pogląd K. Ostrowskiego: "Jeżeli odrzucimy pozory wynikające z zastosowania techniki podatkowej, i wyeliminujemy przesunięcia pomiędzy przedsiębiorstwami państwowymi a systemem budżetowym z kategorii podatków, okaże się, że w warunkach ustroju socjalistycznego instytucja podatku przestaje stopniowo pełnić swą historyczną rolę i - pomimo pewnych zygzaków i nawrotów asymptotycznie zbliża się do zaniku"[1]. Ta specyficzna rola podatków w państwach socjalistycznych rzutowała także na specyfikę ich funkcji. Przy pomocy podatków realizowano bowiem często cele o charakterze pozafiskalnym, a względy polityczne czy społeczne dominowały nad finansowymi.

Inaczej przedstawia się problem roli podatków w gospodarce rynkowej. Wskutek działania prawa Wagnera o stałym wzroście wydatków publicznych[2] i ograniczonych możliwościach wykorzystywania pozapodatkowych źródeł dochodów publicznych - rola podatków w krajach z gospodarką rynkową systematycznie wzrasta. Podatek jest tam więc najważniejszym elementem struktury dochodów publicznych, pełniącym szczególne funkcje. Można je nazwać funkcjami **finansowymi, gospodarczymi i społecznymi**.

1. **K. Ostrowski**, op.cit, s. 143.
2. Punktem wyjścia niniejszych uwag są rozważania **P.-M. Gaudement**, Finanse publiczne, Warszawa 1990, s. 361 i nast.

Funkcje **finansowe podatku** polegają na zaopatrzeniu podmiotów publicznoprawnych w środki finansowe na realizację stojących przed tymi podmiotami zadań publicznych. Funkcje finansowe mają przy tym priorytetowe znaczenie, co podkreślają zarówno zwolennicy neoliberalizmu, jak i interwencjonizmu podatkowego. We wszystkich współczesnych państwach z gospodarką rynkową podatki spełniają jednak także funkcje pozafinansowe, z reguły nie zaprzeczając jednak priorytetowi funkcji finansowych podatków.

Funkcje gospodarcze podatków realizowane są w formach całościowego oddziaływania na gospodarkę (np. niskie podatki jako instrument pobudzania wzrostu gospodarczego) lub selektywnego oddziaływania na przebieg tylko niektórych procesów gospodarczych (np. ochrona niektórych branż rodzimego przemysłu poprzez ulgi podatkowe czy wysokie cło importowe).

Często wykorzystuje się też we współczesnych krajach rynkowych **społeczne funkcje podatków**. Najczęściej chodzi tu o złagodzenie zbytnich nierówności społecznych poprzez stosunkowo ostre opodatkowanie wielkich fortun i łagodniejsze opodatkowanie mniej zamożnych. Taką politykę podatkową prowadziły przez długie okresy m. in. Wielka Brytania, Francja czy Szwecja. Zresztą realizowane i rozwijane w ostatnich latach koncepcje "państwa dobrobytu" pociągają z samego założenia konieczność wykorzystywania podatków w ich funkcjach gospodarczych i społecznych.

ROZDZIAŁ 4

WEWNĘTRZNA KONSTRUKCJA PODATKÓW (CECHY ZMIENNE PODATKÓW)

4.1. Uwagi wstępne

Poszczególne podatki mają różną konstrukcję wewnętrzną. Różnice te dotyczą określonych cech, zwanych **cechami zmiennymi podatku**. Należą do nich:

a. podmiot opodatkowania,

b. przedmiot opodatkowania,

c. podstawa opodatkowania,

d. stawki podatkowe,

e. warunki płatności podatku.

4.2. Podmiot opodatkowania

Jest to każda ze stron stosunku podatkowego, a więc z jednej strony **podmiot zobowiązany do zapłaty podatku (podatnik)**, a z drugiej strony **podmiot uprawniony do otrzymania świadczenia podatkowego (państwo lub samorząd terytorialny**, reprezentowane przez określone organy). Pierwsze z tych podmiotów nazywamy **biernymi**, a drugie - **czynnymi**. Czasami podmiot bierny, czyli podatnik, może nie pokrywać się z podmiotem realnie ponoszącym ciężar podatku. Taka sytuacja występuje m. in. przy zjawisku przerzucania podatków, o którym jest mowa szerzej w

rozdziale 2. Czasami prawo nakłada określone obowiązki podatkowe na podmoty trzecie, które nie są podmiotem czynnym ani biernym podatku. Chodzi tu o **płatników** i **inkasentów** podatku. **Płatnik podatku** to podmiot, który ma obowiązek obliczyć, pobrać i odprowadzić podatek do kasy publicznej i za te czynności jest odpowiedzialny przed organem podatkowym. **Inkasent podatkowy** zaś, to podmiot zobowiązany do pobrania podatku i odprowadzenia go do kasy publicznej.

4.3. Przedmiot opodatkowania określa, od czego ma być płacony podatek. Inaczej sprawę ujmując, przedmiotem opodatkowania jest zjawisko, z którym prawo łączy powstanie obowiązku podatkowego. Zjawiskiem takim może być sytuacja prawna lub faktyczna (np. nabycie nieruchomości czy uzyskanie dochodu). Tylko w poważnym uproszczeniu można przyjmować za przedmiot opodatkowania rzeczy. Takie uproszczone ujmowanie przedmiotu opodatkowania zwłaszcza w przepisach prawnych może prowadzić do poważnych niejasności, a nawet nieporozumień. Przykładowo: ustalenie jako przedmiotu opodatkowania gruntu rodzić musi wątpliwości, czy chodzi o nabycie tego gruntu na własność, jego posiadanie samoistne, posiadanie zależne, czy o czerpanie dochodów z gruntu. Przy określaniu przedmiotu opodatkowania niezbędna jest więc duża precyzja prawodawcy.

O klasyfikacjach podatków, ze względu na przedmiot opodatkowania, piszemy szerzej w rozdziale 2.

4.4. Podstawą opodatkowania jest ilościowy lub wartościowy wyraz przedmiotu opodatkowania. Tak więc podstawą opodatkowania gruntów jest z reguły powierzchnia gruntu mierzona w hektarach lub m^2, albo ich wartość (czynszowa, handlowa lub ubezpieczeniowa). Prawie zawsze podstawa opodatkowania ma więc wymiar matematyczny, liczbowy. Tylko w wyjątkowych wy-

padkach podstawa opodatkowania wyrażana jest w inny sposób, co przykładowo miało miejsce w istniejącym kiedyś w Polsce tzw. podatku od konsumpcji w nocnych lokalach rozrywkowych. Z reguły ustawodawca dla wyrażenia podstawy opodatkowania posługuje się wielkościami określonymi już dla innych celów, co nadaje podstawie charakter uniwersalny (np. wartość czynszowa gruntu, jego powierzchnia geodezyjna, wielkośc dochodu itp.) Liczne są jednak przypadki konstrukcji specjalnej podstawy opodatkowania, wyłącznie dla potrzeb wymiaru podatku, np. hektar przeliczeniowy w polskim podatku rolnym. Często ustawodawca posługując się zobiektywizowanymi "kategoriami", dla potrzeb określenia podstawy opodatkowania nadaje im specyficzny wymiar, np. "powierzchnia użytkowa" rozumiana specyficznie dla potrzeb podatku od nieruchomości.

Precyzyjne określanie w przepisach prawa podstawy opodatkowania ma ogromne znaczenie dla prawidłowej konstrukcji podatku i jego obliczania. Należy unikać przy tym ustalania podstawy opodatkowania od swobodnego uznania organów podatkowych, gdyż może rodzić to nieustanne konflikty z podatnikami. W pewnym zakresie sytuacja taka występuje przykładowo w naszym podatku dochodowym od osób fizycznych, gdzie wysokość dochodu do opodatkowania zależy od uznania określonych kosztów za uzasadnione.

4.5. Stawki podatkowe wyrażają ilościowy stosunek między podstawą opodatkowania i wysokością podatku. Duża ilość i różnorodność podatków pociąga za sobą wielość rodzajów stawek podatkowych (czasami w jednym podatku stosuje się kilka rodzajów stawek). W piśmiennictwie finansowym występują różne kryteria klasyfikacji stawek podatkowych. Z punktu widzenia ich formy rozróżnia się stawki **kwotowe** (np. 210 000 zł), stawki **procentowe** (np. 21 %) oraz - występujące obecnie najczęściej -

stawki **mieszane**, kwotowo - procentowe (np. 210 000 zł i 33 % od nadwyżki dochodu powyżej 6 500 000 zł). Z punktu widzenia stosunku stawki do podstawy opodatkowania można mówić o stawkach: **proporcjonalnych, progresywnych, regresywnych i degresywnych.**

Stawki **proporcjonalne** występują wówczas, gdy w miarę zmiany podstawy opodatkowania stawka pozostaje niezmienna (tzn. np. 10% przy 5, 10, 15 i 20 mln zł dochodu). Stawki te nazywa się często **liniowymi;** dlatego podatki, które obliczane są w oparciu o te stawki noszą nazwę **podatków liniowych.**

Stawki **progresywne**[1] wzrastają w miarę zwiększania się podstawy opodatkowania (np. do 90 800 000 zł dochodu stawka 21 %, do dochodu od 90 800 000 zł do 181 600 000 zł stawka wynosi 17 856 000 zł i 33% od nadwyżki powyżej 90 800 000 zł itd.). Ten rodzaj stawek występuje najczęściej w podatkach bezpośrednich. Stawki progresywne mogą mieć przy tym różne formy. Stawki **progresji globalnej lub skokowej** występują wówczas, gdy mamy do czynienia ze skokami podatku w miarę zwiększania się skali podatkowej. Ze względu na jej niesprawiedliwe skutki, stosowanie tej skali jest obecnie ograniczone do minimum (np. podatek wg 10% skali od dochodów do 100 wynosi 10%, zaś podatek od następnego szczebla tej skali, tzn. 20%, wynosiłby przykładowo od 101-202; po potrąceniu podatku, podatnikowi osiągającemu wyższe dochody pozostawałoby więc mniej niż podatnikowi osiągającemu niższy dochód).

Dlatego aktualnie stosuje się prawie powszechnie **stawki progresji szczeblowej, zwanej progresją ciągłą.** Przykład tych sta-

1. Zob. szerzej: **K. Jandy-Jendrośka**, Progresja w prawie podatkowym i jej zastosowanie przy opodatkowaniu dochodów w Polsce, Wrocław 1973.

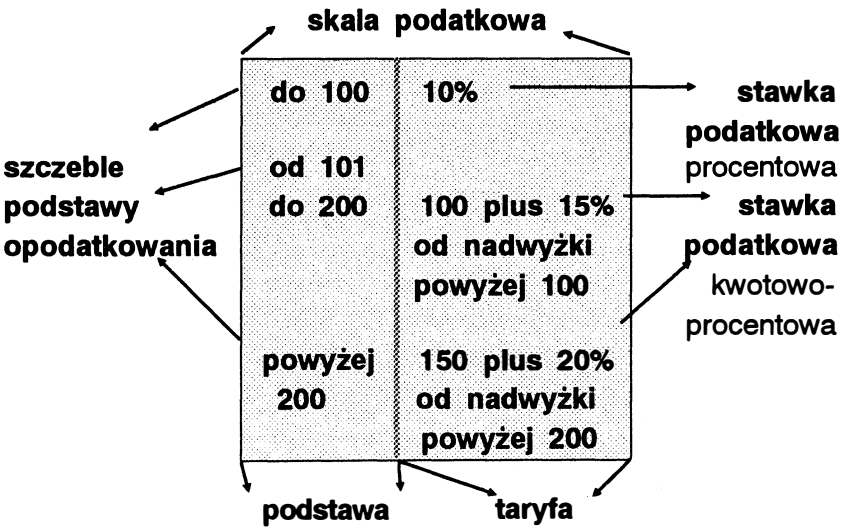
wek zawiera tabela 3, zamieszczona poniżej. Progresja szczeblowa pozbawiona jest wcześniej wskazanych wad progresji globalnej.

Stawki regresywne są przeciwieństwem stawek progresywnych, gdyż maleją procentowo w miarę wzrostu podstawy opodatkowania. Występują obecnie rzadko, gdyż ich istotą jest wyższe opodatkowanie przy niższej podstawie podatku.

Stawki degresywne maleją przy zmniejszaniu się podstawy opodatkowania i są właściwie odmianą stawek progresywnych, widzianych z odwrotnego kierunku.

Stawki podatkowe stosowane w określonym podatku nazywa się **taryfą podatkową.** Ich zestawienie z kolejnymi przedziałami podstawy opodatkowania tworzy **tabelę lub skalę podatkową.** Te podstawowe pojęcia ilustruje tabela 3, którą zamieszczamy niżej.

Tabela 3. Podstawowe pojęcia związane z ustalaniem podatku, na przykładzie podatku z progresywnymi, mieszanymi stawkami kwotowo-procentowymi.



4.6. Warunki płatności podatku

Zagadnienie to rozumiemy - za J. Harasimowiczem - szeroko, a występuje ono u różnych Autorów pod nazwą: "terminów i warunków płatności", "trybu i warunków płatności" itd. **Warunki płatności podatku** to - naszym zdaniem - reguły obowiązujące podatnika przy płaceniu podatku, dotyczące terminu jego uiszczenia, sposobu i form zapłaty. Należy tu rozróżnić **zobowiązanie podatkowe i obowiązek podatkowy. Obowiązek podatkowy** powstaje z mocy samego prawa. Jeśli prawo przewiduje powstanie zobowiązania podatkowego wskutek np. wydania decyzji wymiarowej - obowiązek ten nie pokrywa się ze zobowiązaniem. Jeśli prawo podatkowe przewiduje powstanie obowiązku poprzez zaistnienie tzw. faktu wywoławczego - powstanie obowiązku pokrywa się z powstaniem zobowiązania. **Zobowiązanie podatkowe** jest to bowiem forma konkretyzacji obowiązku podatkowego (każdy, kto...) w formę skonkretyzowaną pod względem podmiotu, sytuacji i wysokości podatku (Jan Kowalski od gospodarstwa 5 ha powinien zapłacić podatek w wysokości 3 700 000 zł). Zobowiązanie podatkowe jest to więc podwójnie skonkretyzowany obowiązek podatkowy.

Terminy uiszczenia podatku są przeważnie ustalone na okres, w którym podatnik posiada zgromadzone zasoby finansowe. Zapewnia to zabezpieczenie interesów podmiotu czynnego, chociaż podmiot bierny zainteresowany jest zawsze odwleczeniem terminów zapłaty podatku, gdyż daje mu to możliwość dodatkowego obrotu środkami, przeznaczonymi na podatek.

Podatek może być rozkładany na **raty**, gdy zobowiązanie podatkowe już powstało, ale ustawa lub przepisy przewidują jego zapłatę w częściach (zob. polski podatek od nieruchomości oraz rolny). Podatek może być płacony w formie **zaliczek**, kiedy zobo-

wiązanie podatkowe jeszcze nie powstało, ale należy uiszczać określone kwoty na jego poczet, które będą uwzględnione przy jego ostatecznym rozliczeniu (zob. podatek dochodowy od osób fizycznych). Mogą mieć miejsce też **przedpłaty** na zaliczki, kiedy wierzyciel podatnika ma obowiązek odprowadzania określonych kwot na poczet podatku podatnika - dłużnika. Jest to jakby trójstopniowy pobór podatku: przedpłata - zaliczka - zapłata[1].

Forma zapłaty podatku zakłada przede wszystkim zapłatę pieniężną w gotówce, a także bezgotówkową (np. przelew bankowy). Mogą to być przewidziane formy szczególne, np. zapłata w znakach opłaty skarbowej, obligacjach pożyczek państwowych itp.

4.7. Ulgi i zwolnienia podatkowe

Czasami prawo podatkowe przewiduje ulgowe opodatkowanie niektórych podmiotów (**ulga podatkowa**) lub zupełne ich zwolnienie od podatku (**zwolnienie podatkowe**). Jeśli związane są one z podmiotem opodatkowania mówimy o **ulgach lub zwolnieniach podmiotowych**, jeśli z przedmiotem opodatkowania - mamy do czynienia z **ulgami lub zwolnieniami przedmiotowymi**. Jeśli mają one charakter mieszany noszą nazwę **ulg lub zwolnień podmiotowo-przedmiotowych**.

Nie należy przy tym mylić ulg i zwolnień ustawowych z ulgami i zwolnieniami **uznaniowymi**, przyznawanymi konkretnym podatnikom, w konkretnych sytuacjach przez organy podatkowe. Te

1. Zob. **L. Kurowski, M. Weralski**, Prawo finansowe, wyd. III, Warszawa 1970, s. 111.

ostatnie mogą bowiem umarzać podatek, zaniechać jego wymiaru, rozkładać go na części.

Różne są **techniki** stosowania ulg i zwolnień podatkowych. Polegają one na zmniejszeniu już wymierzonego podatku, wyłączeniu określonych podmiotów lub przedmiotu z opodatkowania, zmniejszeniu podstawy opodatkowania, łagodniejszych stawkach podatkowych, aż do stawki "0" włącznie. Szczególną techniką ulg i zwolnień jest tzw. **minimum wolne od podatku,** od którego podatek nie jest pobierany.

4.8. Ryczałty podatkowe

Czasami ustawodawca decyduje się na określenie kwoty podatku bez ustalania podstawy opodatkowania, lub przy ustaleniu podstawy opodatkowania określenie dla danej grupy podatników jednolitej, odrębnej stawki. Nazywamy to **zryczałtowanymi formami opodatkowania.** Ryczałty podatkowe mogą mieć formę odrębnych podatków lub występować w ramach podatków już istniejących. Dlatego uważamy, że od konkretnych warunków zależy, czy ryczałty podatkowe są odrębnymi podatkami, czy tylko formą opodatkowania w istniejących już podatkach.

Przykładem pierwszej sytuacji jest nowowprowadzony w Polsce zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów, przykładem drugiej - zryczałtowane stawki od niektórych rodzajów działalności w podatku dochodowym od osób fizycznych.

ROZDZIAŁ 5

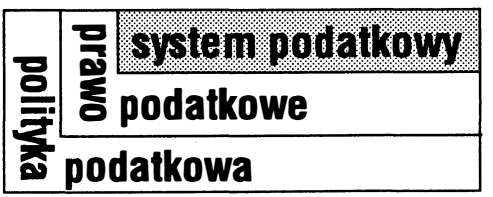
SYSTEM PODATKOWY, PRAWO PODATKOWE I POLITYKA PODATKOWA

Całokształt istniejących w danym miejscu i czasie podatków nazywamy **systemem podatkowym.** Uważamy, że system podatkowy istnieje niezależnie od stopnia uporządkowania i harmonizacji poszczególnych podatków.

System podatkowy regulowany jest w całości **prawem podatkowym.** Przez to ostatnie rozumiemy zarówno prawną konstrukcję poszczególnych podatków (**materialne prawo podatkowe**), ich funkcjonowania (**proceduralne prawo podatkowe**), jak i organizacji i funkcjonowania organów podatkowych (**ustrojowe prawo podatkowe**). Tak więc przedmiotowo - prawo podatkowe obejmuje znacznie szerszy zakres niż system podatkowy.

System podatkowy jest wytworem prawa podatkowego, które z kolei jest wytworem polityki podatkowej. Przez **politykę podatkową** rozumiemy całokształt świadomej i celowej działalności ludzi i instytucji, polegającej na ustalaniu (wyborze) celów i podatkowych środków ich realizacji. Polityka podatkowa jest częścią polityki finansowej. Odnoszą się więc do niej wszystkie zasady ogólne dotyczące polityki finansowej[1].

Tabela 4. Zakres przedmiotowy systemu podatkowego, prawa podatkowego i polityki podatkowej



1. Zob. **J. Harasimowicz**, op. cit., s. 33 i nast.

ROZDZIAŁ 6

ZASADY PODATKOWE

Zasady podatkowe to wypracowane przez naukę postulaty dotyczące prawidłowej konstrukcji podatków, aby mogły one w optymalny sposób spełniać stawiane przed nimi zadania. Zasady podatkowe formułowane są na podstawie badania konkretnych systemów podatkowych w konkretnych warunkach. Zarówno więc ich ilość, jak i treść ulegają ewolucji. W ogromnej mierze są też one funkcją szerszych koncepcji ekonomicznych i politycznych ich autorów. Dlatego inne zasady podatkowe formułują neoliberałowie, a inne neokeynsiści.

Za twórcę zasad podatkowych uważany jest powszechnie Adam Smith. W drugiej połowie XVIII w. sformułował on cztery "klasyczne" zasady podatkowe: równości, pewności podatku dla podatnika, dogodności i taniości. Przez **równość** obciążenia podatkami Autor rozumiał równomierne rozłożenie obciążenia podatkowego proporcjonalnie do zdolności płatniczej podatnika. **Pewność** podatku oznacza przekonanie podatnika, że nie będzie on zaskakiwany nieoczekiwanymi zmianami podatków. **Dogodność** podatków dla podatnika oznacza, że powinny być one pobierane w sposób i w czasie dla podatnika najdogodniejszym. Zasada **taniości** podatków oznacza natomiast postulat najbardziej oszczędnego ich wymiaru i poboru.

Opisane zasady w sto lat później rozwinął i zmodyfikował niemiecki ekonomista Adolf Wagner. Wyróżnił on cztery rodzaje zasad podatkowych: fiskalne, gospodarcze, sprawiedliwości oraz techniczne. Wśród zasad fiskalnych Autor wymienia **wydajność i elastyczność** podatków. Fiskalnie podatki powinny przynosić więc istotne dochody, a konstrukcja podatków winna umożliwiać ich

samodostosowywanie się do różnorodnych sytuacji i warunków. Zasady **gospodarcze** postulują **nienaruszalność majątku podatnika** oraz **uwzględnianie przerzucalności podatków.** Zasady **sprawiedliwości** obejmują **powszechność i równość** opodatkowania. Wprawdzie równość Autor formalnie rozumie podobnie jak A. Smith, tzn. jako rozłożenie opodatkowania stosownie do możliwości płatniczych podatnika, to merytorycznie nadaje jej zupełnie odmienną treść. Dla A. Smitha bowiem podatki równe, to podatki proporcjonalne, dla A. Wagnera równość opodatkowania zapewniają natomiast podatki progresywne. Wreszcie zasady **techniczne** obejmują: pewność, dogodność i taniość podatków, w sensie podobnym jak u A. Smitha.

W polskiej literaturze podatkowej okresu socjalizmu także próbowano formułować zasady podatkowe[1]. Ze względu na powrót Polski do gospodarki rynkowej obecnie mają one jednak ograniczoną przydatność. W znacznie szerszym zakresie pozostają natomiast aktualne rozważania dotyczące racjonalnego i efektywnego systemu finansowego, które można odnieść odpowiednio także do systemu podatkowego[2]. Przykładowo: C. Kosikowski wymienia, w odniesieniu do systemu podatkowego, następujące kryteria jego racjonalności: efektywność, zgodność regulacji systemowych z naturą regulowanych zjawisk, wewnętrzną zgodność norm, prostotę konstrukcji norm, zdolność do samoregulacji, stabilność norm[3].

Uważamy, że w warunkach przechodzenia Polski do gospodarki rynkowej i wzrastającej roli podatków w naszym kraju w pełni aktualne pozostają zasady podatkowe sformułowane przez A.

1. Zob. np. **L. Kurowski**, Wstęp do nauki prawa finansowego, Warszawa 1976, s. 174 i nast.
2. Np. **Z. Fedorowicz**, Racjonalny system finansowy. Główne kierunki reformy, Warszawa 1984, s. 7 i nast.
3. **C. Kosikowski, E. Ruśkowski**, Finanse i prawo finansowe, wyd. II, Białystok 1994.

Wagnera i omówione wyżej. Ze względu na ciągłość i szybkość zmian prawa podatkowego należałoby jednak sformułować zasadę konieczności przestrzegania przez państwo **szczególnego reżimu** w konstruowaniu podatków i ich realizacji. Nie bez powodu niektórzy Autorzy porównują system podatkowy do lancetu chirurgicznego, którym się tnie tyle że nie ciało, lecz portfele[1]. Skutki rozwiązań podatkowych są więc z reguły ogromne i różnorodne. Rozwiązania te wymagają więc od państwa szczególnej ostrożności i przezorności, a zasady tworzenia "dobrego prawa" szczególnie w prawie podatkowym winny być przestrzegane. Od państwa, jako konstruktora systemów podatkowych należy oczekiwać przestrzegania zasad "dobrej roboty"[2] zwłaszcza w prowadzeniu polityki podatkowej.

Kształt prawa podatkowego i jego stosowanie winny być też podporządkowane zasadzie **uwzględnienia zarówno interesu państwa, jak i podatnika.** Racjonalny kompromis między tymi dwoma interesami czyni prawo podatkowe łatwiejszym do przestrzegania i społecznej akceptacji.

Należy też przypomnieć, że we współczesnych państwach rynkowych podatki **winny przede wszystkim spełniać funkcje finansowe** i należy im dawać priorytet w przypadku sprzeczności z innymi, pozafinansowymi zadaniami podatków. Przestrzegana winna być przy tym jednak zasada **racjonalnego poziomu obciążeń podatkowych** gospodarki i społeczeństwa oraz **racjonalnej struktury systemu podatkowego**[3] .

1. **M. Lauré**, Traite de politique fiscale, Paris 1956, s. 329-321.
2. **T. Kotarbiński**, Traktat o dobrej robocie, Warszawa 1965.
3. Zob. **R. Wierzba**, Obciążenia fiskalne w Polsce na tle krajów członkowskich Wspólnoty Europejskiej, "Bank i Kredyt" 1993, nr 11, s. 27 i nast.

Wzorcem docelowym w tym zakresie winny być systemy podatkowe krajów Wspólnoty Europejskiej. Jednakże w okresie transformacji nie można wykluczać (**na okres przejściowy**) **rozwiązań szczególnych**, odbiegających od wzorców Wspólnoty Europejskiej[1]. Powrócimy do tych rozważań w cz. IV niniejszej pracy.

1. Zob. **D. Gotz-Kozierkiewicz**, Obciążenia fiskalne w Polsce na tle krajów członkowskich Wspólnoty Europejskiej, "Bank i Kredyt" 1993, nr 11, s. 34 i nast.

CZĘŚĆ DRUGA

POLSKI SYSTEM PODATKOWY (MATERIALNE PRAWO PODATKOWE)

ROZDZIAŁ 1

PODATKI STANOWIĄCE DOCHÓD BUDŻETU PAŃSTWA

1.1. Podatek od towarów i usług

A. Podstawa prawna

1. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50, Nr 28, poz. 127, Nr 129, poz. 599).

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 39, poz. 176, Nr 59, poz. 272, Nr 134, poz. 652; z 1994 r. Nr 47, poz. 193).

3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 1993 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 59, poz. 272, Nr 134, poz. 651).

4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług eksportu i importu niektórych towarów (Dz.U. Nr 39, poz. 175, Nr 59, poż. 272).

B. Podmiot podatku

Podatnikami podatku od towarów i usług są wszystkie podmioty, bez względu na ich strukturę organizacyjno-prawną, które wy-

konują w sposób częstotliwy czynności podlegające opodatkowaniu[1]. O częstotliwości decyduje zamiar podatnika i okoliczności towarzyszące wykonywaniu danej czynności. Małe znaczenie ma przy tym powtarzalność tej czynności, ponieważ podatkowi podlega nawet jednorazowa sprzedaż rzeczy w tym celu nabytej. Podatkiem tym są objęte na takich samych zasadach osoby prawne, osoby fizyczne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, o ile wykonują wspomniane czynności we własnym imieniu i na własny rachunek. Takie ukształtowanie zakresu podmiotowego podatku wyklucza z kręgu podatników wszystkie osoby wykonujące czynności podlegające opodatkowaniu w ramach stosunku pracy, stosunku służbowego, umowy zlecenia itp. dlatego, że wykonują one te czynności na rachunek innego podmiotu. Nie wyklucza natomiast maklerów, agentów, komisantów i innego rodzaju pośredników, którzy są podatnikami, ale tylko w zakresie swojej prowizji uzyskanej z tytułu wykonywania tego typu umów[2].

Oprócz podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania w Polsce, podatnikowi od towarów i usług podlegają również podmioty "zagraniczne" (tzn. mające siedzibę lub miejsce zamieszkania za granicą), jeżeli wykonują czynności podlegające opodatkowaniu osobiście bądź przy wykorzystaniu zakładu lub urządzenia służącego działalności produkcyjnej, handlowej lub usługowej umiejscowionego w Polsce. O konieczności uiszczania podatku decyduje w tym wypadku miejsce wykonywania działalności opodatkowanej, a nie to gdzie podatnik ma siedzibę lub miejsce zamieszkania.

1. Zob. **M. J. Wieczorek, J. Zubrzycki**, VAT. Ustawa o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, komentarz, Wrocław 1993, s. 27.
2. Zob. **K. Woźniak**, Podatek od towarów i usług (VAT) oraz podatek akcyzowy. Komentarz do ustawy 2, Warszawa 1993, s. 35 i nast.

Specyficzne zasady opodatkowania dotyczą podmiotów sprowadzających towary z zagranicy. Podlegają oni opodatkowaniu niezależnie od tego, czy towar jest zwolniony od cła lub cło na towar zostało zawieszone. Podatek ten na granicy płacony jest przez każdą osobę importującą towar bez względu na to czy towar ten będzie wykorzystany przy prowadzeniu działalności gospodarczej, czy też został sprowadzony na własne potrzeby podatnika nie będącego podmiotem gospodarczym. Przy opodatkowaniu importu nie ma również znaczenia wspomniana już "częstotliwość" sprowadzania towarów z zagranicy. Opodatkowaniu podlega każdorazowy, nawet jednokrotny, przywóz do Polski towarów z zagranicy. Bez znaczenia jest także fakt, że podatnik importujący towar jest zwolniony w kraju od podatku od towarów i usług. Sprowadzając towar w zagranicy staje się podatnikiem płacącym ten podatek z tytułu importu; nie płaci natomiast od przychodu ze sprzedaży tego towaru w Polsce.

Podatnikiem podatku od towarów i usług jest z reguły osoba dokonująca sprzedaży towaru lub usługi. Wyjątkiem od tej zasady jest opodatkowanie usługobiorcy usług pochodzących z importu. Podmiot zamawiający określoną usługę za granicą musi brać pod uwagę fakt, że to on, a nie zagraniczny usługodawca będzie zobowiązany do zapłacenia w Polsce podatku od towarów i usług. Na równi z importem usług traktowane są usługi turystyki wyjazdowej.

Możliwość wyboru bycia samodzielnym podatnikiem podatku od towarów i usług przyznana została zakładom (oddziałom) osoby prawnej, które sporządzają bilans. Zakłady te, o ile uzyskają zgodę właściwego urzędu skarbowego, mogą rozliczać się z tytułu tego podatku jako odrębni od macierzystej osoby prawnej podatnicy.

Podatnikami podatku od towarów i usług są wszystkie podmioty wykonujące czynności podlegające opodatkowaniu, bez względu na to czy czynności te wykonywane sa z zachowaniem warunków oraz form przewidzianych przepisami prawa. Bez znaczenia jest fakt, że dany podmiot nie jest wpisany do ewidencji działalności gospodarczej, rejestru sądowego albo wykonuje daną działalność bez wymaganego zezwolenia (koncesji). Podatnikiem tego podatku jest zarówno osoba, która prowadzi działalność z zachowaniem wymogów formalnych z tym związanych, jak i osoba, która tych wymogów nie dopełniła, ale wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu. Nie ma również znaczenia przy określaniu podatników podatku od towarów i usług to, czy dana osoba zarejestrowała się w urzędzie skarbowym przed dokonaniem pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu jako podatnik i uzyskała stosowny numer identyfikacyjny[1]. Podatnikiem jest również niezarejestrowany podmiot, który prowadzi działalność podlegającą opodatkowaniu. Podatnik ten nie może jednakże korzystać z wielu uprawnień przysługujących podatnikowi zarejestrowanemu, m.in. z prawa do odliczania podatku naliczonego od podatku należnego.

Przy określaniu zakresu podmiotowego omawianego podatku bardzo duże znaczenie mają zwolnienia podmiotowe, które są omówione w pkt. F. tego rozdziału.

C. Przedmiot podatku

Opodatkowaniu podlega szeroko rozumiana sprzedaż oraz eksport i import towarów i usług. Pojęcie "sprzedaży" użyte w ustawie o podatku od towarów i usług jest szersze od "sprzedaży" w

1. Zagadnienia związane z rejestracją podatnika przedstawia wyczerpująco **M.J. Wieczorek, J. Zubrzycki** - VAT. Akty wykonawcze. Komentarz. Cz. II, Wrocław 1993, s. 5 i nast.

rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego. Na równi ze sprzedażą bowiem, na mocy art. 2 ust. 2 tej ustawy, traktowane są:

1) przekazania przez podatnika towarów oraz świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy,

2) przekazania przez podatnika towarów oraz świadczenia usług na potrzeby osobiste podatnika, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, a także zatrudnionych przez niego pracowników oraz byłych pracowników,

3) zamiany towarów, zamiany usług oraz zamiany usługi na towar i towaru na usługę,

4) darowizny towarów,

5) świadczenia usług bez pobrania należności.

Specyficzne jest również rozumienie pojęcia "towar". Towarem, zgodnie z art. 4 ust. 1 powoływanej ustawy, są rzeczy ruchome, wszystkie postacie energii, budynki, budowle i ich części, które wymienione są w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej. Klasyfikacje te to przede wszystkim Systematyczny wykaz wyrobów, Klasyfikacja obiektów budowlanych i Klasyfikacja rodzajowa środków trwałych. Jeżeli dany towar nie jest wymieniony w w/w klasyfikacjach nie oznacza to jeszcze, że nie podlega opodatkowaniu. Do czasu ustalenia nowych klasyfikacji, dostosowanych do potrzeb podatku od towarów i usług, towary nie objęte klasyfikacjami podlegają opodatkowaniu stawką podstawową (tj. 22%).

Z zaprezentowanej definicji "towaru" wynika, że nie mieszczą się w tym pojęciu np. grunty, niematerialne prawa majątkowe, znaki towarowe, licencje, patenty, wzory użytkowe, pieniądze oraz prawa przysługujące posiadaczom akcji i udziałów w spółkach. Powoduje to, że sprzedaż w/w wartości nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. I tak np. darowizna na rzecz szkoły węgla będzie podlegała opodatkowaniu, natomiast przekazanie przez darczyńcę środków finansowych na zakup tego węgla nie jest już objęta tym podatkiem. Podobnie rzecz się ma przy sprzedaży nieruchomości zabudowanej, gdzie podatek obciąża jedynie sprzedaż budynków, nie obejmuje natomiast sprzedaży gruntów, która to sprzedaż podlega jedynie opłacie skarbowej.

Na podobnej zasadzie ukształtowana została ustawowa definicja usług podlegających opodatkowaniu. Usługami tymi są usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej, a także roboty budowlano-montażowe. Bliższe określenie usług oraz robót budowlano-montażowych zawarte jest w Klasyfikacji usług[1].

Przedmiotem podatku oprócz sprzedaży towarów i usług oraz czynności traktowanych tak jak sprzedaż jest także eksport i import towarów i usług. Eksport towarów i usług jest opodatkowany w sposób preferencyjny, zdecydowanie bardziej korzystny dla podatnika niż sprzedaż w kraju. Sprzedaż na eksport podlega opodatkowaniu stawką "0" lub też, o ile nie są spełnione określone

1. Skrócona Klasyfikacja Usług (SKU) dla potrzeb planowania i sprawozdawczości w zakresie usług, "Zeszyty Metodyczne GUS" 1985, Nr 58 lub Klasyfikacja usług "Zeszyty Metodyczne GUS" 1985, Nr 57, Specyficzne zasady opodatkowania robót budowlano-montażowych są przedstawione w "Ceny, normowanie, kosztorysowanie robót budowlanych" Zeszyt 8/9, Warszawa 1993, s. 1-29 i w pracy pod red. **W. Modzelewskiego** - Podatek od towarów i usług VAT. Zagadnienia szczegółowe, przepisy wykonawcze z komentarzem, Warszawa 1993, s. 61 i nast.

warunki formalne, jest zwolniona od podatku. I w jednym i w drugim przypadku, pomimo, że sprzedaż eksportowa podlega podatkowi, podatnik nie płaci podatku od towarów i usług.

Odmienie uregulowane zostały zasady opodatkowania importu. Importem towarów jest zarówno przywóz towaru z zagranicy, jak również zakup tego towaru w składzie celnym, które to traktowane są w prawie celnym jako zagranica[1]. Zapłacenie podatku od importu towarów na granicy nie zwalnia podatnika od obowiązku odprowadzenia podatku z tytułu sprzedaży w kraju sprowadzonego z zagranicy towaru. Podatkowi od towarów i usług podlega również, o czym była już mowa, import usług. Przez usługi importowe rozumie się usługi świadczone na terytorium Polski, za których wykonanie należność jest przekazywana osobie lub jednostce mającej siedzibę bądź miejsce zamieszkania za granica, a także usługi turystyki wyjazdowej. Natomiast usługi zagranicznej turystyki przyjazdowej są traktowane jako usługi eksportowe, pod warunkiem, że turystyka ma charakter zorganizowany i są to usługi świadczone na rzecz osób zagranicznych.

Z szeroko rozumianą turystyką wiąże się zryczałtowany podatek od towarów i usług, który obciąża okazjonalny przewóz osob autobusami zarejestrowanymi za granicą[2]. Stawka tego podatku wynosi 70.000 zł od jednego pasażera autobusu. Podatek ten nie dotyczy pasażerów międzynarodowych regularnych linii autobusowych. Podatek pobiera urząd celny na podstawie deklaracji składanej przez przewoźnika i przekazuje na rachunek właściwego urzędu skarbowego.

1. Szerzej problem opodatkowania importu towarów i usług przedstawia **W. Modzelewski** (red.) - VAT. Podatek od towarów i usług, Warszawa 1993, s. 33 i nast.
2. Zob. § 6 powoływanego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług eksportu i importu niektórych usług.

Nie podlega podatkowi od towarów i usług:

- sprzedaż przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części,
- działalność w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych podlegająca opodatkowaniu podatkiem od gier,
- czynność, która nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (np. kradzież, sutenerstwo, przemyt itp.).

Wyżej wymienionych czynności nie podlegających opodatkowaniu nie należy mylić z czynnościami, które są zwolnione od podatku. Zwolnienia przedmiotowe są omówione w pkt. F. niniejszego rozdziału.

D. Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania podatkiem od towarów jest tzw. obrót netto, tzn. kwota należna z tytułu sprzedaży towarów i usług pomniejszona o kwotę należnego podatku od tej sprzedaży[1]. Obrót zmniejsza się o kwoty udzielonych rabatów (bonifikat, upustów, uznanych reklamacji i skont) i o wartość zwróconych towarów oraz kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach, a także kwot wynikających z dokonanych korekt faktur i rachunków uproszczonych. Podstawą opodatkowania - co należy podkreślić - jest kwota należna, a nie ta którą podatnik otrzymał w rzeczywistości. Obrotem podlegającym opodatkowaniu w sytuacji, gdy podatnik nie otrzymał zapłaty za towar lub usługę jest więc kwota, którą powinien otrzymać za towar lub wykonaną usługę. Kwota faktycznie otrzymana jest podstawą opodatkowania tylko w przypadku, gdy podatnik pobrał co najmniej połowę ceny za towar

1. Szerzej na temat podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług **H. Litwińczuk**, Jak działa VAT. Podstawa opodatkowania. "Przegląd Podatkowy" 1993, Nr 8.

lub usługę w formie zaliczki, przedpłaty, zadatku lub raty. Wówczas jest zobowiązany zapłacić podatek od kwoty otrzymanej zaliczki, a nie od całej ceny towaru lub usługi. Ten sposób ustalania podstawy opodatkowania jest stosowany, gdy przed wydaniem towaru podatnik otrzymał co najmniej połowę ceny. Jeżeli najpierw następuje wydanie towaru, to podstawą opodatkowania jest cała kwota należna (cena towaru) a nie tylko kwota otrzymanej po wydaniu towaru zaliczki albo raty.

Od wyżej przedstawionych zasad ustalania podstawy opodatkowania ustawodawca przewidział kilka wyjątków. Dotyczą one ustalania obrotu przy przekazaniach, zamianach i darowiznach towarów i usług, w imporcie towarów i usług oraz przy sprzedaży towaru podlegającego podatkowi akcyzowemu.

Podstawą opodatkowania przekazań, zamian i darowizn jest wartość towarów lub usług obliczona wg cen sprzedaży stosowanych w obrotach z głównym odbiorcą, a w przypadku braku odbiorcy - wg przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku z dnia przekazania, zamiany lub darowizny. Wartość tak ustaloną zmniejsza się o kwotę należnego podatku.

Podstawą opodatkowania w imporcie towarów jest wartość celna powiększona o należne cło i podatek importowy. Jeżeli dany towar jest obciążony podatkiem akcyzowym, kwota tego podatku zwiększa podstawę opodatkowania.

Podstawą opodatkowania w imporcie usług jest kwota, którą usługobiorca obowiązany jest zapłacić zagranicznemu podmiotowi. Chodzi tu o podmiot, który ma siedzibę lub miejsce zamieszkania za granicą. Gdyby należność za usługę była uiszczana na rzecz podmiotu mającego siedzibę za granica, ale świadczącemu usługi

w Polsce za pośrednictwem oddziału lub zakładu znajdującego się w Polsce, to podatnikiem byłby ten podmiot, a nie usługobiorca.

Podstawą opodatkowania przy sprzedaży towaru podlegającego podatkowi akcyzowemu jest obrót netto, ale zwiększony o kwotę podatku akcyzowego. Podatek ten, w odróżnieniu od podatku od towarów i usług, zwiększa podstawę opodatkowania zarówno przy imporcie towarów jak i ich sprzedaży w kraju.

Bardzo specyficzną podstawą opodatkowania charakteryzuje się zryczałtowany podatek od dochodów i usług od okazjonalnych przewozów osób autobusami zarejestrowanymi za granica. Podstawą opodatkowania jest ilość osób znajdujących się w autobusie w momencie dokonywania odprawy celnej. Ilość pasażerów autobusu wynika z deklaracji składanej przez przewoźnika.

E. Stawki podatku

Podstawowe rodzaje stawek podatku od towarów i usług mają charakter procentowy, liniowy. Najszersze zastosowanie znajduje stawka 22%[1]. Stawka ta jest stosowana przy opodatkowaniu każdej czynności, chyba, że z przepisów wyraźnie wynika, że obrót, z tej czynności jest opodatkowany inną stawką. Najczęściej będzie to stawka 7% lub 0%.

Stawka 7% obciąża towary i usługi określone:

– w załączniku nr 4 do ustawy o podatku od towarów i usług, a mianowicie towary związane z gospodarką rolną i leśną

1. Zob. **A. Wesołowski** - Podatek od towarów i usług (VAT) oraz podatek akcyzowy. Część I, Warszawa 1993, s. 48 i nast. oraz **H. Litwińczuk** - Jako działa VAT. Stawki podatkowe. "Przegląd podatkowy" 1993, Nr 9.

(nawozy, pasze, ciągniki), towary związane z ochroną zdrowia (okulary, strzykawki, wyroby farmaceutyczne), towary spożywcze (wędliny, słodycze), towary dla dzieci (ubiory, mydła i bielizna) i m.in. usługi geologiczne, usługi związane z obsługą maszyn i urządzeń rolniczych, bieżnikowanie opon, usługi sypialne w wagonach sypialnych,

– w załączniku nr 5 do ustawy, gdzie wymienione są paliwa i nośniki energii korzystające z opodatkowania stawką 7% do końca 1994 r.,

– w załączniku nr 6 do ustawy, gdzie znajduje się wykaz materiałów i usług (robót) budowlanych, których sprzedaż podlega do końca 1995 r. stawce 7%. Na takich samych zasadach opodatkowana jest również do końca 1995 r. sprzedaż robót budowlano-montażowych i remontów związanych z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą oraz sprzedaż obiektów budownictwa mieszkaniowego.

Swego rodzaju "odmianą" stawki 22% i 7% jest stosowana przy sprzedaży usług, a zwłaszcza w handlu i gastronomii stawka 18,03% i 6,54%. Stawki te zostały wprowadzone w celu ułatwienia opodatkowania obrotów uzyskiwanych wszędzie tam, gdzie nie ma konieczności wystawiania faktur i rachunków, a cena sprzedawanego towaru lub usługi obejmuje podatek. Ma to najczęściej miejsce w handlu detalicznym i gastronomii. W tych branżach stawki 18.03% i 6,54% odnoszone są do obrotów brutto (łącznie z podatkiem), co zdecydowanie upraszcza procedurę ustalenia wysokości podatku przypadającą od tego rodzaju sprzedaży. Podatek jest wówczas obliczany od ceny jaką płaci nabywca. Podatek w takiej samej wysokości zapłaci podatnik, który zrezygnuje z opodatkowania stawkami 18,03% i 6,54% i do obrotu netto zastosuje stawkę 22% lub 7%.

Stawka zerowa w podatku jest stosowana przede wszystkim przy opodatkowaniu eksportu. Nie powinna ona być utożsamiana ze zwolnieniem od podatku. Istota stosowania w praktyce stawki "0" sprowadza się do tego, że podatnik nie płaci podatku od swojej sprzedaży na eksport, a jednocześnie może żądać zwrotu podatku naliczonego, który zapłacił w zakupach związanych ze sprzedażą eksportową. Innymi słowy podatnik nie tylko nie płaci podatku od eksportu (co ma też miejsce przy zwolnieniu podatkowym), ale również ma prawo do zwrotu podatku zapłaconego w związku z eksportem (co nie występuje przy zwolnieniu od podatku). Podatnik, którego eksport jest tylko zwolniony od podatku (np. z powodu braku pełnej ewidencji podatkowej) jest w gorszej sytuacji od podatnika objętego stawką zerową, ponieważ nie może on odzyskać kwoty podatku naliczonego zawartego w zakupach na rzecz sprzedaży eksportowej.

Stawka zerowa jest stosowana nie tylko w eksporcie. W okresie do 31 grudnia 1994 r. z tej formy preferencyjnego opodatkowania korzysta sprzedaż niektórych rodzajów usług związanych z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą (m.in. geodezyjnych, mierniczych, projektowania budowlanego) i sprzedaż lokali mieszkalnych przez podatników prowadzących działalność gospodarczą w zakresie budownictwa mieszkaniowego lub usług mieszkaniowych. Poza tym stawka zerowa jest właściwa do sprzedaży towarów i usług wymienionych w załączniku nr 2 do powoływanego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług. W załączniku tym wymienione są m.in. maszyny, urządzenia i narzędzia rolnicze, nawozy sztuczne, pasze przemysłowe, aparaty dla słabo słyszących, preparaty weterynaryjne, wyroby ortopedyczne.

Na mocy tego rozporządzenia stawką zerową objęta jest m.in. sprzedaż:

- określonych leków podstawowych i uzupełniających i środków farmaceutycznych do których mają zastosowanie ceny urzędowe,
- towarów do wolnych obszarów celnych umiejscowionych na terenie lotniczego, morskiego lub rzecznego przejścia granicznego, przeznaczonych do odsprzedaży podróżnym,
- książek, prasy, nut i map oraz import drukowanych poza granicami książek,
- broszury, czasopisma i książki dla dzieci.

Specyficzna stawka występuje w zryczałtowanym podatku od towarów i usług obciążającym okazjonalny przewóz osób autobusami zarejestrowanymi za granicą. Stawka ta ma charakter kwotowy i wynosi 70 tys. zł od jednego pasażera autobusu.

F. Ulgi i zwolnienia

Odnosząc stawkę podatku do podstawy opodatkowania otrzymuje się kwotę podatku należnego. Podatek należny nie może być utożsamiany z podatkiem wpłacanym przez podatnika na rzecz urzędu skarbowego. Kwota podatku należnego może być bowiem zmniejszona o kwotę podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług oraz imporcie. Podatek naliczany zawarty jest w fakturach stwierdzających nabycie przez podatnika towarów i usług, a w przypadku importu - w dokumentach odprawy celnej. Podatkiem do zapłacenia jest więc różnica pomiędzy podatkiem należnym (stanowiącym iloczyn kwoty obrotu i właściwej stawki) i podatkiem naliczonym (stanowiącym sumę kwot podatku zawartego w fakturach stwierdzających zakupy podatnika). Podatnik na każdym szczeblu obrotu ma prawo od swojego podatku należnego odliczyć podatek zawarty w jego zakupach związanych z prowadzoną dzia-

łalnością. Jest to podstawowy mechanizm podatku od towarów i usług. Obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego następuje w miesiącu, w którym podatnik otrzymał fakturę albo w miesiącu następnym. Jeżeli podatek naliczony będzie wyższy od podatku należnego, nadwyżka podatku naliczonego przechodzi na następne miesiące. W następnym miesiącu podatnik pomniejszy podatek należny nie tylko o podatek naliczony z tego miesiąca, ale również o kwotę nadwyżki podatku z miesiąca poprzedniego.

Przedstawiany mechanizm odliczania od podatku należnego sumy kwot podatku naliczonego należy odróżniać od tzw. zwrotu bezpośredniego podatku naliczonego[1]. Zwrot bezpośredni podatku naliczonego ma miejsce w następujących przypadkach:

1. sprzedaż podatnika jest opodatkowana stawką niższą niż stawka podstawowa - 22%. Jeżeli sprzedaż podatnika jest objęta stawką 7% lub 0%, a jego zakupy opodatkowane są stawką 22% to z reguły podatek naliczony jest zawsze wyższy niż podatek należny. W takiej sytuacji nadwyżka podatku naliczonego nad należnym nie przechodzi na następne miesiące, a podlega zwrotowi bezpośredniemu na rzecz podatnika. Urząd skarbowy zwracając nadwyżkę podatku naliczonego może ograniczyć kwotę zwrotu do wysokości kwoty wynikającej z zastosowania do całości obrotów opodatkowanych stawkami obniżonymi stawki 22%;

2. podatnicy, których sprzedaż jest opodatkowana stawka 22% otrzymują zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym do wysokości kwoty podatku naliczonego przy nabyciu

1. Szerzej na ten temat **H. Litwińczuk** - Prawo bilansowe i podatkowe podmiotów gospodarczych. Dla praktyków i studentów, Warszawa 1994, s. 355 i nast. oraz **J. Głuchowski** - Polskie prawo podatkowe, Warszawa 1993, s. 113 i nast.

przez nich środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji. Innymi słowy podatnik nabywający dobra inwestycyjne jest uprawniony do otrzymania z urzędu skarbowego podatku naliczonego zawartego w cenie nabywanych dóbr.

Znaczące miejsce w konstrukcji ulg i zwolnień w podatku od towarów i usług zajmują, obok odliczeń i zwrotów bezpośrednich, zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe.

Zwolnienia podmiotowe uregulowane są przede wszystkim w art. 14 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z tym artykułem zwalnia się od podatku:

1. podatników, u których wartość sprzedaży, w tym także sprzedaży eksportowej towarów i usług nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku 1,2 mld zł. Podatnicy rozpoczynający działalność w ciągu roku będą objęci zwolnieniem, jeżeli przewidywana przez nich wartość sprzedaży, określona w złożonym oświadczeniu, nie przekroczy kwoty 1,2 mld zł. Zwolnienie traci moc w momencie przekroczenia przez podatnika tej kwoty. Opodatkowaniu podlega nadwyżka sprzedaży ponad kwotę 1,2 mld zł;

2. podatników opłacających podatek dochodowy w formie karty podatkowej. Warto podkreślić, że zwolnienie nie obejmuje podatników opłacających podatek dochodowy w innych formach zryczałtowanych. I tak podatkowi od towarów i usług podlegają np. podatnicy objęci tzw. zryczałtowanym podatkiem dochodowym wprowadzonym w 1994 r. Opłacają oni podatek dochodowy w formie ryczałtu, a podatek od towarów i usług na ogólnych zasadach;

3. podatników będących zakładami pracy chronionej. Mogą oni wybrać zwolnienie, bez względu na wartość sprzedaży, pod warunkiem złożenia stosownego oświadczenia we właściwym urzędzie skarbowym.

Zwolnienia o charakterze przedmiotowym dotyczą:

1. sprzedaży towarów i usług wymienionych w załączniku 1 i 2 do ustawy o podatku od towarów i usług. Są to m.in. nieprzetworzone produkty rolno-spożywcze, usługi w zakresie rolnictwa, leśnictwa, łączności, komunalne, mieszkaniowe oraz usługi w zakresie nauki i rozwoju techniki;

2. sprzedaży na eksport towarów i usług zwolnionych od podatku oraz eksport podatników płacących kartę podatkową, chyba że eksporter prowadzi pełną ewidencję sprzedaży. Jeżeli prowadzi taką ewidencję to jego sprzedaż na eksport objęta jest stawką zerową;

3. Sprzedaż oraz darowizna towarów używanych, jeżeli jest dokonywana przez użytkownika, pod warunkiem, że towary te nie stanowiły składników majątku związanego z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. Za towar używany uważany jest towar, gdy okres jego używania wyniósł co najmniej pół roku, a w przypadku budynków i budowli co najmniej 5 lat od końca roku, w którym zakończono budowę. Należy zwrócić uwagę, że terminy te są zbliżone, ale nie takie same jak w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych[1];

1. Zwolnienia od podatku dochodowego przychodów ze sprzedaży nieruchomości i rzeczy ruchomych związane z okresem posiadania omawia **S. Dzierżyc, J. Kozłowski, Z. Lis, E. Radzewicz**: Zwolnienia i ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych, Warszawa 1992, s. 54.

4. import określonych towarów zwolnionych od cła, takich jak np. upominki, rzeczy stanowiące mienie osoby przesiedlającej się, rzeczy przywołane w ramach pomocy udzielanej przez rządy państw obcych oraz międzynarodowe organizacje międzyrządowe, pomoce naukowe i aparatura pomiarowo-badawcza, służąca jedynie do celów dydaktycznych lub badawczych, rzeczy otrzymane bezpłatnie przez jednostki budżetowe, przeznaczone do ich działalności, wzory, modele i próbki służące do reklamy lub akwizycji;

5. wykonywanie pracy w oparciu o umowę o pracę, umowę zlecenie, samodzielnie wykonywana działalność artystyczna, naukowa, publicystyczna, sportowa oraz pełnienie funkcji biegłego, arbitra, członka zarządu i pełnienie obowiązków społecznych lub obywatelskich.

Zwolnienia przedmiotowe zawarte są również w powołanym rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 1993 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Na mocy tego aktu zwolniona jest od podatku m.in. sprzedaż dzieł sztuki i przedmiotów o wartości muzealnej, usługi związane z wypoczynkiem oraz nieodpłatne świadczenia okolicznościowe, świadczone przez zakład pracy na rzecz pracowników i ich rodzin, jeżeli usługi te finansowane są co najmniej w 30% z funduszy specjalnych, opakowania zwrotne, o ile została pobrana za nie kaucja, posiłki sprzedawane w barach mlecznych oraz bufetach zakładowych, posiłki regeneracyjne i profilaktyczne.

G. Tryb i warunki płatności

Podatnicy dokonujący sprzedaży w kraju obowiązani są składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe docelowo w terminie do 15 dnia miesiąca następnego. Do 30 czerwca 1994 r. termin

składania deklaracji został wydłużony do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu podatkowym. W tym samym terminie podatnicy są zobowiązani do zapłacenia podatku.

Podatnicy sprowadzający towar z zagranicy zobowiązani są wpłacać podatek od towarów i usług razem z cłem we właściwym urzędzie celnym lub Urząd celny jako płatnik w decyzji o dopuszczeniu towarów importowanych do obrotu na polskim obszarze celnym określa kwotę podatku od towarów i usług oraz pobiera ten podatek i przekazuje na rachunek urzędu skarbowego.

Warto zwrócić uwagę na fakt, że w podatku od towarów i usług nie występuje instytucja zeznania rocznego. Podatek jest rozliczany w cyklu miesięcznym i nie ma potrzeby składania żadnych zeznań na koniec roku podatkowego[1].

1.2. Podatek akcyzowy

A. Podstawa prawna

1. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50, Nr 28, poz. 127, Nr 129. 599).

1. Szczegółowe zasady prowadzenia dokumentacji w podatku od towarów i usług oraz sporządzania deklaracji omawia **T. Żyznowski**, Dokumentacja podatku od towarów i usług (VAT), Warszawa 1993; **M. J. Wieczorek, J. Zubrzycki** - VAT. Akty wykonawcze. Komentarz. Cz. II, Wrocław 1993 oraz **J. Kozłowska, H. Napiórkowska, E. Radzewicz**, Księga przychodów i rozchodów z uwzględnieniem VAT, Warszawa 1993.

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 39, poz. 174, Nr 59, poz. 273, Nr 105, poz. 478, Nr 109, poz. 490).

3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 1993 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 59, poz. 272, Nr 134, poz. 651).

4. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 16 listopada 1993 r. w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku (M.P. Nr 59, poz. 544, Nr 69, poz. 612).

B. Podmiot podatku

Podatnikiem tego podatku są tylko, bez względu na ich strukturę organizacyjno-prawną, importerzy i producenci wyrobów akcyzowych. Podatek ten nie jest płacony, poza jednym wyjątkiem, przez inne podmioty niż producenci i importerzy. Wyjątek ten dotyczy podatników posiadających importowane wyroby akcyzowe, od których nie został pobrany podatek akcyzowy. Dla podatników tych obowiązek podatkowy przestaje z chwilą nabycia nieopodatkowanych wyrobów akcyzowych. Uregulowanie to nie obejmuje osób fizycznych nabywających wyroby akcyzowe na własne potrzeby konsumpcyjne.

Zapłacenie przez importerów i producentów podatku akcyzowego nie zwalnia ich od podatku od towarów i usług. Płacą oni na ogólnych zasadach oprócz podatku akcyzowego również podatek od towarów i usług. Podatek akcyzowy wkalkulowany jest w cenę

wyrobu, który dopiero później staje się przedmiotem obrotu, a jego sprzedaż zostaje opodatkowana podatkiem od towarów i usług.

C. Przedmiot

Przedmiotem opodatkowania są przede wszystkim sprzedaż, eksport, import, zamiana, darowizny i przekazania wyrobów akcyzowych. Przedmiotem tego podatku są więc takie same czynności jak w podatku od towarów i usług, z tym, że dotyczą one wyrobów akcyzowych. Wyroby akcyzowe zostały określone w załączniku Nr 6 do ustawy o podatku od towarów i usług. Są to następujące wyroby: paliwa do silników, oleje smarowe i specjalne, broń gazowa i broń palna myśliwska, urządzenia do prowadzenia gier losowych i zakładów wzajemnych, rulety wraz ze stołami do rulety, stoły do gry w karty, automaty hazardowe, maszyny i urządzenia losujące, elektroniczne maszyny i urządzenia do gry, samochody osobowe, jachty pełnomorskie, sprzęt elektroniczny wysokiej klasy oraz kamery video, sól, środki upiększające i wyroby perfumeryjne, zapałki, karty do gry, z wyłączeniem kart do gry dla dzieci, wyprawione skóry futrzane zwierząt szlachetnych oraz wyroby z tych skór, wyroby przemysłu spirytusowego i drożdżowego, z wyłączeniem drożdży, wyroby winiarskie, piwo, guma do żucia, wyroby tytoniowe, łodzie żaglowe, łodzie z silnikiem i łodzie z dostosowaniem do silników (drewniane, z tworzyw sztucznych i innych materiałów), z wyłączeniem łodzi rybackich, roboczych i ratowniczych, pozostałe napoje alkoholowe o zawartości alkoholu powyżej 1,5%.

Przedmiotem podatku akcyzowego są również nadmierne ubytki lub zawinione niedobory wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, wyrobów winiarskich, piwa oraz wyrobów tytoniowych. Za nadmierne ubytki lub zawinione niedobory uważa się ubytki lub niedobory powstałe w czasie produkcji, magazynowa-

nia, przerobu, zużycia i przewozu, zmniejszone o powstające w czasie tych czynności dopuszczalne ubytki (niedobory) obliczane na podstawie norm ustalonych przez ministra finansów.

D. Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania jest:

a) u producentów - obrót wyrobami akcyzowymi,

b) u importerów - wartość celna wyrobów akcyzowych powiększona o cło obliczone według stawki podstawowej i podatek importowy, także w przypadku, gdy towary zostały zwolnione od cła, bądź cło zostało zawieszone lub zastosowano preferencyjną stawkę celną,

c) ilość wyrobów akcyzowych - jeżeli stawki podatku zostały ustalone kwotowo. Np. 317 tys. zł za 1000 szt. papierosów marek zagranicznych produkowanych w Polsce, lub 6000 tys. zł za tonę etyliny 94 produkowanej w kraju.

Przy rozstrzyganiu problemów dotyczących podstawę opodatkowania akcyzą nie uregulowanych odrębnie dla tego podatku, znajdują odpowiednie zastosowanie przepisy o podatku od towarów i usług.

E. Stawki podatku

W ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym określone zostały jedynie stawki maksymalne, właściwe dla poszczególnych grup wyrobów akcyzowych. Jednocześnie minister finansów został upoważniony do ustalania obowiązujących

stawek akcyzy w drodze rozporządzenia lub zarządzenia. Aktualne stawki podatku akcyzowego zawarte są w powołanych na wstępie rozdziału aktach prawnych. Stawki w podatku akcyzowym mogą mieć postać:

a) stawek kwotowych np.: papierosy bez filtra - 100 tys. zł za 1000 sztuk, benzyna bezołowiowa sprowadzana z zagranicy - 5400 tys. zł za tonę,

b) stawek procentowych np.: cygara - 100%, tytoń do żucia i tabaka - 35%, sól - 15%, guma do żucia - 20%,

c) stawek różnicowych, np.: pomiędzy urzędową ceną zbytu a ceną nabycia wyrobu akcyzowego.

F. Ulgi i zwolnienia

Sprzedaż wyrobów akcyzowych na eksport nie podlega podatkowi akcyzowemu. Podatnik eksportujący wyroby akcyzowe, które nabył po cenach zawierających akcyzę, jest uprawniony do zwiększenia naliczonego podatku od towarów i usług o kwotę akcyzy. Tak samo jest traktowana akcyza zapłacona przez podatnika w urzędzie celnym w momencie sprowadzenia wyrobu z zagranicy. Jeżeli następnie wyrób ten jest eksportowany, akcyza jest doliczana do kwoty podatku naliczonego. Warto podkreślić, że akcyza zwiększa naliczony podatek od towarów i usług tylko w przypadku eksportu wyrobu akcyzowego. Regułą jest, że podatek akcyzowy nie jest odliczany, ani też zwracany podatnikowi.

Zwolnień w konstrukcji podatku akcyzowego jest bardzo mało i mają one postać szczegółowych zwolnień przedmiotowych,

Obejmują one np.:

- odzież futrzaną i inne wyroby futrzarskie wytworzone ze skór zwierząt szlachetnych wyprawionych, zakupionych po cenach zawierających podatek akcyzowy lub od których podatek ten został pobrany przez urząd celny,

- rozlew piwa i wyrobów winiarskich zakupionych po cenach zawierających podatek akcyzowy lub od których podatek ten został pobrany przez urząd celny.

G. Tryb i warunki płatności

Podatnicy uiszczają podatek akcyzowy od wyrobów wytwarzanych w kraju za okresy miesięczne w terminie do 30 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku, na rachunek właściwego urzędu skarbowego. Niektórzy podatnicy, np. wytwarzają wyroby spirytusowe, piwo, wyroby tytoniowe uiszczają podatek akcyzowy wstępnie za okresy dzienne, a ostatecznie - do 30 dnia miesiąca następnego, z uwzględnieniem wstępnych wpłat dziennych.

Importerzy wyrobów akcyzowych wpłacają podatek akcyzowy w terminach i na warunkach określonych dla zapłaty cła. Urząd celny określa kwotę podatku należnego od sprowadzanych z zagranicy wyrobów akcyzowych, pobiera ją i przekazuje na rachunek właściwego urzędu skarbowego[1].

1. Zasady opłacania podatku akcyzowego omawia **M. J. Wieczorek, J. Zubrzycki** - VAT... op. cit., s. 61 i nast.

1.3. Podatek importowy

A. Podstawa prawna

Ustawa z dnia 25 listopada 1993 r. o podatku importowym od towarów sprowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy (Dz.U. Nr 123, poz. 551).

B. Podmiot podatku

Podatnikami podatku importowego są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie mają osobowości prawnej sprowadzjący dany towar z zagranicy. Podatnicy uiszczają ten podatek niezależnie od tego czy towar jest zwolniony od cła lub cło zostało zawieszone, albo zastosowano preferencyjną stawkę celną.

C. Przedmiot podatku

Przedmiotem podatku jest sprowadzanie i nadsyłanie towarów z zagranicy. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dopuszczenia towaru do obrotu na polskim obszarze celnym. Opodatkowaniu podlegają importowane towary niezależnie od sposobu ich wprowadzenia na polski obszar celny oraz zachowania określonych przepisami prawa warunków i form.

D. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania podatkiem importowym stanowi wartość celna towarów powiększona o należne cło. Pobierany do końca 1993 r. tzw. podatek graniczny, który następnie został zastąpio-

ny przez podatek importowy, był elementem cła i naliczano go od wartości celnej.

Wartością celną towaru jest cena zapłacona lub należna za towar tzw. wartość transakcyjna zwiększona o określone koszty poniesione przez podatnika (np. koszty ubezpieczenia towaru, transportu itp.) Podatek importowy wchodzi do podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym i podatkiem od towarów i usług.

E. Stawki podatku

Stawka podatku wynosi 6% podstawy opodatkowania.

F. Ulgi i zwolnienia

W jednym przypadku, a mianowicie przy eksporcie, podatek importowy doliczany jest do naliczonego podatku od towarów i usług. Podatnik, który zapłacił podatek na granicy od sprowadzonego towaru, a następnie wyeksportował ten towar (lub wyeksportował wyroby wytworzone z tego towaru) jest uprawniony do zwiększenia podatku naliczonego o kwotę podatku importowego. W innych sytuacjach podatek importowy nie jest odliczany ani też zwracany podatnikowi w jakiejkolwiek formie.

Zwolnione są od tego podatku niektóre towary zwolnione od cła[1], takie jak: towary przeznaczone do użytku placówek dyplomatycznych i konsularnych, rzeczy osobiste podróżnych, upominki,

1. Zob. art. 12 ust. 1, art. 13 i art. 14 ust. 1 pkt. 1-5, 7-36 i 38 oraz art. 15, art. 17 ust. 1 pkt. 1, 3-10 i ust. 2 oraz art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. - Prawo celne (Dz.U. Nr 75, poz. 445 z późn. zmianami).

rzeczy przywożone w ramach pomocy udzielanej przez rządy państw obcych, rzeczy otrzymywane przez fundacje do działalności statutowej, wzory, modele, próbki, mienie przesiedleńcze, pomoce naukowe i aparatura badawczo-pomiarowa służąca wyłącznie do celów dydaktycznych lub badawczych.

G. Tryb i warunki płatności

Podatnicy są obowiązani wpłacać należy podatek importowy na rzecz urzędu celnego, który dokonał odprawy celnej razem z cłem. Dyrektor urzędu celnego w decyzji o dopuszczeniu towarów do obrotu na polskim obszarze celnym jest zobowiązany obliczyć należny podatek importowy.

1.4. Podatek od gier

A. Podstawa prawna

1) Ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach losowych i zakładach wzajemnych (Dz.U. Nr 68, poz. 341).

2) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1992 r. w sprawie podatku od gier (Dz.U. z 1993 r. Nr 1, poz. 3).

B. Przedmiot podatku

Podatnikami podatku od gier są podmioty urządzające gry i prowadzące działalność w zakresie gier i zakładów wzajemnych. Tak więc tylko organizatorzy gier i zakładów, a nie ich uczestnicy, podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. Podatnikami są podmioty prowadzące grę na podstawie stosownego zezwolenia od

momentu rozpoczęcia wykonywania tej działalności. Nie ma przy tym znaczenia czy podatnik jest osobą fizyczną, osobą prawną lub jednostką organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej.

C. Przedmiot podatku

Przedmiotem podatku jest prowadzenie gier losowych i zakładów wzajemnych. Grami losowymi są gry o wygrane pieniężne lub rzeczowe, których wynik zależy od przypadku, a warunki gry określa regulamin. Są to np. gry liczbowe, loterie pieniężne, loterie fantowe, gry cylindryczne, niektóre gry w kart (np. poker), gry w automatach losowych, gra w bingo.

Zakładami wzajemnymi są zakłady o wygrane pieniężne, polegające na odgadywaniu wyników sportowego współzawodnictwa ludzi lub zwierząt (totalizatory), lub też zakłady polegające na odgadywaniu zaistnienia różnych zdarzeń (bukmacherstwo).

Zezwolenia na urządzanie i prowadzenie działalności w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych udziela Minister Finansów.

D. Podstawa opodatkowania

Podstawa opodatkowania jest uzależniona od rodzaju prowadzonej gry lub zakładu wzajemnego. I tak podstawę opodatkowania stanowi:

1. w loteriach - suma wpływów uzyskana ze sprzedaży losów lub innych dowodów udziału w grze,

2. w grach liczbowych - suma wpłaconych stawek,

3. w pokerze, w którym uczestnicy grają pomiędzy sobą, a kasyno urządza grę - suma wpływów kasyna z tego tytułu,

4. w zakładach wzajemnych - suma wpłaconych stawek.

E. Stawki podatku

Stawki podatku od gier mają postać stawek procentowych, liniowych. Wynoszą one dla:

- loterii fantowych, gry bingo fantowe i zakładów wzajemnych - 10%,
- loterii pieniężnej, gry liczbowej i gry bingo pieniężne - 15%,
- gier prowadzonych w kasynach gry oraz w salonach gier w automatach losowych - 45%.

F. Tryb i warunki płatności

Podatnicy obowiązani są do samodzielnego obliczenia i wpłacenia podatku od gier za okresy dekadowe. Podatek jest wpłacany w terminie 13 dni po upływie dekady. Za dekadę uważa się również okres od 21 dnia miesiąca do końca miesiąca. Inaczej rozliczają się z tego podatku podatnicy urządzający gry liczbowe. Wpłacają oni podatek w terminie 10 dni od dnia losowania.

Podatnicy są zobowiązani do składania deklaracji na podatek za okresy miesięczne w terminie do 23 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Deklaracja za grudzień stanowi jednocześnie rozliczenie podatku należnego za dany rok.

1.5. Podatek dochodowy od osób fizycznych

A. Podstawa prawna

1. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 i Nr 134, poz. 646).

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1991 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 124, poz. 554; z 1992 r. Nr 52, poz. 239; z 1993 r. Nr 66, poz. 312).

3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 sierpnia 1992 r. w sprawie zryczałtowania podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 63, poz. 318).

4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1993 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych (Dz.U. Nr 132, poz. 635; z 1994 r. Nr 15, poz. 52).

B. Podmiot podatku

Podatnikiem podatku dochodowego jest osoba fizyczna osiągająca dochody podlegające opodatkowaniu. Nie ma przy tym znaczenia czy dochody te osiągnęła samodzielnie, czy też pochodzą one z udziału w spółce nie będącej osobą prawną. W takich wypadkach podatnikiem nie jest spółka cywilna, jawna lub komandytowa, tylko każdy ze wspólników płaci podatek od przypadającego mu udziału w dochodzie spółki. Na identycznych zasadach opo-

datkowane są dochody osób fizycznych ze wspólnej własności, wspólnego posiadania i wspólnego użytkowania źródła przychodów. Każdy współwłaściciel jest obciążany podatkiem tylko od swojego udziału. Osobisty charakter podatku dochodowego powoduje, że podatnikiem jest zawsze osoba fizyczna bez względu na rodzaj i strukturę prawno-organizacyjną działalności, która przynosi dochody objęte tym podatkiem.

Pewne odstępstwa od zasady, że każda osoba fizyczna płaci podatek od swoich dochodów występuje przy opodatkowaniu małżonków, osób samotnie wychowujących dzieci i małoletnich dzieci.

Regułą jest, że małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu. Mogą oni jednak, pod pewnymi warunkami, być opodatkowani łącznie od sumy ich dochodów. Opodatkowanie łączne ma charakter preferencyjny i może być stosowane tylko wówczas, gdy są spełnione wszystkie niżej wymienione warunki:

- małżonkowie muszą pozostawać przez cały rok w związku małżeńskim. Nie mogą więc skorzystać z tej formy opodatkowania np. małżeństwa, które zostały zawarte lub przestały istnieć w roku podatkowym np. z powodu rozwodu lub śmierci jednego z małżonków,

- pomiędzy małżonkami musi istnieć wspólność majątkowa. Sporządzenie intercyzy wyklucza opodatkowanie łączne,

- żaden z małżonków nie poniósł straty. Natomiast nie stoi na przeszkodzie przy opodatkowaniu łącznym fakt nie osiągania żadnych dochodów przez jednego z małżonków;

- żaden z małżonków nie osiągnął dochodów opodatkowanych w formie zryczałtowanej. Chodzi tu przede wszystkim o do-

chody opodatkowane w formie karty podatkowej[1] i zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych[2].

Małżonkowie spełniający powyższe warunki mogą złożyć wniosek o opodatkowanie łączne we wspólnym zeznaniu podatkowym. Podatek zostanie wówczas ustalony na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy łącznych dochodów małżonków. Preferencyjny charakter tego rodzaju opodatkowania widoczny jest zwłaszcza w sytuacji, gdy istnieje duża różnica pomiędzy wysokością dochodu małżonków. Naliczanie podatku od połowy łącznych dochodów powoduje, że znajduje wtedy zastosowanie niższa stawka podatku.

Bardzo zbliżone zasady opodatkowania do wyżej przedstawionych znajdują zastosowanie do dochodu osiąganego przez osoby samotnie wychowujące małoletnie dzieci. Osoby te również po złożeniu wniosku w zeznaniu rocznym, mogą być opodatkowane tak jak małżeństwa, tzn. podatek zostanie naliczony w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów. Osobą samotnie wychowującą dzieci jest rodzic albo opiekun prawny stanu wolnego: panna, kawaler, osoba rozwiedziona, wdowa lub wdowiec. Z tej formy opodatkowania nie może więc skorzystać np. matka sama wychowująca dziecko, która nie ma rozwodu, lub też osoby pozostające w separacji. Warto podkreślić, z uwagi na zmianę stanu prawnego, że ten sposób obliczenia podatku przysługuje osobom wychowującym tylko małoletnie dzieci, tzn. do 18 lat, lub bez względu na wiek, jeżeli na dziecko pobierany jest zasiłek pielęgnacyjny. Ograniczenie to

1. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie karty podatkowej (Dz.U. Nr 124, poz. 551; z 1992 r. Nr 99, poz. 495; z 1993 r. Nr 128, poz. 132, Nr 131, poz. 623).

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1993 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodówosób fizycznych (Dz.U. Nr 132, poz. 635; z 1994 r. Nr 15, poz. 52).

wprowadzone w 1994 r. powoduje, że nie mogą korzystać z tego sposobu opodatkowania np. osoby utrzymujące dzieci powyżej 18 roku życia, które np. uczą się w szkołach średnich lub wyższych. Począwszy od 1994 r. został zniesiony istotny warunek ograniczający stosowanie tej formy opodatkowania, a mianowicie limit dochodu przypadającego na jedną osobę, który nie mógł przekraczać 2.500.000 zł[1].

Innego rodzaju odstępstwem od osobistego charakteru podatku dochodowego są zasady opodatkowania dochodów małoletnich dzieci. Dochody dzieci własnych lub przysposobionych dolicza się do dochodów rodziców. Rozwiązanie to nie ma zastosowania w stosunku do dochodów dzieci z ich pracy, stypendiów i dochodów z przedmiotów oddanych im do swobodnego użytku. Podatnikiem od tego rodzaju dochodów jest dziecko, które jest reprezentowane przez rodziców jako przedstawicieli ustawowych. Jeżeli małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu dochody małoletnich dzieci dolicza się po połowie do dochodu każdego z małżonków.

Istotne znaczenie przy ustalaniu zasad opodatkowania podatkiem dochodowym odgrywa miejsce zamieszkania lub pobytu podatnika. Jeżeli osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania na terytorium Polski, lub też jej pobyt czasowy w danym roku przekracza 183 dni, to podlega ona obowiązkowi podatkowemu od całości swych dochodów bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Jest to tzw. nieograniczony obowiązek podatkowy, obejmujący swym zasięgiem wszystkie dochody uzyskiwane przez podatnika. Należy zauważyć, że w tej sytuacji nie odgrywa żadnej roli obywatelstwo podatnika. Kryterium decydującym o powstaniu nieogra-

1. Trybunał Konstytucyjny w kwietniu 1994 r. stwierdził, że to ograniczenie prawa samotnych rodziców do płacenia podatku od połowy dochodów jest niezgodne z Konstytucją RP. Jeżeli Parlament uzna zasadność orzeczenia Trybunału nadpłacone podatki przez osoby samotnie wychowujące dzieci powinny zostać zwrócone.

niczonego obowiązku podatkowego jest tylko wyłącznie miejsce zamieszkania lub czasowy pobyt przekraczający pół roku. Jeżeli natomiast osoby fizyczne nie mają na terytorium Polski miejsca zamieszkania, a ich czasowy pobyt w danym roku nie przekracza 183 dni podlegają one opodatkowaniu tylko w zakresie dochodów uzyskanych w Polsce. Ten stan określony jest mianem ograniczonego obowiązku podatkowego.

Wyżej przedstawione zasady powstawania obowiązku podatkowego mogą być modyfikowane w umowach międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Stąd też przy naliczaniu podatku od dochodów uzyskiwanych za granicą zawsze należy zapoznać się z postanowieniami stosownej umowy, której Polska jest stroną.

C. Przedmiot podatku

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody z wyjątkiem dochodów zwolnionych od podatku. Dochodem jest nadwyżka sumy przychodów ze źródła przychodów nad kosztem ich uzyskania. Jeżeli koszty uzyskania przychodu są wyższe od sumy przychodów to powstaje strata ze źródła przychodu.

Dochód będący przedmiotem podatku jest dodatnią różnicą pomiędzy przychodami i kosztami ich uzyskania. Dla bliższego przedstawienia dochodu niezbędnym wydaje się skonkretyzowanie pojęcia przychodu i kosztów uzyskania.

Ogólną definicję przychodu zawarł ustawodawca w art. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychodami są zgodnie z tym artykułem - otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężż-

ne oraz wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Przedstawiona w tym artykule definicja przychodów ma charakter ogólny i nie w pełni znajduje zastosowanie do przychodów z tytułu działalności gospodarczej, działów specjalnych produkcji rolnej, z kapitałów pieniężnych, z bezpłatnie udostępnionych nieruchomości, z praw majątkowych, ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, ze źródeł nieujawnionych i przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Przychody z tych źródeł są szczegółowo zdefiniowane w art. 14-19, 20 ust. 3 i 20 a powoływanej wyżej ustawy.

Przychodem ze źródła przychodów są nie tylko pieniądze, ale również:

- wartości pieniężne - np. weksle, czeki, akcje, obligacje i inne dokumenty tego typu, które uprawniają do otrzymania określonych kwot pieniężnych,

- przychody w naturze - różnego rodzaju rzeczy w rozumieniu art. 45 k.c., tzn. przedmioty materialne otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika przeliczone na złote wg zasad określonych w art. 11 ust. 2 powoływanej ustawy np. produkty rolne, towary, materiały, surowce itp.,

- inne nieodpłatne świadczenia - np. usługi, użytkowanie lokalu mieszkalnego, energia elektryczna, gazowa itp.

Przychodem są nie tylko faktycznie otrzymane w/w wartości, ale również postawione do dyspozycji podatnika. Postawienie do dyspozycji oznacza, że przychody w formach wyżej określonych mogą być przez podatnika w każdym momencie odebrane i może on nimi swobodnie rozporządzać. Postawieniem do dyspozycji bę-

dzie np. wyznaczenie dnia, w którym określona kwota przychodu będzie do odebrania przez podatnika w kasie przedsiębiorstwa.

Przychody uzyskiwane w walutach obcych - inaczej niż to było w 1992 r. - przeliczane są na złote wg kursów ogłaszanych przez bank dewizowy, z którego usług korzystał płatnik i mających zastosowanie przy kupnie walut. Odmienne zasady znajdują zastosowanie przy ustalaniu przychodu w walutach obcych z działalności gospodarczej[1].

W art. 10 powoływanej ustawy wymieniane są następujące źródła przychodów[2]:

1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym również spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta,

2) wykonywanie wolnego zawodu lub innej samodzielnej działalności o podobnym charakterze,

3) pozarolnicza działalność gospodarcza,

4) działy specjalne produkcji rolnej,

5) nieruchomości lub ich części,

6) najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego

1. Zob. art. 14 ust. 1a i 1b powoływanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.
2. Bliżej źródła przychodów charakteryzuje **J. Kozłowska, E. Radzewicz**, Podatek dochodowy od osób fizycznych, Warszawa 1991, s. 55 i nast.

lub jego składników na cele nierolnicze, albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej,

7) kapitały pieniężne i prawa majątkowe,

8) sprzedaż, z zastrzeżeniem ust. 2:

a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,

b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz wynikającego z przydziału spółdzielni mieszkaniowych: prawa do domu jednorodzinnego lub prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym,

c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,

d) innych rzeczy,

– jeżeli sprzedaż nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej lub została dokonana, w przypadku sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych pod lit. a) - c), przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie,

9) inne źródła.

Wprawdzie ustawodawca wymienia w tym artykule źródła uzyskania przychodu, ale jest to wyliczenie przykładowe. Wskazuje na to wyraźnie brzmienie pkt 9 niniejszego artykułu, a mianowicie - "inne źródła". Takie ukształtowanie przepisu powoduje, że nie jest złamana ogólna reguła wynikająca z art. 2 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którą opodatkowaniu podlegają wszelkie przychody poza wymienionymi w

powołanym wyżej artykule. Nasuwa się więc pytanie po co w ustawie zawarte jest wyliczenie źródeł przychodów? Wyliczenie to ma kolosalne znaczenie przy ustalaniu szacunkowych norm kosztów uzyskania przychodu, zryczałtowanych stawek podatku, szacunkowych norm zysku, czy też trybu i warunków opłacania podatku. Ustalenie tych wielkości jest bowiem bezpośrednio zależne od rodzaju źródła z którego osiągnięto opodatkoway przychód. Inne są np. koszty uzyskania przychodu ze stosunku pracy niż z pozarolniczej działalności gospodarczej, które z kolei różnią się zdecydowanie od zasad ustalania kosztów uzyskania przychodu przy umowie zlecenia. Określenie źródeł przychodów zawarte w omawianym artykule z tych też względów różni się od przyjętego w art. 7 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, gdzie ustawodawca nie wylicza źródeł przychodów stwierdzając, że "przedmiotem opodatkowania... jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów z jakich dochód ten został osiągnięty"[1]. Pomimo przyjęcia różnych rozwiązań tego zagadnienia w obu podatkach dochodowych efekt końcowy jest taki sam - opodatkowaniu podlegają wszelkie przychody, bez względu na ich źródło, poza wyraźnie wymienionymi w ustawie.

Podatnik osiągający przychody z określonego źródła ponosi z reguły różnorakie wydatki związane bezpośrednio i pośrednio z funkcjonowaniem tego źródła[2]. Wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodu - zgodnie z art. 22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdy spełniają dwa warunki, mianowicie:

– celem ich poniesienia jest osiągnięcie przychodu,

1. Zob. art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 i Nr 134, poz. 646).
2. Zob. **B. Brzeziński, M. Kalinowski** - Komentarz do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Toruń 1991, s. 71 i nast.

– nie są one wymienione w art. 23 ustawy, jako koszty, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodu.

Innymi słowy kosztami uzyskania przychodu są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu, z wyjątkiem kosztów wyliczanych w art. 23 ustawy. W artykule tym wymienionych jest 49 rodzajów kosztów, które mimo, że są bezpośrednio związane z prowadzoną działalnością przynoszącą przychód nie mogą być uznane za koszty uzyskania przychodu. Najważniejsze z nich dotyczą:

1) wydatków na nabycie gruntów, prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za użytkowanie wieczyste gruntów, a także na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części, jeżeli środki te i wartości podlegają odpisom amortyzacyjnym w rozumieniu odrębnych przepisów,

2) wydatków ponoszonych przez najemcę lub dzierżawcę albo używającego z tytułu najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych oraz realizacji umów o podobnym charakterze stanowiących spłatę określonej w umowie wartości przedmiotu najmu lub dzierżawy albo używania, jeżeli rzecz tę lub prawo zalicza się do składników majątku najemcy lub dzierżawcy albo używającego,

3) odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w odrębnych przepisach, w części ustalonej od wartości samochodu w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia przewyższającej równowartość 10.000 ECU,

4) strat w środkach trwałych i obrotowych w części pokrytej odpisami amortyzacyjnymi oraz otrzymanym odszkodowaniem z tytułu ubezpieczeń,

5) strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności lub metody jej prowadzenia,

6) odpisów i wpłat na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika; kosztem uzyskania sa jednak podstawowe odpisy i wpłaty na te fundusze, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy,

7) wydatków na:

a) spłatę pożyczek (kredytów), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów),

b) spłatę innych zobowiązań, w tym z tytułu udzielonych gwarancji i poręczeń,

c) umorzenie kapitałów pozostających w związku z utworzeniem (nabyciem), powiększeniem lub ulepszeniem źródła przychodów,

8) odsetek od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów,

9) wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci,

10) darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju,

11) kosztów reprezentacji i reklamy w części przekraczającej 0,25 proc. przychodu, chyba że reklama jest prowadzona w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób,

12) udzielonych pożyczek, w tym straconych pożyczek,

13) wydatków ponoszonych przez podatnika pośrednio na rzecz pracowników, jeżeli obowiązek ich ponoszenia nie wynika z układu zbiorowego pracy lub innych aktów prawnych,

14) składek na rzecz organizacji do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa,

15) wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby wykonywanej działalności:

a) w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowe) w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu lub w pełnej wysokości, jeżeli podróż służbowa pracownika nie jest udokumentowana delegacją służbową,

b) w jazdach lokalnych - w wysokości przekraczającej wysokość miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo w wysokości przekraczającej stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu, określonych w odrębnych przepisach obowiązujących w przedsiębiorstwach państwowych,

16) wydatków na remont, modernizację lub przebudowę środka trwałego, jeżeli ich kwota w roku podatkowym przekracza połowę wartości tego środka, stanowiącej podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych,

17) podatku od towarów i usług, z tym że jest kosztem uzyskania przychodów:

a) podatek naliczony:

– jeżeli podatnik zwolniony jest od podatku od towarów i usług lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo sprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku od towarów i usług,

– w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług - jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego,

b) podatek należny w przypadku:

– importu usług, z wyłączeniem usług transportowych,

– przekazania przez podatnika towarów i świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy,

18) podatku akcyzowego od nadmiernych ubytków lub zawinionych niedoborów wyrobów,

19) odpisów z tytułu zużycia środków trwałych, dokonywanych według zasad określonych w odrębnych przepisach, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie tych środków we własnym zakresie, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiejkolwiek formie,

20) poniesionych wydatków zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów, z tytułu używania nie wprowadzonego do ewidencji środków trwałych samochodu osobowego, w tym także stanowiącego własność osoby prowadzącej działalność gospodarczą, dla potrzeb działalności gospodarczej podatnika - w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawki za jeden kilometr przebiegu,

21) strat powstałych w wyniku utraty lub likwidacji samochodów oraz kosztów ich remontów powypadkowych, jeżeli samochody nie były objęte ubezpieczeniem dobrowolnym,

22) wydatków poniesionych na zakup zużywających się stopniowo rzeczowych składników majątku przedsiębiorstwa, nie zaliczanych zgodnie z odrębnymi przepisami do środków trwałych - w przypadku stwierdzenia, że składniki te nie są wykorzystywane dla celów prowadzonej działalności gospodarczej, lecz służą celom osobistym podatnika, pracowników lub innych osób, albo bez uzasadnienia znajdują się poza siedzibą przedsiębiorstwa.

Poza kosztami rzeczywiście ponoszonymi, które podatnik może potrącić od przychodu, w ustawie o podatku dochodowym określone zostały w stosunku do niektórych źródeł przychodów tzw. koszty zryczałtowane. Przybierają one postać określonego procentowo wskaźnika odnoszonego do przychodu uzyskiwanego z danego źródła.

Koszty zryczałtowane w wysokości 20% przychodu znajdują zastosowanie m.in. do[1]:

1. Zob. art. 13 pkt. 2, 4, 6, 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

- przychodów z tytułu samodzielnie wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej i publicystycznej w tym z tytułu udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa, jak również przychody z uprawiania sportu,

- wynagrodzenie osób, którym organ władzy lub administracji państwowej lub samorządowej, sąd, prokurator zlecił wykonanie określonych czynności,

- przychody z tytułu usług wykonywanych w ramach umowy zlecenia, jeżeli usługi te nie wchodzą w zakres działalności gospodarczej zleceniobiorcy wykonywanej na rzecz ludności.

Koszty zryczałtowane w wysokości 50% stosuje się do przychodu:

- z tytułu zapłaty za przeniesienie prawa własności projektu wynalazczego, topografii układu scalonego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego przez pierwszego właściciela,

- z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i praw pokrewnych lub rozporządzania przez nich tymi prawami,

Jeżeli podatnik osiągający wyżej wymienione przychody, do których znajdują zastosowanie 20% lub 50% koszty zryczałtowane posiada rachunki stwierdzające, że faktycznie poniesione przez podatnika koszty są wyższe należy stosować koszty udokumentowane rachunkami. W tym wypadku przyjęcie kosztów faktycznie poniesionych przez podatnika jest rozwiązaniem dla niego korzystniejszym, ale powinien on udowodnić wysokość poniesionych kosztów.

Również w sposób zryczałtowany zostały ustalone koszty uzyskania przychodu z tytułu stosunku pracy, stosunku służbowego, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej. Wynoszą one 0.25% kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej. W 1994 r. koszty uzyskania przychodu z tego tytułu wynoszą 227 tys. zł miesięcznie. Podatnik nie może odliczać, zamiast kosztów zryczałtowanych, kosztów faktycznie poniesionych związanych np. z dojazdem do pracy. W wypadku gdy podatnik jest zatrudniony na więcej niż jednym etacie, zryczałtowane koszty uzyskania przychodu odlicza się tylko we wskazanym przez niego jednym zakładzie pracy[1]. Kwota zryczałtowanych kosztów przysługuje w pełnej wysokości tj. 227 tys. zł pomimo, że podatnik nie przepracował (np. z powodu zwolnienia lekarskiego) pełnego miesiąca. Nie może być natomiast stosowana wówczas, gdy podatnikowi za dany miesiąc nie przysługuje wynagrodzenie.

Jeżeli koszty uzyskania przychodu przekraczają przychód powstaje strata, która może być pokryta w równych częściach z dochodu osiągniętego w najbliższych kolejno po sobie następujących trzech latach podatkowych. Strata może być pokryta tylko z dochodu uzyskanego ze źródła przychodów, które przyniosło stratę. W 1994 roku nie istnieje już możliwość pokrycia straty z dochodów uzyskanych z innych źródeł przychodów.

Przedmiotem podatku dochodowego od osób fizycznych jest nie tylko dochód, ale w określonych wypadkach przychód. Jest tak m.in. w przypadku opodatkowania rent i emerytur, zasiłków pie-

1. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, który zaskarżył do Trybunału Konstytucyjnego wspomniany przepis, zryczałtowane koszty uzyskania przychodu powinny być odliczone przez wszystkie zakłady pracy, w których zatrudniony jest podatnik w oparciu o umowę o pracę.

nieżnych z ubezpieczenia społecznego, dotacji, subwencji. Środki uzyskane z tych tytułów podlegają opodatkowaniu bez pomniejszania o koszty uzyskania przychodu.

Przychód jest przedmiotem podatku dochodowego również wówczas, gdy stosowane są zryczałtowane formy opodatkowania. Ta forma opodatkowania polega na zastosowaniu procentowej stawki proporcjonalnej do przychodu z określonego źródła. Przychody opodatkowane w tej formie nie są łączone z dochodami opodatkowanymi na zasadach ogólnych.

Podatkowi dochodowemu w formie zryczałtowanej podlegają następujące rodzaje przychodów[1]:

1. z odsetek od pożyczek, dyskonta lub oprocentowania papierów wartościowych, z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Podatek wynosi 20% przychodów;

2. przychody określone w art. 13 pkt. 2, 5-8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli należna kwota wypłacona osobie nie będącej pracownikiem płatnika nie przekracza 300 tys. zł. Chodzi tu o przychody uzyskiwane m.in. z tytułu umowy o dzieło i umowy zlecenia, należności z tytułu wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, oświatowej, publicystycznej oraz dziennikarstwa, wynagrodzenia biegłych, wynagrodzenia z tytułu udziału w komisjach powołanych przez organy władzy i administracji państwowej lub samorządowej. Podatek od dochodów z tych źródeł wynosi 20% przychodu;

1. Szerzej zagadnienie to przedstawia **E. Kosakowski**, Podatek dochodowy od osób fizycznych, Warszawa 1993, s. 26 i nast.

3. z wynagrodzeń za udzielanie pomocy Policji, organom kontroli skarbowej, Straży Granicznej, Wojskowym Służbom Informacyjnym, Żandarmerii Wojskowej i Urzędowi Ochrony Państwa. Stawka wynosi 20%,

4. z wypłacanych emerytom lub rencistom świadczeń pieniężnych z tytułu łączącego lub uprzednio z zakładem pracy stosunku pracy. Podatek wynosi 20% przychodu,

5. z przychodów uzyskanych na terenie Polski przez osoby zagraniczne z m. in. działalności określonej w art. 13 pkt. 2 i 6-8 oraz praw autorskich, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych oraz za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej. Podatek z tych źródeł wynosi 20% przychodu,.

6. z tytułu wygranych w konkursach i grach lub nagród związanych ze sprzedażą premiową. Zwolnione są natomiast od podatku wygrane w grach losowych i zakładach wzajemnych urządzanych i prowadzonych na podstawie przepisów o grach losowych i zakładach wzajemnych przez uprawniony podmiot mający siedzibę w Polsce. Zwolnione są również od podatku wygrane w konkursach i grach organizowanych przez środki masowego przekazu oraz w konkursach z dziedziny nauki, kultury, dziennikarstwa i sportu do wysokości trzykrotnego najniższego wynagrodzenia pracowników za grudzień roku poprzedzającego rok podatkowy. W 1993 r. kwota wygranych zwolnionych od podatku wynosiła 4.050 tys. zł. Jeżeli wygrana przekroczy kwotę zwolnioną zryczałtowany podatek pobierany jest od wygranej, bez odliczania kwoty zwolnionej. Zryczałtowany podatek od wygranych wynosi 10% przychodu z tego tytułu,

7. Przychody z tytułu sprzedaży nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz prawa do wieczystego użytkowania gruntów. Podatek w wysokości 10% przychodu ze sprzedaży występuje tylko wówczas, gdy sprzedaż zostaje dokonana przed upływem pięciu lat licząc do końca roku, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie;

8. przychody określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 sierpnia 1992 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne[1];

9. przychody objęte rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1993 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych[2].

D. Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest dochód rozumiany jako różnica pomiędzy przychodami ze źródła przychodów i kosztami ich uzyskania. Wyjątkiem od reguły są zryczałtowane formy opodatkowania, gdzie podstawą obliczania podatku jest przychód. W specyficzny sposób została określona podstawa opodatkowania w przypadku likwidacji działalności gospodarczej. Dochód w takich wypadkach ustala się przy zastosowaniu do wartości ustalonej według cen zakupu pozosta-

1. Dz.U. Nr 63, poz. 318. W rozporządzeniu tym ryczałtem podatkowym w wysokości 10% i 7% zostały objęte niektóre rodzaje przychodów właścicieli gospodarstw rolnych, osób prowadzących hotele i twórców ludowych.
2. Dz.U. Nr 132, poz. 635; z 1994 r. Nr 15, poz. 52. Ta forma ryczałtu jest przedstawiona w rozdziale następnym niniejszej pracy.

łych na dzień likwidacji towarów handlowych, materiałów, wyrobów oraz wyposażenia - takiego wskaźnika procentowego, jaki wynika z udziału dochodu w przychodach w okresie ostatnich trzech miesięcy, a jeżeli w tym okresie dochód nie nastąpił - w roku podatkowym poprzedzającym rok w którym nastąpiła likwidacja działalności.

Dochód stanowiącu podstawę opodatkowania może być pomniejszony o określone w art. 26 ustawy odliczenia. Najważniejsze z tych odliczeń dotyczą:

1) darowizn na cele naukowe, naukowo-techniczne, oświatowe, oświatowo-wychowawcze, kulturalne, kultu religijnego i na działalność charytatywno opiekuńczą, kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych w zakresie budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynne, ochrony zdrowia i pomocy społecznej oraz rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów, a także na cele związane z budownictwem mieszkaniowym dla samorządu terytorialnego i na budowę strażnic jednostek ochrony przeciwpożarowej w rozumieniu przepisów o ochronie przeciwpożarowej oraz ich wyposażenie i utrzymywanie - do wysokości nie przekraczającej 10 proc. dochodu lub bez ograniczenia, jeżeli wynika to z odrębnych ustaw. Nie obowiązuje ograniczenie do 10% dochodu przy darowiznach na kościelną działalność charytatywną i opiekuńczą, o której mowa w ustawie z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego[1], ustawie z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania[2] i ustawie z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Autokefalicznego Kościoła

1. Dz.U. Nr 29, poz. 154 z późn. zm.
2. Dz.U. Nr 29, poz. 155 z późn. zm.

Prawosławnego[1]. Nie ma również żadnych ograniczeń przy darowiznach na rzecz Fundacji Kultury przewidzianych w systemie z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej[2],

2) składek na ubezpieczenie społeczne podatnika i osób z nim współpracujących, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów,

3) rent i innych trwałych ciężarów opartych na tytule prawnym, nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów, oraz alimentów, z wyjątkiem alimentów na rzecz dzieci, w wysokości ustalonej w wyroku alimentacyjnym,

4) składek na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika jest obowiązkowa, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów,

5) wydatków poniesionych w roku podatkowym na cele mieszkaniowe podatnika, przeznaczonych na:

a) zakup gruntu lub prawa wieczystego użytkowania gruntu pod budowę budynku mieszkalnego[3],

b) budowę budynku mieszkalnego,

c) wkład budowlany lub mieszkaniowy do spółdzielni mieszkaniowej, z wyjątkiem wkładu wynikającego z przekształcenia spół-

1. Dz.U. Nr 66, poz. 267 z późn. zm.
2. Dz.U. Nr 14, poz. 493 z późn. zm.
3. Kwota odliczenia z tego tytułu jest równa iloczynowi 350 m^2 i ceny 1 m^2 wynikającej z aktu notarialnego.

dzielczego lokatorskiego do lokalu na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, wniesione przed objęciem lokalu lub budynku mieszkalnego,

d) zakup budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w takim budynku od osób, które wybudowały ten budynek w ramach prowadzonej działalności gospodarczej,

e) nadbudowę i rozbudowę budynku na cele mieszkalne,

f) przebudowę strychu, suszarni albo przystosowanie innego pomieszczenia na cele mieszkalne[1],

g) remont i modernizację budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego zajmowanego na podstawie tytułu prawnego[2]. Jest to zasadnicza zmiana zasad odliczania wydatków "remontowych" w stosunku do obowiązujących w 1993 r. Dolny limit odliczenia w ub. roku wynosił 7.420 tys., a górny - 74.200 tys. zł.

6) wydatków poniesionych w roku podatkowym na budowę własnego budynku mieszkalnego wielorodzinnego z przeznaczeniem znajdujących się w nim lokali mieszkalnych na wynajem oraz wydatków na zakup działki pod budowę tego budynku,

1. Kwota odliczenia z tytułów wymienionych pod lit. b-f wynosi w 1994 r. - 511 mln zł. Kwota ta wynika z obwieszczenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1993 r. w sprawie wysokości ogólnej kwoty odliczeń z tytułu wydatków na cele mieszkaniowe (M.P. Nr 68, poz. 607).
2. Wydatki na ten cel w 1994 mogą być odliczane w kwocie 1.816 tys. (dolny próg odliczeń) i kwocie - 13.620 tys. (górny próg odliczeń).

7) wydatków ponoszonych przez podatnika na odpłatne dokształcanie i doskonalenie zawodowe do wysokości połowy jednomiesięcznego przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej za rok poprzedzający rok podatkowy[1],

8) wydatków ponoszonych przez podatnika na odpłatne kształcenie dzieci własnych i przysposobionych w podstawowych, zawodowych i średnich szkołach niepublicznych o uprawnieniach szkół publicznych, do wysokości 1/5 przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, na każde dziecko[2],

9) wydatków na cele rehabilitacyjne ponoszonych przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub podatnika, na którego utrzymaniu są osoby niepełnosprawne,

10) wydatków poniesionych w roku podatkowym, w wysokości nie przekraczającej czterokrotności przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w trzecim kwartale roku poprzedzającego rok podatkowy, ogłaszanego przez prezesa Głównego Urzędu Statystycznego dla celów emerytalnych, przeznaczonych na nabycie akcji (udziałów) od Skarbu Państwa lub objęcie akcji (udziałów) w spółce tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania, na podstawie przepisów o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa albo na zakup obligacji od Skarbu Państwa[3].

1. Podatnik z tego tytułu może w 1994 r. odliczyć maksymalnie kwotę 2 mln zł.
2. Limit odliczeń wydatków na odpłatne kształcenie dzieci i młodzieży w 1994 r. wynosi 9 mln 112,8 tys. zł na każde dziecko. Przysługuje on pod warunkiem, że suma wydatków na ten cel w roku podatkowym nie przekracza 18 mln 160 tys. zł. Jeżeli czesne jest wyższe odliczenie nie przysługuje.
3. Odliczenia z tego tytułu nie mogą w 1994 r. przekroczyć kwoty 16 mln zł. Mogą być stosowane pod warunkiem, że podatnik nie sprzeda tych papierów wartościowych do końca 1995 r.

Oprócz wyżej przedstawionych odliczeń podatnicy mogą, dochód podlegający opodatkowaniu pomniejszyć o tzw. wydatki inwestycyjne. Zagadnienie odliczeń inwestycyjnych jest przedstawione w pkt. E, tego rozdziału, który dotyczy ulg i zwolnień w podatku dochodowym od osób fizycznych[1].

E. Stawki podatku

Podstawowe znaczenie w konstrukcji podatku mają stawki zawarte w następującej skali podatkowej[2]:

Podstawa obliczenia podatku w złotych ponad	do	Podatek wynosi
	90.800.000	21 proc. podstawy obliczania minus kwota 1.212.000 zł
90.800.00	181.600.000	17.856.000 zł + 33 proc. nadwyżki ponad 90.800.000 zł
181.800.000		47.820.000 zł + 45 proc. nadwyżki ponad 181.600.000 zł

Stawki zawarte w tej skali mają charakter progresywny, kwotowo - procentowy. Nie są to wszakże jedynie stawki występujące w podatku dochodowym od osób fizycznych. Odmienny rodzaj

1. Szerzej na temat ulg i odliczeń w podatku dochodowym, **L. Etel, J. Makarewicz, J. Wojtiuk**, Ulgi i odliczenia w podatku dochodowym od osób fizycznych, Białystok 1994.

2. Przedstawiona skala podatkowa zawiera zwaloryzowane progi podatkowe i wyższe niż w 1993 r. stawki podatku. Zamrożenie progów podatkowych na poziomie obowiązującym w 1992 r. było przedmiotem orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdził, że jest to niezgodne z prawem.

stawek występuje w zryczałtowanych formach opodatkowania. Są to stawki procentowe - proporcjonalne. W zależności od źródła przychodu stawki te wynoszą 20%, 10% i 7% przychodu. Stawki procentowe - proporcjonalne występują również przy opodatkowaniu dochodu z tytułu likwidacji działalności gospodarczej - 10% dochodu i dochodu nie znajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu - 75% dochodu.

F. Ulgi i zwolnienia

Zwolnienia w omawianym podatku mają w zasadzie charakter przedmiotowy. Zawarte są one w art. 21 powoływanej ustawy i rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1991 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych[1].

Najważniejsze zwolnienia ustawowe to:

1) odszkodowania otrzymane na podstawie przepisów prawa administracyjnego, prawa cywilnego i na podstawie innych ustaw,

2) kwoty otrzymane z tytułu ubezpieczeń majątkowych i osobowych,

3) odsetki z obligacji Skarbu Państwa oraz od wkładów oszczędnościowych i środków na rachunkach bankowych, z wyjąt-

1. Zob. 12 ust. 1 pkt. 1 - 34 rozporządzenia (Dz.U. Nr 124, poz. 553; z 1992 r. Nr 52, poz. 239; z 1993 r. Nr 66, poz. 312). Bliżej zwolnienia te scharakteryzowane m.in. przez: **S. Dzierżyc, J. Kozłowski, Z. Lis, E. Radzewicz**, Zwolnienie ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych, Warszawa 1992; **J. Zubrzycki**, 100 przykładów zwolnień podatkowych, Wrocław 1992.

kiem rachunków bankowych utrzymywanych w związku z prowadzoną pozarolniczą działalnością gospodarczą lub bezpośrednio w związku z wykonywaniem wolnego zawodu,

4) wygrane w grach losowych i zakładach wzajemnych urządzanych i prowadzonych na podstawie przepisów o grach losowych i zakładach wzajemnych przez uprawniony podmiot mający siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

5) odprawy pośmiertne i zasiłki pogrzebowe,

6) zasiłki (dodatki) rodzinne i pielęgnacyjne, zasiłki wychowawcze oraz zasiłki porodowe,

7) wartość świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów dotyczących bezpieczeństwa i higieny pracy,

8) wartość posiłków regeneracyjno-wzmacniających oraz innych posiłków wydawanych niektórym grupom pracowników do spożycia wyłącznie w czasie wykonywania pracy, bez prawa do ekwiwalentu z tego tytułu,

9) ekwiwalenty pieniężne za używane przez pracowników przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, stanowiące ich własność,

10) diety i inne należności za czas podróży służbowej pracowników do wysokości określonej w odrębnych przepisach; a w przypadku ich braku - w przepisach w sprawie diet i innych należności z tytułu podróży służbowych, obowiązujących w przedsiębiorstwach państwowych,

11) diety oraz kwoty stanowiące zwrot kosztów, otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych i obywatelskich - do wysokości określonej w odrębnych przepisach,

12) kwoty otrzymane przez pracowników z tytułu kosztów używania pojazdów samochodowych dla potrzeb zakładu pracy:

a) w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowe) - do wysokości nie przekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu,

b) w jazdach lokalnych - do wysokości miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo wysokości nie przekraczającej stawek za 1 km przebiegu pojazdu - określonych w odrębnych przepisach obowiązujących w przedsiębiorstwach państwowych,

13) kwoty pomocy finansowej ze środków pomocy społecznej i z zakładowego funduszu mieszkaniowego, wypłacane na zmniejszenie wydatków mieszkaniowych według zasad określonych przez ministra pracy i polityki socjalnej,

14) świadczenia z pomocy społecznej oraz zapomogi wypłacane ze środków zakładowego funduszu socjalnego oraz funduszów związków zawodowych w przypadku indywidualnych zdarzeń losowych, klęsk żywiołowych, długotrwałej choroby lub śmierci,

15) przychody uzyskane z tytułu sprzedaży budynków bądź ich części udziału w nieruchomości, lokali mieszkalnych stanowiących odrębne nieruchomości, gruntów, prawa wieczystego użytkowania, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego oraz wynikających z przydziału spółdzielni mieszkaniowych prawa do

domu jednorodzinnego lub prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym:

a) w części wydatkowanej na nabycie w kraju, nie później niż w okresie roku od dnia sprzedaży, innego budynku bądź jego części, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, gruntu, prawa wieczystego użytkowania, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu. Zwolnienie stosuje się również w razie wydatkowania kwoty uzyskanej ze sprzedaży, nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży, na nabycie wynikających z przydziału spółdzielni mieszkaniowych: prawa do domu jednorodzinnego lub prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym oraz na budowę, rozbudowę albo remont własnego budynku lub lokalu mieszkalnego. Zwolnienia nie stosuje się w razie wydatkowania kwoty uzyskanej ze sprzedaży na nabycie gruntu, budowę, rozbudowę lub remont budynku bądź jego części przeznaczonych na cele rekreacyjne,

b) w całości - jeżeli sprzedaż nastąpiła w celu uzyskania, w zamian tych nieruchomości lub praw, spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu albo budynku mieszkalnego lub jego części, zajmowanego na podstawie decyzji administracyjnej o przydziale lokalu lub budynku,

c) w całości - jeżeli sprzedaż nastąpiła w wykonaniu lub związku z wielostronną umową o zamianie tych budynków lub praw do lokali,

d) w całości - jeżeli ich nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny,

16) dochody z działalności gospodarczej osób zatrudniających osoby niepełnosprawne, w zakresie i na zasadach określonych w

ustawie o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych,

17) dochody z tytułu prowadzenia szkół w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w części wydatkowanej na cele szkoły w roku podatkowym lub roku po nim następującym.

Na mocy powołanego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zwolnione są m.in.:

1) dodatki do rent rodzinnych dla sierot zupełnych,

2) stypendia socjalne, dopłaty do zakwaterowania w domach studenckich i internatach oraz do wyżywienia, przyznane na mocy odrębnych przepisów studentom studiów dziennych i uczniom, a także jednorazowe zasiłki (zapomogi) wypłacane tym osobom w przypadku indywidualnych zdarzeń losowych, w tym również jednorazowe zasiłki (zapomogi) ze środków rad rodziców,

3) zasiłki chorobowe wypłacane na podstawie odrębnych przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz ubezpieczeniu społecznym członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych, spółdzielni kółek rolniczych oraz ich rodzin, w części odpowiadającej udziałowi dochodu z tytułu działalności rolniczej, z wyjątkiem polegającej na prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej, w dochodzie podzielnym spółdzielni,

4) dochody osób fizycznych przybyłych do Rzeczypospolitej Polskiej na pobyt czasowy, otrzymywane z funduszy pochodzących z międzypaństwowych instytucji finansowych oraz ze środków przyznanych przez państwa obce na podstawie umów zawartych przez Radę Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej lub mi-

nistra za zgodą Rady Ministrów z tymi instytucjami i państwami za pracę wykonywaną w Polsce.

5) wartość rzeczowych świadczeń okolicznościowych do wysokości nie przekraczającej w ciągu roku kwoty najniższego wynagrodzenia pracowników obowiązującego w grudniu roku poprzedzającego rok podatkowy, określonego odrębnymi przepisami; rzeczowymi świadczeniami okolicznościowym są w szczególności paczki świąteczne dla dzieci, bilety na imprezy sportowe i kulturalne,

6) dopłaty do posiłków spożywanych w stołówkach zakładowych,

7) dochody ze sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy lub hodowli, nie stanowiących działów specjalnych produkcji rolnej,

8) dopłaty do zakładowego funduszu socjalnego i innych źródeł do:

a) zorganizowanego wypoczynku w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk, w tym również połączonego z nauką,

b) pobyt na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych, leczniczo-opiekuńczych,

c) przejazdów związanych z wypoczynkiem i pobytem na leczeniu, o którym mowa pod lit. a) i b)

– dzieci i młodzieży do lat 18,

9) świadczenia z pomocy społecznej na inne cele niż wymienione w ustawie,

10) wydatki na zakwaterowanie - jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów - w wysokości stwierdzonej rachunkiem hotelowym (lub równorzędnym dokumentem) do wysokości ustalonego na ten cel limitu na koszty hotelu, określonego na podstawie odrębnych przepisów, obowiązujących w przedsiębiorstwach państwowych w sprawie pokrywania kosztów podróży służbowych poza granicami kraju, a w razie braku rachunku - w wysokości 25% tego limitu, ponoszone przez osoby przebywające czasowo za granicą i uzyskujące tam dochody. Zwolnienie nie dotyczy osób, którym zapewniono bezpłatne zakwaterowanie.

Oprócz zwolnień o charakterze przedmiotowym do konstrukcji podatku dochodowego od połowy 1993 r. zostały wprowadzone dawno oczekiwane ulgi inwestycyjne. Przybrały one postać odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych. Wydatki tego rodzaju od lipca 1993 r. mogą pomniejszyć dochód podlegający opodatkowaniu na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 czerwca 1993 r. w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych na terenie gmin o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym[1]. Z odliczeń tych mogą korzystać podatnicy, u których nastąpił wzrost zatrudnienia o określone w rozporządzeniu wskaźniki lub u których co najmniej połowa etatów przypada na osoby, wcześniej zarejestrowane jako bezrobotne. Odliczeniem od dochodu przed opodatkowaniem podlega 50% wydatków inwestycyjnych. W przypadku, gdy kwota odliczeń jest większa niż dochód osiągnięty przez podatnika w roku podatkowym, to pozo-

1. Dz.U. Nr 59, poz. 266. Odliczenia te przedstawia bliżej **A. Piotrowski**, Ulgi inwestycyjne "Przegląd Podatkowy" 1993, Nr 8.

stałą sumę podatnik może odliczyć w następnych 3 latach podatkowych. Wydatki inwestycyjne zgodnie z rozporządzeniem to kwoty przeznaczone na zakup określonych maszyn, urządzeń i środków transportowych z wyjątkiem samochodów osobowych oraz zakup lub wytworzenie we własnym zakresie budynków przemysłowo-produkcyjnych, handlowych, usługowych, hoteli itp.

Na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 25 stycznia 1994 r. w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych oraz obniżek podatku dochodowego[1], ulgi inwestycyjne zaczęły obowiązywać nie tylko na terenie gmin zagrożonych bezrobociem strukturalnym. Z ulg tych mogą korzystać wszyscy podatnicy płacący podatek dochodowy po spełnieniu pewnych warunków.

Oto najważniejsze z nich:

1) w roku poprzedzającym rok podatkowy, w którym dokonywane będą odliczenia, podatnik podlegał opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym, albo osiągnął wskaźnik udziału dochodu w przychodach w wysokości nie niższej niż:

– 4 proc. z działalności w zakresie przetwórstwa rolno-spożywczego albo świadczenia usług w zakresie budownictwa mieszkaniowego,

– 8 proc. z pozostałych rodzajów działalności,

1. Dz.U. Nr 18, poz. 62.

2) przed dokonaniem każdego odliczenia nie występują zaległe zobowiązania z tytułu podatków, składek na ZUS oraz Funduszu Pracy,

3) wydatki inwestycyjne są udokumentowane fakturą (rachunkiem uproszczonym) wystawioną przez podatnika podatku od towarów i usług nie zwolnionych przedmiotowo z tego podatku.

Podatnicy, którzy ponieśli wydatki inwestycyjne, mogą odliczyć od dochodu do opodatkowania całość tych wydatków do wysokości 25% dochodu (eksporterzy do 50% dochodu). Podatnicy opodatkowani zryczałtowanym podatkiem dochodowym mogą obniżyć ten podatek o całość lub część wydatków inwestycyjnych do wysokości 30% podatku przed obniżką (eksporterzy - 60% podatku).

Wydatki inwestycyjne, których poniesienie uprawnia do dokonania odliczeń i obniżek, to wydatki na:

- zakup i montaż maszyn i urządzeń zaliczonych, zgodnie z Klasyfikacją rodzajową środków trwałych GUS, do grupy 3-6 i 8,

- zakup, budowę lub rozbudowę budynków zaliczonych, zgodnie z Klasyfikacją rodzajową środków trwałych Głównego Urzędu Statystycznego do grupy 1,

- zakup środków transportu, z wyjątkiem samochodów osobowych,

- zakup od Skarbu Państwa przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części mienia przedsiębiorstwa, z wyjątkiem wydatków na zakup gruntów,

- zakup od Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części mienia przedsiębiorstwa,

- zakup licencji, patentów lub know-how,

- spłatę określonej w umowie najmu lub dzierżawy albo w umowie o podobnym charakterze wartości składników majątku, jeżeli środki te zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 1993 r. w sprawie zaliczania przedmiotu umów najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych do składników majątku stron tych umów (Dz.U. Nr 28, poz. 129) zaliczane są do składników majątku najemcy, dzierżawcy, albo używającego,

- wytworzenie we własnym zakresie lub na zamówienie (zlecenie) środków trwałych,

- nabycie od Skarbu Państwa, przez podatników, u których przychody z tytułu eksportu w tym samym roku podatkowym przekraczają równowartość 10.000.000 ECU, ponad 50% udziałów albo akcji spółki.

G. Tryb i warunki płatności

Podatek dochodowy jest w trakcie roku podatkowego opłacany w formie miesięcznych zaliczek. Zaliczki na podatek - w zależności od źródła przychodu - są pobierane przez płatnika lub samodzielnie opłacane przez podatnika. Płatnikiem podatku dochodowego zobligowanym do pobierania zaliczek na podatek dochodowy są m.in.: zakłady pracy, rolnicze spółdzielnie produkcyjne, organy rentowe, banki, organy zatrudnienia, areszty śledcze oraz zakłady karne i uczelnie. Podmioty te są ustawowo zobowiązane do obliczenia, pobierania i przekazywania na rachunek właściwego urzę-

du skarbowego zaliczki od dochodów przez nich wypłacanych podatnikowi.

Samodzielne zaliczki muszą opłacać podatnicy osiągający przychody z:

- działalności gospodarczej,
- tytułu wykonywania wolnych zawodów,
- z wykonywanej samodzielnie działalności artystycznej, literackiej, naukowej, publicystycznej i sportowej,
- z najmu i dzierżawy,
- z działów specjalnych produkcji rolnej,
- z rent i emerytur otrzymywanych z zagranicy, o ile nie otrzymują ich świadczeń za pośrednictwem banku.

Obowiązek wpłacenia zaliczki i złożenia stosownej deklaracji powstaje w miesiącu, w którym dochód podlegający opodatkowaniu przekroczył kwotę wolną od podatku (w 1994 r. - 5.722 tys. zł). Deklaracja z wyliczoną, zaliczką musi byż złożona w urzędzie skarbowym do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Zaliczkę za grudzień w wysokości należnej za listopad, uiszcza się w terminie do dnia 20 grudnia składając deklarację. Wysokośc zaliczki za dany miesiąc ustala się odnosząc dochód uzyskany od początku roku do skali podatkowej i pomniejszając uzyskaną kwotę o sumy zaliczek za miesiące poprzedzające. Różnica ta jest zaliczką za dany miesiąc. Jeżeli zaliczki za miesiąc poprzedzający kwotę podatku obciążającą dochód uzyskany od początku roku, podatnik składa deklarację wykazując powstałą nadpłatę.

Podatek od dochodu z tytułu likwidacji działalności gospodarczej w wysokości 10% tego dochodu płatny jest w terminie płatności zaliczki za ostatni miesiąc prowadzenia działalności. W tym przypadku podatnik do deklaracji załącza likwidacyjny spis z natury wg cen zakupu.

Podatnicy osiągający dochody ze sprzedaży akcji, udziałów i obligacji lub innych papierów wartościowych (za wyjątkiem dochodów ze sprzedaży zwolnionej od podatku) są obowiązani wpłacać zaliczki na podatek dochodowy w wysokości 20% uzyskanego dochodu z tej sprzedaży w terminie do 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym uzyskali dochód.

Podatnicy w terminie do 30 kwietnia następnego roku są zobowiązani złożyć zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (lub poniesionej straty) w roku podatkowym. Jeżeli podatnik, od dochodu którego zaliczki pobiera płatnik złoży temu płatnikowi w terminie do 15 stycznia stosowne oświadczenie, to zeznanie roczne za niego sporządza płatnik. W oświadczeniu tym podatnik stwierdza, że poza dochodami uzyskanymi u płatnika nie osiągnął innych dochodów (z pewnymi wyjątkami), nie ponosi wydatków podlegających odliczeniu od dochodu i nie będzie korzystał z możliwości łącznego opodatkowania jego dochodów z dochodami małżonka.

Pozostali płatnicy samodzielnie składają zeznanie roczne i w tym samym terminie wpłacają na rachunek właściwego urzędu skarbowego różnicę pomiędzy podatkiem należnym od dochodu wynikającego z zeznania, a sumą należnych za dany rok zaliczek. Podatnicy prowadzący księgi rachunkowe (handlowe) dołączają do zeznania roczny bilans z rachunkiem wyników.

Natomiast podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów począwszy od 1994 r. nie składają jej razem z zeznaniem[1].

1.6. Zryczałtowane formy opodatkowania podatkiem dochodowym[2]

A. Podstawa prawna

1. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie karty podatkowej (Dz.U. Nr 124, poz. 551; z 1992 r. Nr 99, poz. 495; z 1993 r. Nr 28, poz. 132, Nr 131, poz. 623).

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 1993 r. w sprawie zryczałtowanego podatku od przychodów osób fizycznych (Dz.U. Nr 132, poz. 635).

3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 sierpnia 1992 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 62, poz. 3180.

1. Zasady płacenia zaliczek na podatek dochodowyi zeznań rocznych przedstawia m.in. **J. Kozłowska, Z. Lis, E. Radzewicz**, Obowiązki podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych w 1993 r., Warszawa 1993 oraz **Z. Lis, E. Radzewicz, T. Zajm**, Rozliczenia z urzędem skarbowym płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych w 1993 r., Warszawa 1993.
2. Zryczałtowane formy opodatkowania wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych są przedstawione w rozdziale poświęconym charakterystyce podatku dochodowego od osób fizycznych.

B. Karta podatkowa

Karta podatkowa, co należy podkreślić, nie jest podatkiem a jedynie formą uproszczoną opłacania podatku dochodowego przez określonych podatników. Podatnicy ci są zwolnieni od opłacania podatku od towarów i usług, za wyjątkiem tego podatku pobieranego na granicy. Płacą natomiast na ogólnych zasadach podatek akcyzowy i podatek importowy. Jeżeli podatnicy płacący kartą podatkową osiągają inne dochody (np. z najmu, dzierżawy), to dochody te nie są objęte kartą i należy od nich zapłacić podatek dochodowy. Dochody objęte kartą podatkową nie są łączone z innymi dochodami podatnika.

Z opodatkowania w formie karty podatkowej mogą korzystać osoby fizyczne i spółki cywilne osób fizycznych, które prowadzą jeden z rodzajów działalności wymienionych w rozporządzeniu. Są to następujące rodzaje działalności:

1. działalność usługowo-wytwórcza. W załączniku do rozporządzenia wymienionych jest 96 rodzajów usług, których wykonywanie uprawnia do opodatkowania w formie karty podatkowej. Przykładowo można podać, że są to usługi z zakresu mechaniki i elektromechaniki pojazdowej, ślusarstwa, tapicerstwa, krawiectwa, fryzjerstwa, introligatorstwa, szklarstwa, robót budowlanych, prowadzenie parkingów itp.,

2. handel detaliczny artykułami spożywczymi, rolnymi i ogrodniczymi,

3. obnośny i obwoźny handel detaliczny artykułami przemysłowymi,

4. gastronomia, jeśli nie jest prowadzona sprzedaż alkoholu,

5. w zakresie usług transportowych wykonywanych przy użyciu jednego pojazdu,

6. usługi rozrywkowe takie jak np.: automaty zręcznościowe, karuzele, imprezy samochodowe, strzelnice, kolejki torowe,

7. w zakresie sprzedaży posiłków domowych w mieszkaniach, jeżeli nie jest prowadzona sprzedaż alkoholu,

8. w wolnych zawodach z zakresu służby zdrowia takie jak np.: lekarze, felczerzy, technicy dentystyczni, pielęgniarki.

Kartą podatkową mogą być objęcie tylko ci podatnicy, którzy wykonują wymienione rodzaj działalności i ponadto:

- złożą wniosek o opodatkowanie w formie karty podatkowej, w terminie do 31 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy, od którego ma być zastosowana karta. Podatnik, który rozpoczął wykonywanie działalności w ciągu roku, powinien złożyć wniosek przed rozpoczęciem tej działalności. Jeżeli podatnik do końca roku nie zgłosi w urzędzie skarbowym zaprzestania działalności opodatkowanie w formie karty to automatycznie - bez jego wniosku - karta przechodzi na rok następny. Podatnik może zrzec się karty w terminie do końca roku, poczynając od roku następnego,

- nie prowadzą, poza działalnością objętą kartą, innej pozarolniczej działalności gospodarczej,

- małżonek podatnika nie wykonuje działalności gospodarczej w tym samym zakresie,

- przy prowadzeniu działalności nie korzystają zarówno z usług osób nie zatrudnionych przez siebie na podstawie umowy o pracę, jak i z innych zakładów lub przedsiębiorstw, chyba że chodzi o usługi specjalistyczne,

- łączne zatrudnienie nie przekracza stanu zatrudnienia określanego dla danego rodzaju działalności w rozporządzeniu w sprawie karty podatkowej. Nie stanowi przeszkody do opodatkowania w formie karty podatkowej przekroczenie stanu zatrudnienia - nie więcej jednak niż o trzech pracowników - jeżeli podatnik prowadzi działalność na terenie gmin zagrożonych bezrobociem strukturalnym[1].

Wysokość karty podatkowej wynika z tabel stanowiących załącznik do rozporządzenia, gdzie przy każdym rodzaju działalności podana jest stawka miesięczna karty. Wysokość stawki jest zależna od ilości zatrudnionych pracowników, i w niektórych przypadkach - od liczby mieszkańców w miejscowości, w której prowadzona jest działalność. Stawka karty właściwa dla podatnika prowadzącego określoną we wniosku o opodatkowanie w tej formie rodzaj działalności gospodarczej wynika z decyzji urzędu skarbowego. Podatnik jest uprawniony do zrzeczenia się opodatkowania w formie karty w ciągu 14 dni od doręczenia mu decyzji określającej stawkę. W razie zrzeczenia się karty podatkowej podatnik jest zobowiązany do zaprowadzenia ewidencji przychodu właściwej przy zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych i płacenia podatku dochodowego w tej formie zryczałtowanej, o której jest mowa w następnym punkcie tego rozdziału pracy. Jeżeli jednak przychody podatnika w 1993 r. udokumentowane rachun-

1. Warunki uzyskania karty podatkowej szczegółowo przedstawia **A. Łukasiewicz, E. Radzewicz**, Opodatkowanie działalności w formie karty podatkowej w 1992 r., Warszawa 1992.

kami przekraczają kwotę 1.200.000.000 zł podatnik może zaprowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów i płacić podatek dochodowy na tzw. zasadach ogólnych.

Podatnicy opłacają kartę podatkową bez wezwania w terminie do 7 dnia miesiąca za miesiąc ubiegły, a za miesiąc grudzień w terminie do 28 grudnia roku podatkowego. Są oni zobowiązani do powiadamiania urzędu skarbowego o wszelkich zmianach, które rzutują na warunki opodatkowania w formie karty i na jej wysokość. Niedopełnienie tego wymogu jest zagrożone utratą uprawnień do opodatkowania w formie karty.

Podatnicy opodatkowani podatkiem dochodowym w formie karty podatkowej nie muszą prowadzić żadnych ksiąg podatkowych, składać deklaracji ani zeznań podatkowych. Nie muszą też wpłacać żadnych zaliczek na podatek dochodowy. Jeżeli zatrudniają pracowników to są zobowiązani do prowadzenia poświadczonej w urzędzie skarbowym książki ewidencji zatrudnienia. Muszą też prowadzić indywidualne (imienne) karty wynagrodzeń. Podatnicy objęci kartą są zobowiązani - na ogólnych zasadach - do wystawiania i przechowywania rachunków stwierdzających sprzedaż ich towaru lub usługi.

C. Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób fizycznych

Ta forma zryczałtowanego podatku dochodowego została wprowadzona w 1994 r. powołanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1993 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych[1]. Ta forma opo-

1. Zasady nowego ryczałtu przedstawia m.in. **J. Majewska**, Ryczałt po zmianach "Przegląd Podatkowy" 1994, Nr 2, i **P. Kryczko**, Ryczałt przed Trybunałem "Gazeta Wyborcza" 1994, Nr 8.

datkowania podatkiem dochodowym ma - w odróżnieniu od karty - obligatoryjny charakter. Wynika to stąd, że podatnicy nie mogą zrzec się opodatkowania w tej formie i przejść na zasady ogólne. Są oni "skazani" na opłacanie podatku w tej formie, co nie w każdym przypadku jest korzystne.

Opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym podlegają osoby fizyczne i spółki cywilne osób fizycznych a osiągający przychody z działalności gospodarczej lub wykonywania wolnego zawodu, jeżeli w roku poprzedzającym rok podatkowy:

- uzyskali przychody z tej działalności, prowadzonej wyłącznie samodzielnie, w wysokości nie przekraczającej kwoty 1.200.000.000 zł lub

- uzyskali przychody wyłącznie z tytułu udziału w spółce, a suma przychodów wspólników spółki z tej działalności nie przekroczyła kwoty 1.200.000.000 zł. Jeżeli przychody za rok ubiegły przekroczyły w/w kwoty podatnicy są opodatkowani na zasadach ogólnych i prowadzą podatkową księgę przychodów albo pełną księgowość.

Podatek w formie ryczałtu muszą opłacać, bez względu na wysokość przychodów podatnicy, którzy rozpoczęli wykonywanie działalności gospodarczej w 1994 r. Są oni zobowiązani do płacenia podatku zryczałtowanego do końca roku, nawet wówczas, gdy ich przychody przekroczą 1.200.000.000 zł. W zasadzie nie mają oni możliwości przejścia w ciągu roku na zasady ogólne. Dopiero od roku następnego - o ile ich przychód przekroczy "zwaloryzowaną" kwotę 1.200.000.000 zł będą mogli być opodatkowani podatkiem dochodowym na ogólnych zasadach.

Podatku dochodowego w tej formie nie muszą opłacać, poza podatnikami już objętymi innymi formami ryczałtu, następujące kategorie podatników:

1) osiągający w całości lub części przychody z tytułu:

a) prowadzenia aptek,

b) wykonywania usług notarialnych, adwokackich, radcowskich i innych usług prawniczych,

c) wykonywania wolnego zawodu adwokata w zespole adwokackim,

d) świadczenia usług w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych, ksiąg przychodów i rozchodów oraz innych usług w zakresie rachunkowości,

e) działalności w zakresie udzielania pożyczek pod zastaw (prowadzenia lombardów),

f) działalności w zakresie kupna i sprzedaży dewiz i wartości dewizowych,

g) świadczenia usług zaliczanych, zgodnie z Klasyfikacją usług do podbranży 89302 "Rzeczoznawstwo", a w szczególności wykonywania ekspertyz, oceny jakości, doradztwa, usług w zakresie wzornictwa przemysłowego, wystroju wnętrz,

2) wytwarzających wyroby opodatkowane podatkiem akcyzowym.

Podatnici ci, w tym również rozpoczynający wykonywanie tego rodzaju działalności w ciągu roku, są opodatkowani na zasadach ogólnych. Stawki zryczałtowanego podatku dochodowego - inaczej

niż w karcie podatkowej - mają postać stawki procentowej, stałej odnoszonej do przychodu z prowadzonej działalności. Upodabnia to ten ryczałt do obowiązującego do 5 lipca 1993 r. podatku obrotowego. Stawki zryczałtowanego podatku dochodowego wynoszą:

- 7,5% - działalność usługowa, w tym gastronomiczna w zakresie przychodów ze sprzedaży napojów o zawartości powyżej 1,5% alkoholu,
- 5% - działalnośc wytwórcza,
- usługi w zakresie budownictwa,
- usługi przewozu ładunków taborem samochodowym o ładowności pow. 2 ton,
- usługi wypożyczania rzeczy,
- 2,5% - działalność handlowa,
- usługi gastronomiczne (z wyjątkiem sprzedaży napojów o zawartości pow. 1,5% alkoholu),
- usługi związane z produkcją zwierzęcą (KU 42101, 42102),
- usługi kin (84501),
- z odsetek od środków na rachunkach bankowych otrzymywanych w związku z wykonywaniem pozarolniczej działalności gospodarczej lub bezpośrednio w związku z wykonywaniem wolnego zawodu,
- działalności rybaków morskich i zalewowych w zakresie sprzedaży ryb i innych surowców z własnych połowów z wyjątkiem konserw oraz prezerw z ryb i innych surowców z połowów z wyjątkiem konserw,

– sprzedaży składników majątku związanego a wykonywaną działalnością.

Podatnicy objęci tą formą ryczałtu są zobowiązani do prowadzenie poświadczonej w urzędzie skarbowym ewidencji przychodów i zakupów według ustalonego wzoru, która jest podstawą do ustalenia przychodów z określonego rodzaju działalności i zastosowania właściwej stawki. Prowadzenie ewidencji może być zlecone - podobnie jak podatkowej księgi przychodów i rozchodów - dla biura rachunkowego. Obliczony na podstawie ewidencji zryczałtowany podatek dochodowy powinien być wpłacony na rachunek urzędu skarbowego w terminie do 20 dnia miesiąca za miesiąc poprzedni za miesiąc poprzedni. Ponadto podatnik obowiązany jest składać w urzędzie skarbowym informacje o wysokości uzyskanego przychodu i wysokości dokonanych odliczeń od podatku (zob. art. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) za pierwsze półrocze roku podatkowego w terminie do 31 lipca każdego roku, a po upływie roku podatkowego - w terminie do 31 stycznia następnego roku.

D. Pozostałe formy zryczałtowanego podatku dochodowego

Zdecydowanie mniejsze znaczenie od przedstawionych wyżej ryczałtów (tj. karty podatkowej i zryczałtowanego podatku dochodowego) mają formy zryczałtowanego podatku dochodowego uregulowane w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 sierpnia 1992 roku w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Opodatkowaniu zryczałtowanemu na mocy tego aktu podlegają:

1. przychody rolników prowadzących gospodarstwo rolne ze sprzedaży pasku, żwiru, kamieni, gliny, torfu i innych minerałów wydobywanych z gruntów gospodarstwa oraz usług świadczonych

osobiście lub z udziałem członków rodziny w zakresie przewozu mleka do punktów skupu, zrywki i wywozu z lasu drewna i przewozu uczniów do szkół. Stawka ryczałtu od przychodów z tego typu działalności wynosi 10% przychodu;

2. przychody sób fizycznych z tytułu usług hotelarskich, polegających na wynajmie pokoi gościnnych i domków turystycznych, jeżeli łączna liczba pokoi, w tym w domkach turystycznych nie przekracza dziewięciu. Stawka ryczałtu w tym przypadku wynosi również 10%;

3. przychody osób fizycznych z działalności gospodarczej w zakresie wytwórczości ludowej i artystycznej. Stawka ryczałtu wynosi 7% przychodów ze sprzedaży wyrobów i 10% przychodów ze świadczenia usług.

Jeżeli działalność podlegająca opodatkowaniu w formie ryczałtu jest wykonywana na rzecz osób prawnych, jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej i osób fizycznych będących podmiotami gospodarczymi, to podmioty te jako płatnicy są zobowiązane do obliczania i pobrania ryczałtu przy każdorazowej wypłacie wynagrodzenia. Jednocześnie płatnicy powinni pobrać od podatnika pisemne oświadczenie, że podatnik spełnia warunki do opodatkowania w formie ryczałtu. Pobrany podatek powinien być przekazany przez podatnika na rachunek urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania podatnika do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty należności.

W przypadku, gdy działalność jest wykonywana na rzecz osób fizycznych nie będących podmiotami gospodarczymi sami podatnicy muszą obliczać i przekazywać na rzecz urzędu skarbowego kwotę podatku. Ponadto są zobowiązani do prowadzenia ewidencji

przychodu i składania do 7 dnia miesiąca następnego odpowiedniej deklaracji.

1.7. Podatek dochodowy od osób prawnych

A. Podstawa prawna

1. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482, Nr 134, poz. 646).

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 kwietnia 1992 r. w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. Nr 32, poz. 138, z 1993 r. Nr 28, poz. 130).

3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 kwietnia 1992 r. w sprawie wykonania niektórych przepisow ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 32, poz. 138, nr 78, poz. 369).

4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 kwietnia 1992 r. w sprawie podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów zagranicznych osób fizycznych i prawnych mających miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą (Dz.U. Nr 32, poz. 137; z 1993 r. Nr 42, poz. 195).

B. Podmiot podatku

Podatnikami podatku są nie tylko osoby prawne, ale również jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej z wyjątkiem spółek cywilnych, jawnych i komandytowych[1].

Osoba prawna jest jednostką organizacyjną będącą samodzielnym podmiotem praw i obowiązków w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego. Osobowość prawną jednostki te uzyskują z mocy ustawy lub po dokonaniu wpisu do właściwego rejestru (np. rejestr handlowy). Osobami prawnymi są m. in. przedsiębiorstwa państwowe, banki państwowe, spółki prawa handlowego, spółdzielnie, organizacje społeczne (z wyjątkiem stowarzyszeń zwykłych), związki zawodowe, fundacje, partie polityczne itp. Podatnikiem podatku jest osoba prawna, a nie jej poszczególne oddziały lub innego rodzaju jednostki wewnętrznej struktury organizacyjnej.

Jednostkami organizacyjnymi nie posiadającymi osobowości prawnej, które podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych są m. in. gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, zakłady budżetowe, różnego rodzaju komitety powoływane przez mieszkańców osiedla, wsi, przedstawicielstwa osób zagranicznych, które działają na podstawie zezwolenia Ministra Współpracy Gospodarczej z Zagranicą.

Nie są podmiotami podatku dochodowego od osób prawnych spółki cywilne, jawne i komandytowe. Dochody wspólników tych spółek podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

1. Szerzej na ten temat m. in. J. Ożóg, Podatek dochodowy od osób prawnych w 1993 r., Warszawa 1993.

Jeżeli podatnik ma siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, to podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Natomiast podatnik nie mający siedziby lub zarządu na terytorium Polski podlega opodatkowaniu tylko od dochodów uzyskanych w Polsce. Jest to rozwiązanie analogiczne do występującego w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieograniczonego i ogranicznego obowiązku podatkowego.

W podatku dochodowym od osób prawnych występują zwolnienia o charakterze podmiotowym, których w zasadzie nie ma w podatku dochodowym od osób fizycznych. Zwolnione od podatku są następujące osoby:

1) Skarb Państwa,

2) Narodowy Bank Polski,

3) jednostki budżetowe (z wyjątkami, o których mowa w art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych),

4) fundusze celowe utworzone na podstawie odrębnych ustaw, chyba że przepisy tych ustaw stanowią inaczej,

5) przedsiębiorstwa międzynarodowe i inne jednostki gospodarcze utworzone przez organ administracji państwowej wspólnie z innymi państwami na podstawie porozumienia lub umowy, chyba że porozumienia te lub umowy stanowią inaczej,

6) gminy i związki gmin w zakresie dochodów własnych,

7) zakłady pracy chronionej[1],

8) kościelne osoby prawne[2].

C. Przedmiot podatku

Przedmiotem podatku jest dochód rozumiany jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. W przypadku, gdy koszty uzyskania przychodu są wyższe od sumy przychodów powstaje strata, która może pomniejszyć dochód osiągnięty w kolejnych latach podatkowych. Zasady rozliczania straty bardzo zbliżone do obowiązujących w podatku dochodowym od osób fizycznych i są omówione w rozdziale dotyczącym tego podatku.

Poza dochodem, przedmiotem podatku dochodowego od osób prawnych w określonych sytuacjach, jest również przychód. Podatek obciąża przychód podatników nie mających siedziby lub zarządu w Polsce z tytułu praw autorskich, prawo do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego i za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej.

1. Ustawa z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 46, poz. 201, Nr 80, poz. 350, Nr 110, poz. 472; z 1992 r. Nr 21, poz. 85; z 1993 r. Nr 11, poz. 50, Nr 28, poz. 127.
2. Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej) Dz.U. Nr 29, poz. 154; z 1990 r. Nr 51, poz. 297, Nr 55, poz. 321, Nr 86, poz. 504; z 1991 r. Nr 95, poz. 425, Nr 107, poz. 425.

Również przychód jest przedmiotem omawianego podatku w odniesieniu do dywidend oraz innego rodzaju przychodów z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych mających siedzibę na terytorium Polski.

Podatek obciążający ww. przychody został ustalony w wysokości 20% przychodu.

Przychód jest przedmiotem zryczałtowanego podatku dochodowego, który został wprowadzony na mocy powołanego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 kwietnia 1992 r. w sprawie podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów zagranicznych osób fizycznych i prawnych mających miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą. Podatek dochodowy od osób zagranicznych pobiera się w formie ryczałtu:

1) od przychodów z tytułu należnych opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych - w wysokości 10% tych przychodów,

2) od przychodów uzyskanych w Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej - w wysokości 10% tych przychodów,

3) od przychodów uzyskanych z działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej, wykonywanej przez przedsiębiorstwa zagraniczne, a organizowanej przez polskie przedsiębiorstwa imprez artystycznych, rozrywkowych lub sportowych - w wysokości 20% należnych opłat za świadczone usługi,

4) od przychodów z tytułu odsetek - w wysokości 20% tych przychodów.

D. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym, poza wyżej przedstawionymi wyjątkami, stanowi dochód ustalony na podstawie prowadzonej przez podatnika ewidencji podatkowej[1]. Jeżeli nie ma możliwości ustalenia dochodu podlegającego opodatkowaniu na podstawie prowadzonych przez podatnika ksiąg rachunkowych dochód może być ustalany w drodze oszacowania. Ta metoda ustalania podstawy opodatkowania znajduje swoje zastosowanie zwłaszcza wówczas, gdy podatnik pozostający w związku gospodarczym z osobą mającą siedzibę za granicą przerzuca na tą osobę część swoich dochodów lub swoje dochody przerzuca na podatnika, który korzysta z ulg lub zwolnień od podatku dochodowego, a przez to unika opodatkowania tych dochodów. Metoda szacunkowa ustalania dochodu jest stosowana w stosunku do podatnika, który wykonuje świadczenia dla innego podatnika na warunkach rażąco korzystniejszych i odbiegających od ogólnie stosowanych w danej miejscowości.

Dochód stanowiący podstawę opodatkowania może być zmniejszony poprzez odliczenie określonych w art. 18 ust. 1 ustawy wydatków na:

1) kwot darowizn na cele naukowe, naukowo-techniczne, oświatowe, oświatowo-wychowawcze, kulturalne, kultu religijnego, kul-

1. Zob. **H. Litwińczuk**, Prawo bilansowe i podatkowe podmiotów gospodarczych. Dla praktyków i studentów, Warszawa 1994, s. 113 i nast.

tury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych w zakresie budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynne, ochrony zdrowia i pomocy społecznej oraz rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów, a także na cele związane z budownictwem mieszkaniowym dla samorządu terytorialnego i na budowę strażnic w rozumieniu przepisów o Państwowej Straży Pożarnej oraz ich wyposażenie i utrzymywanie - do wysokości nie przekraczającej 10% dochodu lub bez ograniczenia, jeżeli wynika to z odrębnych ustaw,

2) kwot, o które z prawem górniczym została obniżona podstawowa opłata eksploatacyjna za wydobywanie kopalin,

3) wydatków na budowę własnego domu mieszkalnego wielorodzinnego z przeznaczeniem znajdujących się w nim lokali mieszkalnych na wynajem oraz wydatków na zakup działki pod budowę tego budynku.

Jak widać wykaz odliczeń od dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania jest znacznie zawężony w stosunku do analogicznego wykazu występującego w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych. Wynika to ze specyfiki struktury organizacyjno-prawnej podatników omawianego podatku. W tym miejscu należy podkreślić, że podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych mogą korzystać z odliczeń od dochodów wydatków inwestycyjnych, które zostały omówione w rozdziale niniejszej pracy poświęconemu podatkowi dochodowemu od osób fizycznych.

E. Stawki podatku

Podstawowa stawka podatku dochodowego od osób prawnych ma charakter procentowy, liniowy i wynosi 40% podstawy opodat-

kowania. Stawka 20% jest stosowana w stosunku do niektórych przychodów osób nie mających siedziby lub zarządu w Polsce i do dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Stawka równa 20% przychodu występuje również przy zryczałtowanych formach opodatkowania. Przychody opodatkowane stawką 20% są przedstawione w pkt. B. tego rozdziału "Przedmiot podatku".

F. Ulgi i zwolnienia

Podatek obciążający dochód uzyskany w roku podatkowym może być obniżony m. in. o:

- kwotę podatku zapłaconego za granicą. Jeżeli podatnik mający siedzibę w Polsce osiąga dochody za granicą i dochody te podlegają tam opodatkowaniu to dochody "zagraniczne" łączy się z dochodami uzyskanymi w Polsce i opodatkowuję się stawką 40%. Od tak wyliczonego podatku odejmuje się kwotę podatku zapłaconego w obcym państwie. Tryb ten stosowany jest o ile umowa zawarta z tym państwem inaczej nie stanowi,

- kwotę podatku od dywidend i innego rodzaju przychodów z tytułu udziału w zyskach od osób prawnych mających siedzibę w Polsce. Kwotę podatku od dywidend pobranego przez płatnika podatnik ma prawo odliczyć od podatku z innych źródeł przychodu[1],

1. Szerzej na ten temat I. Ożóg, Podatek dochodowy od osób prawnych w 1993 r., Warszawa 1993, s. 159 i nast.

– o kwotę ulgi przysługującej z tytułu zatrudnienia osób niepełnosprawnych. Warunki korzystania z tej ulgi są określone w ustawie z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych[1],

– o kwotę obniżki podatku, który przysługuje spółkom z udziałem kapitału zagranicznego na podstawie decyzji Ministra Finansów. Obniżki te są uregulowane w ustawie z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym[2].

Ważne miejsce w konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych zajmują zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe. Te pierwsze są przedstawione w pkt. B niniejszego rozdziału. Najważniejsze zwolnienia o charakterze przedmiotowym obejmują:

1) dochody z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego,

2) dochody podatników - z wyłączeniem przedsiębiorstw państwowych, spółdzielni oraz spółek - których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej inwalidów oraz kultu religijnego - w części wydatkowanej w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na te cele,

1. Dz.U. Nr 46, poz. 201, Nr 80, poz. 350, Nr 110, poz. 472; z 1992 r. Nr 21, poz. 85; z 1993 r. Nr 11, poz. 50, Nr 28, poz 127.
2. Dz.U. Nr 60, poz. 253, Nr 80, poz. 350, Nr 111, poz. 480.

3) dochody kościelnych osób prawnych:

a) z niegospodarczej działalności statutowej; w tym zakresie kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy o zobowiązaniach podatkowych,

b) z pozostałej działalności - w części wydatkowanej w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na cele: kultu religijnego, oświatowo-wychowawcze, naukowe, kulturalne, charytatywno-opiekuńcze oraz na konserwację zabytków, prowadzenie punktów katechetycznych, inwestycje sakralne w zakresie: budowy, rozbudowy i odbudowy kościołów oraz kaplic, adaptację innych budynków na cele sakralne, a także innych inwestycji przeznaczonych na punkty katachetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze,

c) z tytułu udziałów w zyskach spółek, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie kościelne osoby prawne,

4) dochody związków zawodowych, organizacji pracodawców i partii politycznych, działających na podstawie odrębnych ustaw - w części wydatkowanej w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na cele statutowe,

5) dochody z tytułu prowadzenia szkół w rozumieniu przepisów o systemie oświaty - w części wydatkowanej na cele szkoły w roku podatkowym lub w roku po nim następującym,

6) dochody z tytułu udziału w spółce będącej osobą prawną, mającej siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wydatkowane w roku podatkowym na nabycie udziałów lub akcji od Skarbu Państwa oraz udziałów (akcji) w spółce tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania, na podstawie przepisów o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, przedsiębiorstwa

lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa albo na zakup obligacji od Skarbu Państwa,

7) dochody podatników zatrudniających osoby niepełnosprawne, w zakresie i na zasadach określonych w ustawie o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych,

8) odszkodowania otrzymane na podstawie przepisów prawa administracyjnego, prawa cywilnego i na podstawie ustaw,

9) dochody ze składek członkowskich członków organizacji politycznych, społecznych i zawodowych,

10) dochody z tytułu podmiotowych dotacji uzyskiwanych z:

a) budżetu państwa i budżetów samorządowych,

b) państwowych i samorządowych funduszy celowych,

11) dochody osób prawnych nie mających siedziby lub zarządu w Rzeczypospolitej Polskiej, uzyskane z tytułu działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i finansowanej z funduszy pochodzących z międzypaństwowych instytucji finansowych oraz ze środków przyznanych przez państwa obce na podstawie umów zawartych przez Radę Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej lub ministra za zgodą Rady Ministrów z tymi instytucjami i państwami,

12) dochody narodowych funduszy inwestycyjnych, utworzonych na podstawie ustawy z 30 kwietnia 1993 r. o narodowych funduszach inwestycyjnych i ich prywatyzacji (Dz.U. Nr 44, poz. 202), pochodzące z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału

w zyskach osób prawnych mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

13) dochody z tytułu dotacji przedmiotowych, subwencji, dopłat i innych nieodpłatnych świadczeń, stanowiące zwrot wydatków poniesionych przez podatnika na zakup albo wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których, zgodnie z odrębnymi przepisami, dokonuje się odpisów amortyzacyjnych[1].

G. Tryb i warunki płatności

Podatek dochodowy od osób prawnych jest płacony w formie miesięcznych zaliczek, których wysokość jest równa różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu od początku roku a sumą zaliczek zapłaconych za poprzednie miesiące. Zaliczki wynikające ze stosownych deklaracji są płacone w terminie do 20 dnia miesiąca za miesiąc poprzedni. Ostateczne rozliczenie podatku następuje w zeznaniu rocznym. Zeznanie roczne o wysokości osiągniętego dochodu lub poniesionej straty należy złożyć wstępnie - do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny.

Zeznanie o ostatecznej wysokości dochodu podatnicy składają w terminie 10 dni od daty zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, nie później jednak niż przed upływem dziewięciu miesięcy od zakończenia roku podatkowego. W tym miejscu należy wskazać na specyficzne określenie roku podatkowego w omawianym podatku. Rok podatkowy w zasadzie pokrywa się z ro-

1. Szerzej na temat ulg, zwolnień m.in. **S. Dzierżyc, J. Kozłowska, Z. Lis, E. Radzewicz**, Zwolnienia i ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych, Warszawa 1992.

kiem kalendarzowym, chyba że podatnik zawiadomi urząd skarbowy o zmianie tego okresu. Wtedy rokiem podatkowym będzie okres kolejnych pełnych dwunastu miesięcy. Zmiana roku podatkowego jest stosowana najczęściej przez podatników, u których koszty lub przychody nie rozkładają się równomiernie w trakcie roku.

Zryczałtowany podatek dochodowy oraz podatek obciążający przychody jest pobierany przez płatników. Płatnik jest zobowiązany do obliczenia, pobrania i przekazania na rachunek właściwego urzędu skarbowego w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek. Płatnikami podatku są osoby prawne, jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej i osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, którzy wypłacają należności opodatkowane w formie zryczałtowanej lub należności dla których podstawę opodatkowania stanowi przychód[1].

1.8. Opodatkowanie wzrostu wynagrodzeń

Z dniem 31 marca 1994 r. utraciła moc ustawa z dnia 22 grudnia 1990 r. o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń[2]. Parlament po bardzo burzliwej debacie dotyczącej zasad opodatkowania ponadnormatywnych wynagrodzeń w przedsiębiorstwach państwowych postanowił, że z końcem I kwartału zlikwidowany zostanie tzw.

1. Zagadnienie zeznań rocznych osób prawnych przedstawia m.in. **J. Ożóg**, Zeznanie roczne osób prawnych, "Przegląd Podatkowy" 1994, Nr 3, i **B. Lisiecka-Zając**, Bilans 93, "Przegląd Podatkowy" 1994, Nr 1.
2. Zasady opodatkowania wzrostu wynagrodzeń w 1994 r. przedstawia **H. Hilczer**, Popiwek w I kwartale 1994 r., "Przegląd Podatkowy" 1994, Nr 3.

"popiwek". Jego miejsce miał zastąpić nowy instrument kształtowania i kontroli wynagrodzeń w przedsiębiorstwach państwowych i spółkach z przeważającym kapitałem Skarbu Państwa[1]. Jednakże nowa ustawa o regulacji płac nie uzyskała akceptacji Prezydenta RP, który jej nie podpisał. Sejm nie odrzucił veta Prezydenta dotyczącego ustawy przez co od 1 kwietnia 1994 r. nie ma w Polsce żadnego podatku (ani w starej, ani w nowej wersji) dotyczącego wzrostu płac. Rząd zobowiązał się do przygotowania i przedstawienia Parlamentowi projektu nowej ustawy "neopopiwkowej" w możliwie najkrótszym terminie.

1. Tekst ustawy z dnia 18 marca 1994 o tzw. "neopopiwku" jest opublikowany w "Rzeczypospolitej" 1994, Nr 77, s. 10.

ROZDZIAŁ 2

PODATKI STANOWIĄCE DOCHÓD BUDŻETU GMINY

2.1. Podatek rolny

A. Podstawa prawna

1. Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. Nr 52, poz. 268; z 1986 r. Nr 46, poz. 225; z 1988 r. Nr 1, poz. 1; z 1989 r. Nr 7, poz. 45, Nr 10, poz. 53, Nr 35, poz. 192, Nr 74, poz. 443; z 1991 r. Nr 7, poz. 24, Nr 80, poz. 350, Nr 114, poz. 494; z 1992 r. Nr 21, poz. 86; z 1994 r. Nr 1, poz. 3).

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1990 r. w sprawie podatku rolnego (Dz.U. Nr 3, poz. 18).

B. Podmiot podatku

Podmiotem podatku rolnego są osoby fizyczne i osoby prawne, które są w dniu 1 stycznia roku podatkowego właścicielami lub samoistnymi posiadaczami gospodarstwa rolnego. Od tej zasady zgodnie z którą tylko właściciel lub samoistny posiadacz gospodarstwa jest podatnikiem podatku rolnego ustawodawca przewidział kilka wyjątków. Posiadacz zależny (najczęściej dzierżawca) będzie obciążony podatkiem, jeśli jest osobą prawną lub państwową jednostką organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej[1].

1. Zob. **J. Dziuba, A. Konopka, W. Sech**, Podatki samorządowe w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 1993, s. 46 i nast.

W związku z tym osoba prawna jest podatnikiem podatku rolnego zarówno wtedy, gdy jest właścicielem (samoistnym posiadaczem) jak również posiadaczem zależnym gospodarstwa rolnego. Odmiennie osoby fizyczne - obowiązek podatkowy spoczywa na nich tylko wtedy, gdy są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami gospodarstwa rolnego, z pewnymi wszakże zastrzeżeniami o których niżej. Jeśli np. rolnik będący osobą fizyczną wydzierżawi całe gospodarstwo rolne innemu rolnikowi - osobie fizycznej to pomimo, że nie wprowadzi już gospodarstwa jest podatnikiem podatku rolnego. Gdyby ten rolnik wydzierżawił gospodarstwo osobie prawnej lub państwowej jednostce organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej, to ta osoba lub jednostka "przejęłaby" od rolnika obowiązek płacenia podatku od wydzierżawianego gospodarstwa. Dzierżawcę gospodarstwa rolnego obciąża obowiązek podatkowy również wtedy, gdy grunty zostały wydzierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników[1]. Przeniesienie obowiązku podatkowego w tym wypadku z właściciela gospodarstwa na dzierżawcę nastąpi wówczas, gdy:

- emeryt lub rencista wydzierżawi grunty na co najmniej 10 lat na podstawie umowy sporządzonej w formie pisemnej i zgłoszonej do ewidencji gruntu, albo

- rolnik zawrze umowę dzierżawy z następcą. Szczegółowe wymogi stawiane przed taką umową są określone w art. ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

Innego rodzaju wyjątek od zasady, zgodnie z którą podatnikiem jest właściciel lub samoistny posiadacz gospodarstwa rolnego za-

1. Zob. ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 71, poz. 342).

warty jest w art. 3 ust. 6 ustawy o podatku rolnym. Zgodnie z tym artykułem podmioty, które gospodarują na gruntach stanowiących własność Skarbu państwa lub gminy na podstawie zawartej umowy lub nawet bezumownie są zawsze zobowiązane do płacenia podatku rolnego od tych gruntów. Grunty te oczywiście muszą spełniać wymogi stawiane przed gospodarstwem rolnym. Jeżeli nie jest to gospodarstwo rolne podmioty te będą zobligowane do płacenia podatku od nieruchomości. Warto w tym miejscu dodać, że obowiązek płacenia podatku rolnego nie dotyczy Skarbu Państwa i gmin.

C. Przedmiot podatku

Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty gospodarstw rolnych. Podatek ten nie obejmuje od początku 1992 r. dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Dochody te podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Za gospodarstwa rolne dla celów podatku rolnego uważa sie obszar użytków rolnych, lasów i gruntów leśnych, gruntów pod stawami oraz gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem tego gospodarstwa o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczającej 1 ha przeliczeniowy stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej lub prawnej, jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej, dwóch lub więcej osób fizycznych lub osób prawnych prowadzących wspólną gospodarkę rolną[1].

1. Definicja gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym różni się wyraźnie od definicji gospodarstwa z kodeksu cywilnego. Zgodnie z art. 55 k.c. za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem,

Kryterium decydującym o zakwalifikowaniu danych gruntów jako gospodarstwa rolnego jest ich powierzchnia i rodzaj. Bez znaczenia jest fakt prowadzenia działalności rolniczej na tych terenach. Aby dany grunt mógł być opodatkowany podatkiem rolnym musi być spełniony co najmniej jeden z następujących warunków:

- powierzchnia użytków rolnych, lasów i gruntów leśnych, gruntów pod stawami oraz gruntów pod zabudowaniami gospodarstwa przekracza łącznie jeden hektar,

- powierzchnia użytków rolnych (grunty orne, użytki zielone) przekracza jeden hektar przeliczeniowy. Przykładowo można wskazać, że za gospodarstwo rolne zostanie uznana działka gruntu o powierzchni 0,9 ha fizycznego wówczas, gdy będzie to grunt orny II klasy położony w II okręgu podatkowym.

Grunt ten po przeliczenu na hektary przeliczeniowe będzie miał powierzchnię 1,35 ha przeliczeniowego (0,9 ha fizycznego x 1,5 = 1,35 ha przeliczeniowego). Natomiast działka o powierzchni 4 ha w skład której wchodzi 3,5 ha nieużytków i 0,5 ha użytków rolnych nie może być uznana za gospodarstwo rolne, ponieważ powierzchnia użytków rolnych nie przekracza 1 ha. Za gospodarstwo rolne zostaną uznane trzy działki gruntu, każda o powierzchni 0,8 ha będące użytkami zielonymi, które są położone na terenie trzech różnych gmin. Zgodnie z pojęciem gospodarstwa rolnego grunty muszą bowiem łącznie mieć powierzchnię przekraczającą 1 ha.

jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą oraz prawami i obowiązkami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. Dla potrzeb podatku rolnego należy oczywiście stosować definicję wynikającą z ustawy o podatku rolnym. Szerzej na ten temat **J. Bieluk, L. Etel, S. Presnarowicz**, Komentarz do ustawy o podatku rolnym, Białystok 1994.

Nie muszą to być grunty położone obok siebie, na jednym zwartym obszarze.

Za gospodarstwo rolne należy również uznać, stosując kryteria wynikające z ustawowej definicji, staw rybny o powierzchni powyżej 1 ha lub też las i np. łąkę o ile łączna powierzchnia przekracza 1 ha. Jeżeli wspomniana łąka o powierzchni 2 ha wchodząca w skład 2,5 hektarowego gospodarstwa będzie wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza, to te 2 ha zostaną opodatkowane podatkiem od nieruchomości[1]. Fakt ten nie wpłynie jednak na to, że ta 2,5 hektarowa działka utraci status gospodarstwa rolnego. Pozostałe 0,5 ha będzie opodatkowane podatkiem rolnym.

Nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym następujące grunty:

1. pod jeziorami i wodami płynącymi, grunty na których mieszczą się zbiorniki wody służące do zaopatrzenia ludności w wodę oraz grunty pod wałami przeciwpowodziowymi,

2. nieużytki,

3. pod lasami i zarejestrowanymi parkami,

4. zajęte na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza,

1. Zależności zachodzące pomiędzy podatkiem rolnym i podatkiem od nieruchomości przedstawia **E. Ruśkowski, L. Etel**, Podatek rolny a podatek od nieruchomości, "Przegląd Podatkowy" 1994, Nr 4.

5. stanowiące działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych, którzy osiągnęli wiek emerytalny bądź są inwalidami I lub II grupy.

To, że grunty wyżej wymienione nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym nie oznacza, że nie podlegają one innym podatkom np. podatkowi od nieruchomości czy też podatkowi leśnemu.

Gruntów tych nie należy również uważać za grunty zwolnione od podatku rolnego, o których mowa w dalszej części tego rozdziału.

D. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym stanowi liczba hektarów przeliczeniowych. Liczbę hektarów przeliczeniowych ustala się na podstawie przeliczników wynikających z niżej zamieszczonej tabeli[1].

1. Zob. art. 4 ust. 5 powoływanej ustawy o podatku rolnym.

Rodzaje użytków rolnych		Grunty orne				Łąki i pastwiska			
Okręgi podatkowe		I	II	III	IV	I	II	III	IV
				Przeliczniki					
klasy użytków rolnych	I	1,95	1,80	1,65	1,45	1,75	1,60	1,45	1,35
	II	1,80	1,65	1,50	1,35	1,45	1,35	1,25	1,10
	IIIa	1,65	1,50	1,40	1,25				
	III				1,25	1,15	1,05	0,95	
	IIIb	1,35	1,25	1,15	1,00				
	IVa	1,10	1,00	0,90	0,80				
	IV					0,75	0,70	0,60	0,55
	IVb	0,80	0,75	0,65	0,60				
	V	0,35	0,30	0,25	0,20	0,20	0,20	0,15	0,15
	VI	0,20	0,15	0,10	0,05	0,15	0,15	0,10	0,05

Rodzaje użytków rolnych (grunty orne, łąki i pastwiska) oraz klasy użytków rolnych (klasa I-IV) są określane w ewidencji gruntów[1]. Zaliczenie określonych gmin do okręgów podatkowych zostało dokonane w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1990 r. w sprawie podatku rolnego. W wykazie stanowiącym załącznik do rozporządzenia każda gmina, miasto i dzielnica została zaliczona do jednego z 4 okręgów podatkowych. Znając

1. Zob. dekret z dnia 2 lutego 1955 r. o ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. z 1955 r. Nr 6, poz. 32) i zarządzenie Ministra Rolnictwa i Gospodarki Komunalnej z dnia 20 lutego 1969 r. w sprawie ewidencji gruntów (M.P. z 1969 r. Nr 11, poz. 98).

powierzchnię użytku rolnego, jego rodzaj i klasę oraz okręg podatkowy bardzo łatwo - odnosząc do tabeli - można wyliczyć liczbę hektarów przeliczeniowych.

Trochę inne zasady ustalania liczby hektarów przeliczeniowych znajdują zastosowanie w stosunku do sadów i stawów[1].

Niewielkie uprawnienia w zakresie kształtowania podstawy opodatkowania zostały przyznane wojewodzie i radzie gminy. Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o podatku rolnym wojewoda na wniosek rady gminy może w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych przypadkach, zaliczyć niektóre gminy do innego okręgu podatkowego niż określony w wyżej powołanym rozporządzeniu, jednakże nie może to spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych dla tego województwa o więcej niż 1,5%. Identyczne uprawnienia przysługują radzie gminy, z tym że dotyczą one zaliczania nie gminy a wsi do innego okręgu podatkowego. Uprawnienia powyższe nie mają w praktyce dużego znaczenia. Umożliwiają one przeniesienie kilku małych gmin do okręgu o niższych przelicznikach[2]. Poza tym decyzja wojewody lub uchwała rady musi być uzasadniona "szczególnymi gospodarczo uzasadnionymi" czynnikami, co również zawęża możliwość korzystania z tych uprawnień w praktyce.

E. Stawki podatku

Stawki w podatku rolnym zostały określone w specyficzny sposób. Mają one charakter kwotowy, uzależniony od aktualnej ceny

1. Zob. art. 4 ust. 6-8 ustawy o podatku rolnym.
2. Zob. B. Brzeziński - Podatek rolny, Warszawa-Poznań-Toruń 1988, s. 19.

żyta. Takie ukształtowanie stawek ma na celu powiązanie wysokości obciążenia podatkiem rolnym z dochodowością gospodarstw rolnych. Powoduje to również samoczynną waloryzację stawek, co ma duże znaczenie ze względu na procesy inflacyjne. Podatek rolny z 1 ha przeliczeniowego wynosi za I półrocze roku podatkowego - równowartość pieniężną 1,25 q żyta obliczoną według średniej ceny skupu żyta za IV kwartał roku poprzedzającego rok podatkowy.

Za drugie półrocze roku podatkowego stawka podatku odpowiada równowartości pieniężnej 1,25 q żyta, ale obliczoną według średniej ceny żyta za II kwartał tego roku. Cena żyta, od której uzależniona jest wysokość podatku, wynika z komunikatu Prezesa GUS ogłaszanego w terminie 30 dni po upływie kwartału. Średnia cena skupu żyta za IV kwartał 1993 r. wynosi 171.800 zł[1].

Rady gmin mogą obniżyć średnią cenę skupu żyta w formie stosownej uchwały. Obniżka ceny żyta, a przez to i stawek podatku, dotyczy tylko obszaru gminy. Z obniżeniem ceny żyta przez radę wiąże się oczywiście zmniejszenie wpływów do budżetu gminy z tego podatku.

F. Zwolnienia i ulgi w podatku

Zwolnione od podatku rolnego zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku rolnym są:

1. użytki rolne klasy V, VI, VIz,

1. M.P. Nr 3, poz. 17.

2. grunty położone w pasie drogi granicznej,

3. grunty orne, łąki i pastwiska objęte melioracją,

4. grunty nabyte w drodze kupna na utworzenie nowego lub powiększenie istniejącego gospodarstwa oraz grunty Państwowego Funduszu Ziemi i grunty przejęte z tego funduszu do Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa w trwałe zagospodarowanie,

5. grunty powstałe z zagospodarowania nieużytków,

6. grunty otrzymane w drodze wymiany lub scalenia,

7. użytki rolne, na których zaprzestano produkcji rolnej.

W konstrukcji podatku rolnego można wyróżnić następujące rodzaje ulg:

1) ulga inwestycyjna. Przysługuje ona z tytułu budowy lub modernizacji budynków inwentarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska, zakupu i zainstalowania deszczowni, urządzeń melioracyjnych i zaopatrzenia gospodarstwa w wodę oraz urządzeń do wykorzystania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii. Ulga polega na odliczeniu od podatku 25% udokumentowanych rachunkami nakładów na wyżej wymienione cele;

2) ulga "żołnierska". Odnosi się ona do gospodarstw rolnych żołnierzy zasadniczej służby wojskowej, którzy prowadzili te gospodarstwa przed powołaniem do służby. Ulga wynosi 60% kwoty podatku. 40% ulga w podatku przysługuje członkom rodziny żołnierza;

3) ulga dotycząca gruntów położonych na terenach podgórskich i górskich;

4) ulga z tytułu klęski żywiołowej. Wysokość ulgi, którą przyznaje się poprzez zaniechanie poboru podatku w całości lub części zależna jest od rozmiarów strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym.

G. Tryb i warunki płatności podatku

Podatek rolny od osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej jest opłacany przez te podmioty na podstawie wcześniej złożonych deklaracji - bez wezwania - na rachunek budżetu właściwej gminy ze względu na miejsce położenia gruntów. Są oni obowiązani opłacać podatek za I półrocze - w dwóch równych ratach, w terminie do dnia 15 marca i do dnia 15 maja, a za drugie półrocze - do dnia 15 września i 15 listopada.

Inaczej przedstawia się tryb opłacania podatku rolnego przez osoby fizyczne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej. Podatek ten płacony jest w formie łączonego zobowiązania pieniężnego[1], które obejmuje również należności z tytułu podatku od nieruchomości i podatku leśnego. Zobowiązanie z tych tytułów ustala w nakazie płatniczym wójt (burmistrz, prezydent) oddzielnie na każde półrocze roku podatkowego. Należności przypadające z tytułu podatku rolnego, podatku od nieruchomości i podatku leśnego ujęte są w nakazie płatniczym w kwotach odręb-

1. Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 1992 r. w sprawie łączonego zobowiązania pieniężnego (Dz.U. Nr 12, poz. 47).

nych i w sumie łącznej. Inkasentem należności z tytułu łącznego zobowiązania pieniężnego najczęściej jest sołtys, chociaż rada gminy na podstawie stosownej uchwały może wskazać inkasentów. Łączne zobowiązanie pieniężne płatne jest za I półrocze w dwóch równych ratach - do 15 marca i 15 maja, a za II półrocze - do 15 września i 15 listopada.

2.2. Podatek leśny

A. Podstawa prawna

1. Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. Nr 101, poz. 444, z 1992 r. Nr 21, poz. 83).

2. Komunikat Prezesa GUS z dnia 28 stycznia 1994 r. w sprawie średniaj ceny sprzedaży drewna tartacznego iglastego w drugim półroczu 1993 r. (M.P. Nr 8, poz. 69).

B. Podmiot podatku

Podatnikami są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, będące w dniu 1 stycznia roku podatkowego właścicielami lasów, a w przypadku lasów stanowiących własność skarbu państwa lub gminy - posiadaczami tych lasów. W przypadku lasów będących z zarządzie Lasów Państwowych obowiązek podatkowy ciąży na nadleśnictwach. Podatek ten obciąża na takich samych zasadach wszystkich właścicieli i posiadaczy lasów stanowiących własność skarbu państwa lub gminy. Podatek leśna zastąpił obowiązującą od 1991 r. opłatę leśną, która nie dotyczyła m. in. lasów będących w zarządzie Lasów Państwowych. Ten stan rzeczy powodował, że lasy te

nie podlegały opodatkowaniu żadnym podatkiem. Stawiało to w niekorzystnej sytuacji gminy, których obszar w większości stanowiły lasy. Były one bowiem pozbawione dochodów z tego tytułu. Wprowadzenie podatku leśnego nie tylko przyczyniło się do zwiększenia podatkowych dochodów gmin, ale również ujednoliciło zasady opodatkowania lasów.

Obowiązek płacenia podatku leśnego wygasa dopiero z końcem roku, w którym ustały okoliczności uzasadniające istnienie tego obowiązku. Podmioty, które były właścicielami (posiadaczami) lasów w dniu 1 stycznia roku podatkowego nie mogą uwolnić się od obowiązku opłacania podatku za cały rok podatkowy np. poprzez sprzedaż czy darowiznę lasu. Mimo, że sprzedadzą las już w lutym lub marcu będą obciążeni podatkiem do końca roku podatkowego. Obowiązek podatkowy nie będzie ich dotyczył dopiero w następnym roku, po roku w którym ustały okoliczności, z którymi ustawodawca łączy obowiązek opłacania omawianego podatku.

C. Przedmiot podatku

Opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają wszystkie lasy. Lasem - zgodnie z art. 3 ustawy o lasach - jest grunt:

1) o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha pokryty roślinnością leśną lub przejściowo jej pozbawiony;

2) związany z gospodarką leśną, zajęty pod wykorzystane dla potrzeb gospodarki leśnej budynki i budowle, urządzenia melioracji wodnych, linie podziału przestrzennego lasu, drogi leśne, tereny pod liniami energetycznymi, szkółki leśne, miejsce składowania drewna, a także wykorzystywany na parkingi leśne i urządzenia turystyczne.

Nie podlegają opodatkowaniu podatkiem lasy związane z gospodarką leśną, zajęte na ośrodki wypoczynkowe, działki budowlane i rekreacyjne, wyłączone decyzjami administracyjnymi z gospodarki leśnej za cele inne niż leśne. Lasy nie podlegające opodatkowaniu podatkiem leśnym objęte są podatkiem od nieruchomości lub też podatkiem rolnym. Jeżeli np. całą działkę o pow. 2 ha zajmuje las, ale część tego lasu - 0,5 ha stanowi działka budowlana to od 1,5 ha lasu powiniem być zapłacony podatek leśny, a od działki budowlanej - 0,5 ha - podatek od nieruchomości. W sytuacji, gdy las stanowi część gospodarstwa rolnego (np. całe gospodarstwo ma 5 ha, w tym 3 ha to grunty orne, a 2 ha to las), podatek leśny od 2 ha będzie wymierzony obok podatku rolnego obciążającego 3 ha gruntów ornych. Jeżeli na gruntach tego gospodarstwa rolnego będzie znajdował się jeszcze budynek mieszkalny, lub też część gruntów leśnych lub ornych będzie wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna obok podatku leśnego i podatku rolnego wystąpi podatek od nieruchomości. Podatek od nieruchomości będzie obciążał budynek mieszkalny i grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

D. Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania podatkiem leśnym jest - podobnie jak w podatku rolnym - liczba hektarów przeliczeniowych. Zależna jest ona od powierzchni głównych gatunków drzew w drzewostanie i klas bonitacji drzewostanu dla głównych gatunków drzew[1].

Przeliczniki na hektary przeliczeniowe zawarte są w zamieszczonej poniżej tabeli[2].

1. Klasa bonitacji drzewostanu oznacza - zgodnie z art. 6 pkt. 2 - wskaźnik wykorzystania możliwości produkcyjnej siedliska leśnego i drzewostanu. Wskaźnik ten jest zawarty w planie urządzania lasu.
2. Zob. art. 64 ust. 2 ustawy o lasach.

Główne gatunki drzew w drzewostanach	Klasy bonitacji drzewostanu dla głównych gatunków drzew					
	Ia	I	II	III	IV	V
- jodła, świerk, daglezja	-	2,30	1,80	1,30	0,90	0,60
- dąb, jesion, wiąz, klon	-	2,00	1,60	1,30	0,80	-
- buk	-	1,80	1,50	1,10	0,70	0,40
- sosna, modrzew	1,40	1,20	1,00	0,80	0,60	0,30
- grab	-	1,10	0,80	0,50	0,30	0,20
- brzoza	-	0,60	0,40	0,30	0,20	0,20
- osika	-	0,60	0,40	0,20	0,20	0,20
- olsza	-	0,50	0,30	0,30	0,30	0,30
- topola	-	0,50	0,30	0,30	0,30	0,30

E. Stawki podatku

Stawka podatku leśnego ma charakter kwotowy i jest uzależniona od ceny drewna tartacznego iglastego. Jest to rozwiązanie bardzo zbliżone do występującego w podatku rolnym. Podatek od jednego hektara przeliczeniowego wynosi, za każde półrocze roku

podatkowego, równowartość pieniężną 0,125 m^3 drewna tartacznego iglastego, obliczoną wg średniej ceny sprzedaży tego drewna uzyskanej przez nadleśnictwa w poprzedzającym półroczu. Stawki wyżej przedstawione znajdują swoje zastosowanie do podatników, dla których sporządzono plany urządzania lasu. Właściciele lasów, którzy takich planów nie mają opłacają podatek - do czasu ich opracowania - w wysokości równowartości pieniężnej 0,125 q żyta z 1 ha fizycznego lasów i gruntów leśnych za każde półrocze, ustalonej na podstawie ewidencji gruntów. Cenę żyta ustala się na takich samych zasadach jak w podatku rolnym.

Średnią cenę sprzedaży przez nadleśnictwo drewna tartacznego iglastego ustala się na podstawie komunikatu Prezesa GUS ogłaszanego w terminie 30 dni po upływie półrocza. Średnia cena za II półrocze 1993 roku, jak to wynika z komunikatu Prezesa GUS z dnia 28 stycznia 1994 roku, wynosiła 590.891 zł[1].

F. Zwolnienia i ulgi

Od podatku leśnego zwolnione są:

- lasy z drzewostanem w wieku do 40 lat,
- wchodzące w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych,
- stanowiące lasy ochronne,
- wpisane do rejestru zabytków.

1. M.P. Nr 8, poz. 69.

Nie jest to zamknięty katalog zwolnień podatkowych. Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia od tego podatku.

W ustawie o lasach ustawodawca nie przewidział żadnych ulg w podatku leśnym.

G. Tryb i warunki płatności podatku

Podatek leśny od osób fizycznych ustala w drodze decyzji wójt (burmistrz, prezydent) właściwy ze względu na miejsce położenia lasu. Jeżeli właścicielem lasu jest podatnik podatku rolnego, opłaca on podatek leśny w ramach łączonego zobowiązania pieniężnego[1].

Osoby prawne, nadleśnictwa oraz inne jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej składają w gminie deklaracje na podatek leśny na I półrocze do dnia 28 lutego i na II półrocze do dnia 31 sierpnia roku podatkowego. Podatnicy ci samodzielnie obliczają i wpłacają podatek na rachunek budżetu właściwej gminy.

Podatek leśny jest płatny za I półrocze - w dwóch równych ratach - do dnia 15 marca i do dnia 15 maja, a za II półrocze - do 15 września i 15 listopada.

1. Zob. tryb i warunki płatności podatku rolnego.

2.3. Podatki i opłaty lokalne

2.3.1. Podatek od nieruchomości

A. Podstawa prawna

1. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31, Nr 101, poz. 444, z 1992 r. Nr 21, poz. 86).

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1993 r. w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 121, poz. 540).

B. Podmiot podatku

Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne, które są właścicielami lub samoistnymi posiadaczmi nieruchomości lub obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem. Od tej zasady ustawodawca w art. 2 ust. 2-4 przewidział pewne wyjątki. Otóż nie właściciel (posiadacz samoistny) a posiadacz zależny (najemca, dzierżawca, użytkownik) jest podatnikiem podatku od nieruchomości, wówczas gdy nieruchomość stanowi własność Skarbu Państwa lub gminy, a posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem. Posiadacze zależni nieruchomości Skarbu Państwa lub gminy sa podatnikami tego podatku również wówczas, gdy ich posiadanie nie wynika z określonego tytułu prawnego, czyli posiadają nieruchomość "bezumownie"[1].

1. Szczegółowo zagadnienie podatku od nieruchomości omawia **E. Ruśkowski, L. Etel**, Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Warszawa 1994, str. 7 i nast. oraz **A. Hanusz**, Podatki i opłaty lokalne. Przepisy, orzecznictwo, komentarz, Warszawa 1993, str. 10 i nast.

Podatnikiem podatku od nieruchomości jest użytkownik wieczysty, co też stanowi wyjątek od zasady, że podatek ten opłacają właściciele i samoistni posiadacze.

Obciążenie podatkiem posiadaczy zależnych nieruchomości Skarbu Państwa lub gminy powoduje m. in. to, że:

- podatnikami są przedsiębiorstwa gospodarki mieszkaniowej, zarządzające budynkami stanowiącymi własność gminy, a nie lokatorzy tych budynków. W przypadku wykupu mieszkań komunalnych obowiązek podatkowy przechodzi na właściciela tego mieszkania,
- podatnikami są spółdzielnie mieszkaniowe, a nie posiadacze mieszkań spółdzielczych. Podatnikiem jest jednak właściciel lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość,
- podatnikiem jest rolnik, który przekazał swoje gospodarstwo za rentę lub emeryturę, a pozostawił tzw. działkę siedliskową z zabudowaniami,
- podatnikiem jest najemca budynku gospodarczego stanowiącego własność skarbu państwa lub gminy,
- podatnikiem podatku jest użytkownik wieczysty działki gruntu stanowiącej własność gminy, na której wybudował budynek. Użytkownik wieczysty płaci podatek zarówno od gruntu jak i od budynku stanowiącego jego własność.

Należy podkreślić, że posiadacz zależny jest obciążany podatkiem tylko wówczas, gdy posiadanie dotyczy nieruchomości stanowiących własność skarbu państwa lub gminy[1]. W przypadku

1. Zob. M. Kalinowski, Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa, Toruń 1994, str. 12 i nast.

wynajęcia lub wydzierżawienia nieruchomości będącej własnością np. osoby fizycznej obowiązek podatkowy obciąża właściciela a nie dzierżawcę lub najemcę. Strony umowy najmu lub dzierżawy nie mogą skutecznie w drodze umowy cywilnoprawnej przenieść obowiązek podatkowy z właściciela na najemcę lub dzierżawcę. Mogą natomiast - i to jest często spotykane w praktyce - zwiększyć świadczenia z tytułu wyżej wymienionych umów o kwotę podatku.

C. Przedmiot podatku

Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają:

1. budynki lub ich części, przy czym za budynek uważa się obiekt budowlany umocowany w ziemi lub na ziemi, posiadający ściany lub słupy albo filary oraz pokrycie dachowe. Zgodnie z tą definicją budynkiem jest np. wiata, zadaszony parking, śmietnik - o ile ma dach i różnego rodzaju szopki, stragany, budki itp.;

2. budowle związane wyłącznie z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna. Przykładem budowli może być plac wyłożony trelinką, parkan okalający działkę, drogi, rampy, słupy energetyczne i telefoniczne, stacje transformatorowe itp. Warto zwrócić uwagę na to, że opodatkowaniu podlegają tylko budowle **wyłącznie** związane z działalnością gospodarczą inną niż rolna lub leśna[1]. I tak np. wspomniany parkan, jeżeli będzie ogradzał działkę, na której prowadzona jest wyłącznie działalność gospodarcza, to będzie to budowla podlegająca opodatkowaniu.

1. Zob. E. Ruśkowski, L. Etel, Podatek od nieruchomości. Związek nieruchomości z działalnością gospodarczą. "Przegląd podatkowy" 1994, Nr 1.

Natomiast jeżeli na tej działce będzie stał dom mieszkalny lub będzie prowadzona działalność rolnicza parkan ten nie będzie podlegał opodatkowaniu;

3. grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym.

Jeżeli grunty wchodzą w skład gospodarstwa rolnego, lub są to lasy, podlegają one opodatkowaniu podatkiem rolnym lub leśnym. Mogą to być grunty gospodarstwa rolnego lub lasy zwolnione od podatku rolnego lub leśnego. Wtedy również nie podlegają one podatkowi od nieruchomości;

4. grunty objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna, Grunt gospodarstwa rolnego lub las, jeżeli jest na nim prowadzona działalność gospodarcza (np. prowadzenie parkingu, komisu samochodowego, składowiska materiałów) w tej części, w której jest zajęty na potrzeby tej działalności podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym.

D. Podstawa opodatkowania

Podstawa opodatkowania jest uzależniona od rodzaju nieruchomości podlegającej opodatkowaniu. Dla budynków lub ich części podstawę opodatkowania stanowi ich powierzchnia użytkowa. Takie ukształtowanie podstawy opodatkowania prowadzi do oderwania wysokości płaconego podatku od wartości budynku. Taki sam podatek zapłaci bowiem właściciel lokalu użytkowego w centrum miasta o powierzchni 100 m^2 jak i kowal wykonujący swój zawód w stodole o powierzchni 100 m^2 na peryferiach miasta. I w jednym i w drugim wypadku stawki podatku zostaną odniesione do 100 metrowej powierzchni budynków, bez uwzględnienia ich wartości i dochodowości.

Dla budowli podstawę opodatkowania stanowi ich wartość początkowa określana wg zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji chociażby były one całkowicie zamortyzowane[1]. Podatek naliczany jest od kwoty stanowiącej równowartość ceny nabycia budowli lub kosztów jej wytworzenia.

Podatek obciąża więc w takim samym stopniu budowlę nową jak i użytkowaną przez dłuższy okres czasu, ponieważ w obu wypadkach podstawę opodatkowania stanowi wartość początkowa budowli. Podstawa opodatkowania nie zmniejsza się wraz ze stopniowym zużyciem budowli. Nawet w przypadku całkowitego zamortyzowania tego rodzaju nieruchomości, podatek jest naliczany od jej wartości początkowej. Wartość początkowa wynika z ewidencji środków trwałych prowadzonych przez podmioty gospodarcze.

Dla gruntów podstawę opodatkowania stanowi ich powierzchnia. Grunty zabudowane są opodatkowane w całości, bez wyłączeń powierzchni gruntów na których stoją budynki i budowle. W tym wypadku opodatkowane są zarówno grunty jak i budynki i budowle - które są na tych gruntach posadowione. Powierzchnia gruntu wynika z ewidencji gruntów. Jeżeli dane z ewidencji są niezgodne ze stanem faktycznym podatnik powinien doprowadzić do aktualizacji danych wynikających z ewidencji gruntów.

1. Zasady ustalania wartości początkowej środka trwałego ustalone są w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1991 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów o podatku dochodowym (Dz.U. Nr 124, poz. 553, z 1992 r. Nr 52, poz. 239, z 1993 r. Nr 66, poz. 312) i w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 marca 1992 r. w sprawie składników majątkowych uznawanych za środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, zasad i stawek ich amortyzacji oraz trybu i terminów aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz.U. Nr 30, poz. 130, Nr 103, poz. 524, z 1993 r. Nr 28, poz. 131, Nr 46, poz. 209, Nr 127, poz. 586).

E. Stawki podatku

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca określił jedynie górne granice stawek podatkowych i jednocześnie zobowiązał ministra finansów do corocznego podwyższania tych stawek wg zasad określonych w art. 20. Górne granice stawek podatku od nieruchomości obowiązujące w 1994 r. zostały określone w powołanym rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1993 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Stawki podatku od nieruchomości obowiązujące na terenie gminy ustala w formie uchwały rada gminy. Stawki ustalane przez radę nie mogą oczywiście przekraczać wspomnianych stawek maksymalnych. Rady gmin - jak pokazuje praktyka - uchwalają stawki bardzo zbliżone do stawek maksymalnych. W 1994 r. stawki maksymalne wynoszą rocznie[1]:

- od budynków mieszkalnych - 1331 zł od 1m^2 powierzchni użytkowej,

- od budynków lub ich części związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą - 50.211 zł od 1m^2 powierzchni użytkowej,

- od pozostałych budynków - 16.762 zł od 1m^2 powierzchni użytkowej,

- od budowli - 2% ich wartości początkowej,

1. Zob. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1993 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 121, poz. 540).

– od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna - 1660 zł,

– od pozostałych gruntów - 166 zł.

F. Zwolnienia i ulgi

Zwolnione od podatku są m. in. następujące rodzaje nieruchomości[1]:

– nieruchomości zajęte na potrzeby organów i administracji samorządu terytorialnego,

– nieruchomości będące własnością państw obcych,

– drogi publiczne wraz z zajętymi przez nie gruntami oraz pasami drogowymi,

– budowle wykorzystywane wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego i zajęte pod nie grunty oraz budowle wykorzystywane wyłącznie na potrzeby lotniska, portów morskich i rzecznych,

– grunty zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych oraz grunty pod wodami płynącymi i kanałami żaglowymi,

– budynki gospodarcze związane z prowadzeniem gospodarstwa rolnego lub działów specjalnych produkcji rolnej albo działalnością leśną,

1. Wyliczenie wszystkich zwolnień zawarte jest w art. 7 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

– zabytki.

Oprócz wyżej wymienionych zwolnień wynikających z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia. Ustawodawca nie formułuje przy tym żadnych kryteriów, którymi powinna kierować się rada wprowadzając zwolnienie od tego podatku na swoim terenie. Stanowisko to wydaje się uzasadnione, ponieważ podatek od nieruchomości stanowi dochód budżetu gminy. Najczęściej stosowane zwolnienia w uchwałach rad dotyczą budynków mieszkalnych właścicieli gospodarstw rolnych, nieruchomości instytucji charytatywnych i kulturalno-oświatowych, obiektów sportowych itp. Rady gmin nie mogą wprowadzić tzw. zwolnień generalnych, które prowadzą do zniesienia obowiązku płacenia podatku od nieruchomości na terenie gminy. Przykładem zwolnienia o charakterze generalnym może być zwolnienie od podatku wszystkich właścicieli budynków mieszkalnych.

G. Tryb i warunki płatności podatku

Osoby fizyczne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej (za wyjątkiem państwowych jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej) są obowiązani złożyć organowi gminy wykaz nieruchomości w ciągu 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku podatkowego i informować ten organ o zmianach w tym zakresie. Podatek od tych podmiotów ustala w drodze decyzji wójt (burmistrz, prezydent). Podatek płatny jest w ratach, w terminie do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego.

Osoby prawne i państwowe jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej są obwiązane do corocznego składania deklaracji na podatek do dnia 15 stycznia i wpłacać obliczony w de-

klaracji podatek - bez wezwania - na rachunek budżetu właściwej gminy za poszczególne miesiące w terminie do dnia 15 każdego miesiąca.

2.3.2. Podatek od środków transportowych

A. Podstawa prawna

1) Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31, Nr 101, poz. 444; z 1992 r Nr 21, poz. 467; z 1993 r. Nr 121, poz. 540).

2) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1993 r. w sprawie podatku od środków transportowych (Dz.U. Nr 121, poz. 539).

B. Podmiot podatku

Podatnikiem podatku od środków transportowych są osoby fizyczne i osoby prawne będące właścicielami środków transportowych. Jako właścicieli ustawodawca traktuje jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, na które środek transportowy jest zarejestrowany lub wpisany do rejestru.

C. Przedmiot podatku

Opodatkowaniu podlegają "środki transportowe" tzn. pojazdy samochodowe, ciągniki, przyczepy, motorowery oraz wyposażone w silniki jachty, promy i łodzie. Szczegółowe kwestie związane z klasyfikowaniem środków transportowych dla potrzeb omawianego podatku należy rozwiązywać w oparciu o postanowienia z dnia 1

lutego 1993 r. - Prawo o ruchu drogowym[1], gdzie zawarte są definicje tych środków. I tak np. pojazdem samochodowym jest pojazd silnikowy, którego konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h; określenie to nie obejmuje ciągnika rolniczego.

D. Stawki podatku

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych określone zostały tylko maksymalne stawki dla poszczególnych rodzajów środków transportowych. Minister Finansów został upoważniony do określenia, w drodze rozporządzenia, stawek właściwych w danym roku kalendarzowym. Stawki na 1993 r, zostały określone przez Ministra Finansów w powołanym wyżej rozporządzeniu. Mają one postać stawek kwotowych. Przykładowo można podać, że stawka właściwa dla motoroweru wynosi 54.000 zł, samochodu osobowego z silnikiem o pojemności skokowej do 900 cm^3 - 288.000 zł, autobusu o liczbie miejsc powyżej 30 - 4.242.000 zł, przyczep kempingowych - 168.000 zł, promów - 288.000 zł. Są to stawki roczne. W przypadku nabycia pojazdu w trakcie roku wysokość stawki ustala się proporcjonalnie do okresu, który pozostał do końca roku. W 1993 r. w związku z zapowiedzią likwidacji tego podatku podatnicy wpłacali tylko pierwszą ratę podatku w wysokości połowy stawki rocznej.

E. Ulgi i zwolnienia

Zwolnione od podatku na mocy art. 12 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych są:

1. Dz.U. z 1992 r. Nr 11, poz. 41, Nr, 26, poz.114.

- środki transportowe będące w posiadaniu przedstawicielstw dyplomatycznych i urzędów konsularnych,

- samochody osobowe, motocykle oraz motorowery należące do inwalidów i używane przez nich do celów niezarobkowych,

- środki transportowe stanowiące zapasy mobilizacyjne.

Rada gminy jest uprawniona do wprowadzenia innych zwolnień niż wyżej wymienione. Zwolnienia najczęściej obejmują samochody z katalizatorami, ciągniki i przyczepy rolnicze. Rada gminy, co należy podkreślić jest uprawniona do ustalania stawek tego podatku, innych niż określone w powołanym rozporządzeniu Ministra Finansów.

F. Tryb i warunki płatności

Podatek od środków transportowych jest płacony przez podatników w dwóch równych ratach, w terminie do 15 lutego i do 15 września. Podatek może być płacony za pośrednictwem poczty lub banku, albo bezpośrednio w kasie gminy na terenie której podatnik ma miejsce zamieszkania lub siedzibę.

2.3.3. Podatek od posiadania psów

A. Podstawa prawna

1) Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31, Nr 101, poz. 444; z 1992 r. Nr 21, poz. 86, nr 94, poz. 467; z 1993 r. Nr 121, poz. 540).

2) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1993 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 21, poz. 540).

B. Podmiot podatku

Podmiotem podatku sa osoby fizyczne posiadające psy. Obowiązek podatkowy nie dotyczy więc osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, np. policji, wojska czy też innych instytucji, w których posiadaniu znajdują się psy.

C. Przedmiot podatku

Przedmiotem podatku jest posiadanie psa. Nie jest to więc podatek "od psów", a od posiadania przez osobę fizyczną psa.

D. Stawki podatku

Rada gminy jest ustawowo zobowiązana do podjęcia uchawały, w której określi wysokość podatku od posiadania psów z uwzględnieniem stawki maksymalnej, która nie może być przekroczona. Stawka maksymalna wynika z powołanego wyżej rozporządzenia Ministra Finasów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W 1994 r. wynosi ona - 133.252 zł rocznie. Stawki wprowadzone uchwałą rady są często różnicowane w zależności od ilości psów będących w posiadaniu osoby fizycznej. Rada gminy nie może odstąpić od wprowadzenia tego podatku na swoim terenie.

E. Ulgi i zwolnienia

Zwolnione są od podatku osoby kalekie, osoby powyżej 70 lat, prowadzące samodzielnie gospodarstwo domowe, psy pilnujące stada i psy pilnujące gospodarstwa rolnego. Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia. Nie mogą to być wszakże zwolnienia o charakterze generalnym, tzn. znoszące podatek na terenie danej gminy. Rada nie ma podstaw do wprowadzania takich zwolnień.

F. Tryb i warunki płatności

Podatek najczęściej jest pobierany przez wyznaczonych przez radę inkasentów. Są nimi dozorcy, pracownicy administracji osiedla itp. Podatnik może też zapłacić podatek bezpośrednio w kasie urzędu gminy lub za pośrednictwem poczty lub banku.

2.3.4. Opłata targowa

Opłata targowa jest pobierana od osób fizycznych, osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach. Opłata ta pomimo nazwy jest typowym podatkiem na co wskazuje m. in. fakt, że jest ona pobierana niezależnie od należności za korzystanie z urządzeń targowych oraz inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko. Uiszczenie opłaty targowej nie zwalnia również osoby dokonującej sprzedaży od zapłacenia innych świadczeń podatkowych. Np. osoba zajmująca się handlem obnośnym i obwoźnym poza opłatą targową jest zobligowana do płacenia karty podatkowej lub też podatku dochodowego na ogólnych zasadach. Sprzedający samochód na giełdzie oprócz opłaty targowej jest zobowiązany solidarnie z nabywcą do zapłacenia opłaty skarbowej i w określonych sytuacjach podatku dochodowego.

Targowiskami na których sprzedaż obciążona jest opłatą skarbową, sa wszelkie miejsca w których prowadzony jest handel z ręki, koszów, stoisk, wozów konnych, przyczep, pojazdów samochodowych itp., a także sprzedaż zwierząt, środków transportowych i części do środków transportowych. To bardzo szerokie rozumienie targowiska umożliwia pobieranie przez gminę opłaty targowej we wszelkich miejscach, w których zwyczajowo prowadzi sie handel np. chodnik, przejście podziemne, plac itp.

Opłata skarbowa może być pobierana na targowiskach komunalnych jak i "prywatnych" tzn. prowadzonych przez osobę fizyczną na jej gruncie. Stawki opłaty skarbowej są ustalane przez radę gminy z uwzględnieniem stawki maksymalnej określonej w powołanym wyżej rozporządzeniu w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Stawka maksymalna w 1994 r. wynosi 2.008.448 zł. Stawki ustalone przez radę gminy w stosownej uchwale mają postać stawek kwotowych, dziennych.

Zwolnione są od opłaty targowej podmioty dokonujące sprzedaży na targowisku, o ile są podatnikami podatku od nieruchomości w związku z nieruchomościami położonymi na targowisku. Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia od opłaty targowej. Opłata targowa jest pobierana przez inkasentów, którymi sa najczęściej osoby prowadzące targowisko.

2.3.5. Opłata miejscowa

Opłata miejscowa (dawniej - klimatyczna) jest pobierana od osób fizycznych przebywających czasowo w celach wypoczynkowych, zdrowotnych lub turystycznych w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe

oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach. Opłata ta może być pobierana wyłącznie w miejscowościach określanych przez wojewodę na wniosek rady gminy po uzgodnieniu z Ministrem Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa. Uchwała rady w sprawie opłaty miejscowej może być podjęta dopiero po uznaniu danej miejscowości przez wojewodę za miejscowość, gdzie może być pobierana opłata.

Stawki dzienne opłaty ustala w formie uchwały rada gminy. Stawki te nie mogą przekroczyć stawki maksymalnej, która jest określona w powoływanym rozporządzeniu w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W 1994 r. wynosi ona 4.518 zł.

Ustawowo od opłaty zwolnione są między innymi osoby przebywające w szpitalach lub sanatoriach, osoby niewidome, zorganizowane grupy dzieci i młodzieży szkolnej. Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia niż zawarte w ustawie. Opłata miejscowa jest pobierana przez inkasentów wyznaczonych przez radę gminy. Najczęściej inkasentami są osoby prowadzące hotele, pola namiotowe, ośrodki wypoczynkowe itp.

2.3.6. Opłata administracyjna

Opłata administracyjna ma charakter świadczenia fakultatywnego tzn. może ale nie musi być wprowadzona przez radę gminy. Opłata ta może być wprowadzona za czynności urzędowe wykonywane przez podległe jej organy, ale pod warunkiem, że czynności

1. Dz.U. Nr 4, poz. 23, Nr 74, poz. 443; z 1992 r. Nr 21, poz. 86; z 1993 r. Nr 11, poz. 50.

te nie są objęte przepisami o opłacie skarbowej. Czynności objęte opłatą skarbową sa określane w ustawie z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej[1]. Opłata administracyjna może być wprowadzona tylko za czynności wykonywane przez organy podległe radzie gminy. Niedopuszczalne jest obciążanie opłatą administracyjną czynności, których wykonywanie mocą ustawy zostało powierzone jednostkom nie podporządkowanym radzie. W praktyce opłata administracyjna najczęściej jest pobierana od przyjmowania ustnych oświadczeń woli spadkodawcy, przesłuchania świadka, komisyjnego oszacowania szkody, sporządzenia umowy o sprawowanie opieki, o której mowa w art. 16 ust. ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Maksymalna stawka opłaty administracyjnej w 1994 r. wynosi 670.126 zł. Rada podejmując uchwałę w sprawie opłaty administracyjnej określa stawki tej opłaty i może wprowadzić zwolnienia od tej opłaty.

2.4. Samoopodatkowanie

Bardzo specyficzna forma opodatkowania jest uregulowana w art. 11 ust. 1 ustawy o samorządzie terytorialnym[1]. Na podstawie tego artykułu mieszkańcy gminy mogą w drodze referendum wprowadzić samoopodatkowanie na cele publiczne. Mieszkańcy gminy mogą w tej formie zdobyć środki finansowe na realizację ważnej inwestycji o charakterze lokalnym np. budowę drogi, szkoły lub ośrodka zdrowia. Samoopodatkowanie może być wprowadzone wyłącznie w drodze referendum gminnego. Referendum

1. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz.U. nr 16 poz. 95 z późn. zmianami).

przeprowadza się z inicjatywy rady lub na wniosek co najmniej 1/10 mieszkańców uprawnionych do głosowania. Referendum jest ważne, jeżeli wzięło w nim udział co najmniej 30% uprawnionych do głosowania mieszkańców. Wynik referendum w sprawie samoopodatkowania się mieszkańców na cele publiczne jest rozstrzygający, jeżeli za samoopodatkowaniem padło co najmniej 2/3 ważnie oddanych głosów. Szczegółowe kwestie związane z trybem przeprowadzenia referendum gminnego sa uregulowane w ustawie z dnia 11 października 1991 r. o referendum gminnym[1].

Wyżej przedstawione bardzo rygorystyczne wymogi formalne warunkujące wprowadzenie samoopodatkowania powodują, że nie jest to instytucja powszechnie występująca w gminach. Na małą popularność tego sposobu uzyskiwania dodatkowych dochodów budżetowych wpływa również fakt, że samoopodatkowanie może wyłącznie dotyczyć mieszkańców gminy. Instytucja ta nie pozwala na zobowiązanie podmiotów gospodarczych do łożenia na cele publiczne,które uzyskały akceptację mieszkańców gminy.

2.5. Podatek od spadków i darowizn

A. Podstawa prawna

1. Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45 poz. 207; z 1989 r. Nr 74, poz. 443).

1. Dz.U. Nr 110, poz. 473.

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 1994 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 55 poz. 230).

3. Rozporządzenie ministra Finansów z dnia 11 września 1981 r. w sprawie podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 23, poz. 121).

4. Rozporządzenie ministra Finansów z dnia 31 czerwca 1987 r. w sprawie zasad ustalania wartości niektórych rzeczy i praw majątkowych stanowiących podstawę opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 12, poz. 75).

B. Podmiot podatku

Podatnikiem tego podatku są tylko osoby fizyczne. Nie podlegają temu podatkowi od 1989 r. osoby prawne[1]. Do tej kategorii podatników znajdują zastosowanie przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych, a przy darowiznach - solidarnie na obdarowanym i darczyńcy. Nie podlegają jednakże temu podatkowi nabywcy ani też spadkodawcy lub darczyńcy, którzy nie są obywatelami polskimi i nie mają miejsca zamieszkania w Polsce.

C. Przedmiot podatku

Podatkowi od spadków i darowizn podlegają:

1. Przed 1989 r. podatnikami tego podatku były również osoby prawne nie będące jednostkami gospodarki uspołecznionej - por. K. Chrusterka, Podatek od spadków i darowizn, Warszawa 1988, str. 2 i nast.

1. nabycie własności rzeczy i praw majątkowych w drodze spadku lub darowizny,

2. nabycie własności rzeczy przez zasiedzenie,

3. nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładcy na wypadek jego śmierci.

Warto podkreślić, że podatek ten dotyczy poza nabyciem rzeczy i praw majątkowych w drodze spadku lub darowizn również - o czym się często zapomina - nabycia rzeczy w drodze zasiedzenia. Posiadacz nieruchomości w dobrej wierze nabywa własność - zgodnie z art. 172 kodeksu cywilnego - po upływie 20 lat nieprzerwanego posiadania. Po upływie 30 lat następuje nabycie własności przez posiadacza, choćby uzyskanie posiadania nastąpiło w złej wierze. Jeżeli chodzi o rzeczy ruchome, nabycie własności następuje po upływie 3 lat nieprzerwanego posiadania. Samoistny posiadacz nabywa prawo własności rzeczy z upływem ostatniego dnia zasiedzenia. Obowiązek podatkowy przy nabyciu własności rzeczy w drodze zasiedzenia powstaje z chwilą uprawomocnienia się postanowienia sądu stwierdzającego zasiedzenie.

Pewnych wyjaśnień wymaga - jak sie wydaje - instytucja nabycia prawa do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładcy na wypadek jego śmierci. Wkładca może wskazać określone osoby, tj. małżonka, zstępnych, rodziców, dziadków, rodzeństwo - jako upoważnione do otrzymania z jego rachunku kwot nie przekraczających łącznie przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 22 ustawy prawo bankowe[1]. Wkłady oszczędnościo-

1. Dz.U. Nr 1, poz. 21 z późn. zmianami.

we wypłacone na podstawie dyspozycji wkładcy na wypadek jego śmierci nie należą do spadku. Stanowią one odrębny od spadku przedmiot opodatkowania omawianym podatkiem. Obowiązek podatkowy przy nabyciu praw do wkładu powstaje z chwilą śmierci wkładcy.

Obowiązek podatkowy w pozostałych przypadkach nabycia rzeczy i praw majątkowych podlegających opodatkowaniu powstaje:

1. przy nabyciu w drodze dziedziczenia - z chwilą przyjęcia spadku,

2. przy nabyciu w drodze darowizny - z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy - z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia. Pomimo, że kodeks cywilny wymaga zachowania formy aktu notarialnego dla oświadczenia darczyńcy, umowa darowizny zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostanie spełnione[1].

D. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania stanowi tzw. czysta wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych. Czysta wartość odpowiada wartości rynkowej rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów[2]. Wartość ta jest ustalana według cen rynkowych z dnia złożenia zeznania podatkowego urzędowi skarbowemu lub pobrania podatku przez płatnika.

1. Zob. art. 890 1 kodeksu cywilnego.
2. Zob. B. Brzeziński, J. Jezierski, Opodatkowanie spadków i darowizn, Warszawa 1986.

Do długów i ciężarów, które pomniejszają podstawę opodatkowania zalicza się m.in.:

- koszty pogrzebu spadkodawcy w takim zakresie w jakim odpowiadają zwyczajom przyjętym w danym środowisku,
- koszty ostatniej choroby spadkodawcy, jeżeli nie zostały pokryte za jego życia i z jego majątku,
- obowiązki wykonania zapisów oraz poleceń zamieszczonych w testamencie,
- wartość użytkowania, jeżeli darczyńca zastrzeże sobie prawo użytkowania całości lub części darowanej nieruchomości,
- wartość opieki i pielęgnacji, o ile zostanie to zastrzeżone przez darczyńcę w umowie,
- wartość nakładów dokonanych na rzecz przez nabywcę podczas zasiedzenia.

Wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych przyjmuje się w wysokości określonej przez nabywcę, o ile odpowiada ona wartości rynkowej. Jeżeli wartość podana przez nabywcę nie odpowiada wartości rynkowej urząd skarbowy wzywa podatnika w celu wyjaśnienia tych rozbieżności lub podniesienia podanej wartości. Specyficzne zasady ustalenia podstawy opodatkowania zostały ustalone m.in. w stosunku do spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, stanowiącego odrębną nieruchomość, domu wielomieszkaniowego i innych budynków podlegających ustawowemu ubezpieczeniu. W związku z ograniczeniem zakresu ubezpieczenia obowiązkowego (objęte są nim tylko budynku gospodarstw rolnych) i ujednoliceniem cen budynków i lokali podstawowe znaczenie przy ustalaniu opodatkowania ma wartość rynkowa nabywanych rzeczy i praw majątkowych.

Opodatkowaniu podlega nabycie przez nabywcę od jednej osoby własności rzeczy i praw majątkowych o czystej wartości przekraczającej:

1. 39 755 000 zł - jeżeli nabywcą jest osoba zaliczana do I grupy podatkowej. Do tej grupy ustawa zalicza: małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów.

2. 29 829 000 zł - jeżeli nabywcą jest zaliczona do II grupy podatkowej. Osobami zaliczonymi do tej grupy są: zstępni rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępni i małżonkowie pasierbów, małżonkowie rodzeństwa, rodzeństwo.

3. 19 890 000 zł - jeżeli nabywcą jest osoba zaliczana do III grupy podatkowej. Do grupy tej zalicza się innych nabywców nie zaliczonych do I i II grupy.

Nie podlega opodatkowaniu nabycie własności rzeczy i praw, których czysta wartość nie przekracza podanych kwot. Kwoty te są podwyższane przez ministra finansów w wypadku wzrostu cen towarów nieżywnościowych trwałego użytku o ponad 20% w stopniu odpowiadającym wzrostowi tych cen.

E. Stawki podatku

Stawki podatku zawarte są w skalach podatkowych, właściwych dla 3 grup podatkowych. Stawki odnosi się do nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwoty wolne od podatku. Mają one charakter progresywny, procentowy i procentowo-kwotowy. Aktualnie obowiązujące skale podatkowe zawarte są w powołanym rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 18 czerwca 1993 r. w

sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Przedstawiają się one następująco:

Kwoty nadwyżki w zł

ponad	do	podatek wynosi
1) od nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej:		
32.800.000		5 proc
32.800.000 -	65.600.000	1.640.000 i 7 proc.od nadwyżki ponad 32.800.000
65.600.000 -	98.400.000	3.936.000 i 9 proc. od nadwyżki ponad 65.600.000
98.400.000 -	131.200.000	6.888.000 i 11 proc. od nadwyżki ponad 98.400.000
131.200.000 -	164.000.000	10..496.000 i 13 proc.od nadwyżki ponad 131.200.000
164.000.000 -	196.000.000	16.200.000 i 15 proc. od nadwyżki ponad 164.000.000
196.800.000 -	229.600.000	19.680.000 i 17 proc. od nadwyżki ponad 196..800.000
229.600.000		25.256.000 i 19 proc. od nadwyżki ponad 229.600.000
2) od nabywców zaliczonych do II grupy podatkowej:		
32.800.000		11 proc.
32.800.000 -	65.600.000	3.608.000 i 14 proc. od nadwyżki ponad 32.800.000
65.600.000 -	98.400.000	8.200.000 i 17 proc. od nadwyżki ponad 65.600.000

98.400.000 - 131.200.000 . . . . . 13.776.000 i 20 proc. od nadwyżki ponad 98.400.000

131.200.000 - 164.000.000 . . . . . 20.336.000 i 23 proc. od nadwyżki ponad 131.200.000

164.000.000 - 196.800.000 . . . . . 27.880.000 i 26 proc. od nadwyżki ponad 164.000.000

196.800.000 - 229.600.000 . . . . 36.408.000 i 29 proc. od nadwyżki ponad 196.800.000

229.600.000 . . . . . 45.920.000 i 32 proc. od nadwyżki ponad 229.600.000

3) od nabywców zaliczonych do III grupy podatkowej:

32.800.000 17 proc.

32.800.000 - 65.600.000 . . . . . 5.576.000 i 21 proc. od nadwyżki ponad 32.800.000

65.600.000 - 98.400.000 . . . . . 12.464.000 i 25 proc. od nadwyżki ponad 65.600.000

98.400.000 - 131.200.000 . . . . . 20.664.000 i 29 proc. od nadwyżki ponad 98.400.000

131.200.000 - 164.000.000 . . . . . 30.176.000 i 33 proc. od nadwyżki ponad 131.200.000

164.000.000 - 196.800.000 . . . . . 41.000.000 i 37 proc. od nadwyżki ponad 164.000.000

196.800.000 - 229.600.000 . . . . . 53.136.000 i 41 proc. od nadwyżki ponad 196.800.000

229.600.000 . . . . . 66.584.000 i 45 proc. od nadwyżki ponad 229.600.000

. . . nie więcej jednak niż 40 proc. podstawy obliczenia

Inaczej jest unormowana konstrukcja stawki podatkowej właściwej przy nabyciu własności w drodze zasiedzenia. Stawka podatku ma charakter proporcjonalny, procentowy i wynosi 12% podstawy opodatkowania. Przy zasiedzeniu nie jest stosowany podział podatników na grupy podatkowe i nie ma kwot wolnych od podatku. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na to, że osoby które nabywają nieruchomość przez zasiedzenie mogą odliczyć od podstawy opodatkowania nakłady, które poniosły na nabywaną nieruchomość. Dotyczy to również wartości budynku wzniesionego na nabywanym gruncie.

F. Zwolnienia i ulgi podatkowe

Zwolnienia od podatku zawarte są w art. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Najważniejsze z nich dotyczą:

1. nabycia własności gospodarstwa rolnego, z wyjątkiem budynków mieszkalnych, niektórych budynków działów specjalnych produkcji rolnej jak np. szklarni, inspektów, kurników, pieczarkarni oraz nadwyżki wartości obszarów sadów powyżej 3 ha,

2. nabycia w drodze spadków praw autorskich,

3. nabycia w drodze własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą, jeżeli wartości dewizowe nabyte lub uzyskane ze sprzedaży tych rzeczy lub praw zostały przekazane na rachunek obdarowanego do banku w kraju,

4. nabycie przez osobę zaliczoną do I grupy podatkowej w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego lub usługowego pod warunkiem, że zakład ten będzie

prowadzony przez tę osobę nadal przez okres co najmniej 5 lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny. Niedotrzymanie tego warunku powoduje utratę zwolnienia od podatku, z wyjątkiem wypadków niemożności dalszego prowadzenia tej działalności na skutek zdarzeń losowych,

5. nabycie przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą w drodze darowizny maszyn, urządzeń i narzędzi otrzymanych z zagranicy pod warunkiem, że otrzymane maszyny, urządzenia i narzędzia podatnik zainstaluje w prowadzonym przez siebie zakładzie i w ciągu trzech lat od dnia przyjęcia darowizny nie sprzeda ich lub nie przekaże bezpłatnie osobom trzecim. Niedotrzymanie tego warunku powoduje utratę zwolnienia,

6. nabycie przez rolnika pojazdów rolniczych i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów i maszyn pod warunkiem, że te pojazdy i maszyny rolnicze w ciągu trzech lat od daty otrzymania nie zostaną przez nabywcę sprzedane lub darowane osobom trzeciom. Niedotrzymanie tego warunku powoduje utratę zwolnienia,

Istotna ulga podatkowa przysługuje podatnikom nabywającym spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, lokal lub budynek mieszkalny. Z podstawy opodatkowania wyłącza się - na mocy art. 16 ustawy o podatku od spadków i darowizn - wartość tego prawa, lokalu lub budynku nabytego w drodze spadku lub darowizny do łącznej wysokości - 144.500.000 zł, jeżeli chodzi o nabywców z I grupy podatkowej i - 96.200.000 zł w stosunku do nabywców z II grupy podatkowej. Z ulgi tej w kwocie 96.200.000 mogą skorzystać również spadkobiercy zaliczeni do II grupy podatkowej, ale tylko wówczas, gdy będą sprawowali opiekę przez okres co najmniej 2 lat nad wymagającym takiej opieki

spadkodawcą na podstawie umowy zawartej przed przedstawicielem organu gminy.

Korzystanie z tych ulg "mieszkaniowych" zostało obwarowane pewnymi warunkami. Osoby chcące skorzystać z tych ulg nie mogą być właścicielami innego mieszkania oraz muszą zamieszkiwać w nabytym budynku lub lokalu przez co najmniej 5 lat od daty powstania obowiązku podatkowego.

G. Tryb i warunki płatności

Jednym ze sposobów zapłacenia podatku od spadków i darowizn jest pobranie tego świadczenia przez notariusza. Jest on zobowiązany jako płatnik do obliczenia i pobrania podatku od aktów darowizn przed nim sporządzonych. Pobranie podatku przez notariusza zwalnia podatników od składania zeznań podatkowych.

Pozostali podatnicy podatków od spadków i darowizn obowiązani są do składania zeznań podatkowych o nabyciu własności rzeczy i praw majątkowych. W zeznaniu określają oni nabyte rzeczy i prawa majątkowe oraz ich wartość. Obowiązek składania zeznań dotyczy również podatników, którzy nabyli prawa do wkładów oszczędnościowych na podstawie dyspozycji wkładcy na wypadek jego śmierci lub nabyli własność rzeczy przez zasiedzenie.

Obowiązek składania zeznań nie dotyczy podatników, którzy otrzymali darowiznę lub spadek o wartości nie przekraczającej kwoty wolnej od podatku. Np. osoba zaliczana do I grupy podatkowej może otrzymać darowiznę o czystej wartości do 39.755.000 zł i nie musi składać zeznania podatkowego.

Zeznanie podatkowe należy złożyć właściwemu urzędowi skarbowemu w terminie 1 miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego. Na podstawie zeznania podatkowego urząd skarbowy wydaje decyzję, w której ustala wartość podatku. Decyzja podlega doręczeniu podatnikowi, który w ciągu 14 dni musi zapłacić kwotę podatku. W decyzji wymierzającej podatek od spadków i darowizn powinno być zawarte pouczenie dotyczące trybu i terminu złożenia odwołania od tej decyzji.

2.6. Opłata skarbowa

A. Podstawa prawna

1. Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 27, Nr 74, poz. 443; z 1992 r. Nr 21, poz. 86; z 1993 r. Nr 11, poz. 50).

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 1992 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz.U. Nr 53, poz. 253; z 1993 r. Nr 56, poz. 261).

B. Podmiot opłaty skarbowej

Obowiązek uiszczania opłaty skarbowej ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegające tej opłacie[1]. Opłacie skarbowej podlegają wszystkie pod-

1. Zob. K. Chustecka - Opłata skarbowa. Stan prawny na dzień 1 stycznia 1993 r., Warszawa 1993, str. 11 i nast.

mioty wykonujące czynności objęte obowiązkiem jej uiszczania, bez względu na ich strukturę organizacyjno-prawną. Nie są już stosowane występujące wcześniej ulgi i wyłączenia przewidziane dla tzw. jednostek gospodarki uspołecznionej.

C. Przedmiot opłaty skarbowej

Opłatą skarbową objęte są 4 grupy czynności dokonywanych przez wyżej wymienione podmioty. Są to:

1. czynności w postępowaniu w sprawach indywidualnych z zakresu administracji państwowej takie jak: podania, zaświadczenia, zwolnienia i inne czynności podejmowane na podstawie zgłoszenia lub na wniosek zainteresowanego;

2. następujące umowy cywilnoprawne: umowa sprzedaży, zamiany, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu, pożyczki, komisu, spółki, poręczenia, dożywocia oraz odpłatnego ustanowienia renty, umowy majątkowe małżeńskie oraz ustanowienie hipoteki i odpłatnego użytkowania;

3. dokumenty stwierdzające ustanowienie pełnomocnika, weksle oraz dokumenty przewozowe;

4. orzeczenia sądowe oraz ugody zawarte przed tymi sądami, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne jak czynności cywilnoprawne wymienione w pkt. 2.

D. Podstawa obliczania opłaty skarbowej

W art. 10 ustawy o opłacie skarbowej określone zostały wielkości stanowiące podstawę obliczania opłaty skarbowej. Przykładowo można wskazać, że podstawę opodatkowania w stosunku do umów cywilnoprawnych stanowi:

1. przy umowie sprzedaży rzeczy ruchomych nabywanych do przerobu lub odsprzedaży - cena sprzedaży, a pozostałych wypadkach - wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego,

2. przy umowie dzierżawy lub poddzierżawy - wartość świadczeń dzierżawy (poddzierżawy) ponoszonych na rzecz wydzierżawiającego za czas na jaki umowa została zawarta,

3. przy umowie pożyczki - kwota lub wartość pożyczki,

4. przy ustanowieniu hipoteki - kwota zabezpieczenia wierzytelności,

5. od weksla - suma wekslowa lub kwota zobowiązania pieniężnego zabezpieczonego wekslem.

E. Stawki opłaty skarbowej

W ustawie o opłacie skarbowej zostały określone jedynie stawki maksymalne, których nie może przekraczać Minister Finansów ustalając w formie rozporządzenia obowiązujące stawki opłaty.

Aktualnie obowiązuje powołanie rozporządzenie z dnia 26 czerwca 1992 r. w sprawie opłaty skarbowej. Stawki określone w tym rozporządzeniu mają postać stawek kwotowych - tego typu

stawek jest najwięcej, lub stawek procentowych. Wysokość stawek bardzo często zdecydowanie przekracza koszty związane z wykonaniem przez daną jednostkę czynności podlegającej opłacie skarbowej. Jest to zwłaszcza widoczne przy opłatach obciążających wydawane zezwolenia. Np. opłata skarbowa od zezwolenia na prowadzenie międzynarodowej linii autobusowej wynosi 30 mln zł. Tyle samo musi zapłacić w formie opłaty skarbowej osoba starająca się o zezwolenie na otwarcie oddziału banku, czy też chcąca uzyskać zezwolenie na międzynarodowy przewóz ładunków.

Jednakże w większości przypadków stawki kwotowe opłaty skarbowej oscylują w granicach kilkudziesięciu - kilkuset tysięcy złotych. Jedna z najbardziej popularnych opłat, tj. od podania wynosi 15 tys. zł i 1500 zł od załącznika do podania. Niewiele wyższa jest opłata od informacji adresowej - 50 tys. zł, od zarejestrowania stałego pojazdu samochodowego - 60 tys. zł i od odpisu skróconego aktu stanu cywilnego - 100 tys. zł. Nowowprowadzoną opłatą skarbową o charakterze kwotowym jest opłata od potwierdzenia zgłoszenia rejestracyjnego obowiązku w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Wynosi ona 400 tys. zł. Stawki procentowe opłaty skarbowej występują przede wszystkich przy umowach cywilnoprawnych. Dosyć często spotykana opłata od umowy sprzedaży nieruchomości lub prawa użytkowania wieczystego wynosi 5%, a od umowy sprzedaży rzeczy ruchomych - 2%. Warto zaznaczyć, że opłata ta dotyczy jedynie umów sprzedaży nie objętych przepisami o podatku od towarów i usług. Upraszczając można stwierdzić, że opłata skarbowa obciąża jedynie umowy sprzedaży zawierane przez osoby nie prowadzące działalności gospodarczej. Takie same stawki, czyli 5% i 2% obowiązują również m.in. przy umowie zamiany, dożywocia i o dział spadku. Opłata skarbowa od umowy komisu i pożyczki wynosi 2%, a od umowy najmu i dzierżawy - 1%.

Specyficzne stawki opłaty, a mianowicie o charakterze kwotowo - procentowym obciążają umowy spółki. I tak opłata skarbowa od kapitału zakładowego (wkładów, udziałów, akcji) spółki do 100 mln zł wynosi - 2%, od 100 do 200 mln zł - 2 mln zł + 1% nadwyżki powyżej 100 mln zł, od 200 do 300 mln zł - 3 mln zł +0,5% od nadwyżki powyżej 200 mln zł, a gdy kapitał przekracza 300 mln zł - 3,5 mln zł + 0.1% nadwyżki ponad 300 mln zł.

F. Ulgi i zwolnienia

Bardzo liczne ulgi i zwolnienia od opłaty skarbowej zostały przewidziane w powołanym rozporządzeniu w sprawie opłaty skarbowej. Występują one w zasadzie przy każdym rodzaju czynności objętych opłatą. Są to przede wszystkim zwolnienia o charakterze przedmiotowym. Duże znaczenie praktyczne mają zwolnienia od opłaty skarbowej niektórych umów cywilnoprawnych, Np. zwolnione są od opłaty umowy sprzedaży rzeczy ruchomych, jeżeli wartość rynkowa przedmiotu transakcji nie przekracza 500 tys. zł. Tak samo jest z umowami komisu, jeżeli wartość rzeczy oddanych komisantowi do sprzedaży lub cena zapłacona przez komisanta nie przekracza tej kwoty. Bardzo popularne umowy pożyczki są zwolnione od 2% opłaty skarbowej, jeżeli łączna kwota lub wartość tych pożyczek udzielonych tej samej osobie nie przekracza w ciągu roku 1 mln zł. Natomiast nie podlegają opłacie skarbowej pożyczki zawierane pomiędzy osobami z najbliższej rodziny (tzw. I grupa podatkowa w podatku od spadków i darowizn) - do wysokości kwoty wolnej od podatku od spadków i darowizn. Kwota wolna dla I grupy podatkowej wynosi 39.755 tys. zł.

W powołanym rozporządzeniu występują także zwolnienia podmiotowe. Jest ich zdecydowanie mniej niż zwolnień przedmiotowych. Przykładem tego typu zwolnienia może być zwolnienie od opłaty skarbowej od umów sprzedaży i zamiany, komisu m.in.

jednostek budżetowych, gmin i związków komunalnych, Skarbu Państwa, zakładów pracy chronionej. Jeżeli jedna ze stron np. umowy sprzedaży jest zwolniona od opłaty skarbowej to stawkę opłaty skarbowej obniża się o 50%. W przypadku umowy sprzedaży rzeczy ruchomej strona nie zwolniona zapłaci opłatę w wysokości 1%.

G. Tryb i warunki płatności

Najczęściej opłata skarbowa jest płacona poprzez naklejenie i skasowanie znaków opłaty skarbowej. Przy wyższych kwotach opłaty jest ona pobierana w gotówce. Opłata skarbowa od weksli wkalkulowana jest w cenę formularzy blankietów wekslowych.

Opłata skarbowa jest bardzo często pobierana przez płatników. Płatnikami - na mocy art. 12 ustawy o opłacie skarbowej - są:

- notariusze - od wykonywanych przez nich czynności cywilnoprawnych,
- przewoźnicy - od dokumentów przewozowych,
- nabywcy rzeczy - od umów sprzedaży, jeżeli nabywca kupuje te rzeczy do przerobu lub odsprzedaży,
- komisanci - od umów komisu,
- sekretarze sądowi - od orzeczeń sądowych.

CZĘŚĆ TRZECIA

ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE - PROCEDURA PODATKOWA I EGZEKUCJA PODATKÓW

ROZDZIAŁ 1

ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE

1.1. Źródła prawa o zobowiązaniach podatkowych

Zadaniem systemu norm określających reguły zobowiązaniowego prawa podatkowego jest stworzenie efektywnego z punktu widzenia systemu organów podatkowych oraz dogodnego dla podatników zespołu regulacji prawnych określających ogólne zasady powstawania, wykonywania i wygasania zobowiązań podatkowych.

W polskim prawie podatkowym zasady te rozproszone są niestety w szeregu aktach prawnych różnej rangi. W szerokim tego słowa rozumieniu, normy podatkowego prawa zobowiązaniowego znaleźć można w:

- ustawie z dn. 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych - (tekst jednolity: Dz.U. z 1993 r., nr 108, poz. 486, zmiana: nr 134, poz. 646),
- ustawie z dn. 29 grudnia 1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych - (Dz.U. nr 45, poz. 289, z późn. zm., ostatnia: 1993 r., nr 134, poz. 646),
- ustawie z dn. 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym - (Dz.U. nr 16, poz. 95, z późn. zm., ostatnia: 1993 r. nr 129, poz. 600),
- ustawie z dn. 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (Dz. U. nr 129, poz. 600),
- ustawie z dn. 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. nr 100, poz. 42, zm., 1992 r., nr 21, poz. 85),

– ustawach prawa podatkowego materialnego określających obowiązek podatkowy,

– rozporządzeniu RM z dn. 18 lutego 1992 r. w sprawie właściwości miejscowej organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych (Dz.U. nr 16, poz. 62, zm. 1994 r., nr 18, poz. 63),

– rozporządzeniu RM z dn. 16 lutego 1989 r. w sprawie rozciągnięcia przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych na niektóre rodzaje świadczeń pieniężnych oraz określenie właściwości organów podatkowych w zakresie umarzania zaległości podatkowych (Dz.U. nr 6, poz. 40, zm., 1990 r. nr 1, poz. 4).

Szczegółowe rozstrzygnięcia znajdują się ponadto,w dziesiątkach rozporządzeń i zarządzeń Ministra Finansów wydanych na podstawie delegacji ustawowych, na czele z:

– rozporządzeniem Ministra Finansów z dn. 31 grudnia 1989 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych - (Dz.U. z 1990 r., nr 1, poz. 4, z późn. zm., ostatnia: 1993 r., nr 134, poz. 654), oraz

– rozporządzenia Ministra Finansów z dn. 20 czerwca 1991 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib urzędów skarbowych i izb skarbowych - Dz.U. nr 56, poz. 241, z późn. zm., ostatnia: 1994 r., nr 26, poz. 92).

Biorąc pod uwagę zarówno zmiany ustrojowe, jak i zaistniałe zmiany w systemie podatkowego prawa materialnego, potrzebę zmian w relacjach między podatnikami i organami podatkowymi jak i zmiany poszczególnych instytucji prawa zobowiązaniowego na przestrzeni kilkunastu lat rodzi się w nas wątpliwość, czy

wszystkie stosowane rozwiązania winny być nadal wykorzystywane. Kolejne pytanie dotyczy najbardziej odpowiedniego momentu, dla zastąpienia istniejącego zespołu rozwiązań prawnych Kodeksem Podatkowym, bądź Ordynacją Podatkową.

1.2. Zakres stosowania przepisów o zobowiązaniach podatkowych

Podatki są jednostronnie ustalonymi na rzecz budżetów związków publicznoprawnych (państwa, samorządu terytorialnego) świadczeniami bezzwrotnymi i nieodpłatnymi.

Podatek jest świadczeniem określonym przy wykorzystaniu władztwa państwowego.

Akceptacja przez Parlament będący reprezentacją narodu rozmiaru zadań publicznych koniecznych do realizacji w sposób zorganizowany, pozostaje w bezpośrednim związku z wielkością obciążeń obywateli. Jakkolwiek rozmiar obowiązku podatkowego określany jest przez tę samą reprezentację narodu, nie łagodzi to jednostronności uprawnień do kształtowania w sposób władczy obciążeń obywateli.

Stosunki prawne powstające na gruncie prawa podatkowego mają charakter zobowiązaniowy. Oznacza to, że wynikającym z konkretnej regulacji prawnej uprawnieniom organu reprezentującego interes związku publicznoprawnego (państwa, gminy), towarzyszą obowiązki drugiej strony stosunku, tj. podatnika.

Przedmiotem reglamentacji prawnej podatkowych stosunków zobowiązaniowych jest stworzenie konstrukcji służącej sprawnemu

zasilaniu zasobów publicznych. Wprawdzie w art. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych stwierdzono, że reguluje ona ogólne zasady powstawania, wykonywania i wygasania zobowiązań podatkowych, jednak już w art. 2 rozszerzono zakres jej reglamentacji na inne rodzaje świadczeń pieniężnych.

Polskie prawo podatkowe charakteryzuje wyjątkowa niekonsekwencja terminologiczna. Szereg świadczeń o charakterze niewątpliwie podatkowym, ustawodawca określał innymi terminami, np. opłata, oprocentowanie środków trwałych, dywidenda.

Na mocy delegacji ustawowej Rada Ministrów rozporządzeniem z dn. 16.02.1989 r. w sprawie rozciągnięcia przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych na niektóre rodzaje świadczeń pieniężnych oraz określenia właściwości organów podatkowych w zakresie umarzania zaległości podatkowych[1] rozszerzyła zakres reglamentacji ustawy o zobowiązaniach podatkowych m.in. na następujące rodzaje świadczeń:

1. niepodatkowe należności budżetowe jednostek gospodarki uspołecznionej, wynikające z przepisów prawnych normujących obciążenia na rzecz budżetu państwa,

2. nadmiernie pobrane dotacje budżetowe, które nie zostały zwrócone w terminie na rachunek właściwej jednostki rozliczającej te dotacje,

3. obciążenia wyrównawcze stanowiące należność, a także nadmiernie pobrane kwoty dopłat na rachunkach wyrównawczych handlu zagranicznego,

1. Dz.U. nr 6, poz. 40; zm. 1990 r. nr 1, poz. 4.

4. opłaty administracyjne pobierane przez organy administracji państwowej na podstawie odrębnych przepisów,

5. opłatę skarbową,

6. opłatę elektryfikacyjną,

7. opłatę targową oraz opłatę miejscową,

8. opłatę melioracyjną oraz opłaty za urządzenia zbiorowego zaopatrzenia wsi w wodę i zbiorcze urządzenia kanalizacyjne wsi, wykonane przez państwo,

9. składki na Fundusz Ubezpieczenia Społecznego Rolników,

10. należności Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne i składek na zaopatrzenie emerytalne, w zakresie określonym ustawą,

11. należności wynikających z przepisów o cenach, dotyczących wpłat do budżetu państwa naliczonych kwot nienależnych i dodatkowych oraz innych kwot związanych z naruszeniem ograniczeń w swobodzie kształtowania cen.

Dopuszcza się także możliwość rozszerzenia stosowanie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych w stosunku do innych świadczeń określonych ustawowo, np. art. 18.1 ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych z dn. 31.01.1989 r.[1] wprowadzono jej stosowanie do poboru dywidendy; art. 8.1 ustawy z dn. 9.05.1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej

1. DzU. z 1992 r., nr 6, poz. 27, zm. 1993 r., nr 18, poz. 82.

osób niepełnosprawnych[1] do wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.

Tak więc, ustawa o zobowiązaniach podatkowych obok klasycznych zobowiązań podatkowych ma zastosowanie także w przypadkach innego rodzaju zobowiązań pieniężnych, z wyraźnym wyłączeniem świadczeń wynikających ze stosunków cywilnoprawnych.

1.3. Organy podatkowe

Organami podatkowymi są stosownie do ich właściwości rzeczowej: urzędy skarbowe, izby skarbowe, organy gminy oraz w zakresie określonymi ustawami także inne organy (art. 3.1 ustawy).

Problematyką skomplikowaną, że względu na zastosowanie kryteriów podmiotowych i przedmiotowych, a jednocześnie wymagającą niezwykle precyzyjnej reglamentacji prawnej, są zagadnienia właściwości miejscowej organów podatkowych.

Dla ustalenia właściwości miejscowej organu stosuje się jedno z niżej wymienionych kryteriów, bądź kilka kryteriów łącznie. Przy ustalaniu właściwości miejscowej organu uwzględnia się:

- miejsce wykonywania działalności objętej obowiązkiem podatkowym,
- miejsce zamieszkania płatnika,

1. Dz.U. nr 46, poz. 201, z późn. zm., ostatnia: 1993, nr 28, poz. 127.

- miejsce lokalizacji siedziby płatnika,
- miejsce lokalizacji siedziby organu podatkowego,
- miejsce położenia nieruchomości,
- właściwość specjalną uwzględniającą zagraniczne miejsce zamieszkania (siedzibę) podatnika.

W Polsce istnieją dwa piony organów podatkowych - państwowy i samorządowy.

Państwowymi organami podatkowymi są: urzędy skarbowe, izby skarbowe, podatkowe komisje odwoławcze działające przy izbach skarbowych oraz w pewnym zakresie Minister Finansów.

Urzędy skarbowe i izby skarbowe utworzone zostały na podst. art. 9 ustawy z dn. 29.12.1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych[1].

Do właściwości rzeczowej urzędów skarbowych jako organów I instancji należy m.in. podejmowanie decyzji określających wysokość należnego podatku, decyzje w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatków, odraczania terminu płatności, rozkładania należności na raty, umarzania należności, odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe, a także kontrola podatników i egzekucja należności.

Izby skarbowe są organami II instancji w sprawach podatkowych i innych należności budżetowych, karnych skarbowych oraz

1. Dz.U. nr 45, poz. 289, z późn. zm., ostatnia z 1993 r., nr 134, poz. 646.

egzekucji administracyjnej należności pieniężnych i kar majątkowych. Koordynują one także i nadzorują działania podległych urzędów.

Wykaz urządów i izb skarbowych, terytorialny zasięg ich działania oraz siedziby określa rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 20 czerwca 1991 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib urzędów i izb skarbowych[1].

Państwowymi organami podatkowymi są także podatkowe komisje odwoławcze, działające przy izbach skarbowych.

Ich organizację określa rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 29 września 1982 r. w sprawie zakresu działania, składu osobowego trybu powoływania oraz organizacji podatkowych komisji odwoławczych[2].

Podatkowe komisje odwoławcze są organami podatkowymi II instancji w sprawach wymiaru zobowiązań podatkowych osób fizycznych z zakresu podatku obrotowego i dochodowego określanych w drodze szacunkowego ustalenia podstawy wymiaru oraz w sprawach wymiaru podatku dochodowego od dochodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów.

Organami właściwymi rzeczowo w sprawach wymiaru i poboru danin publicznych z tytułu zobowiązań pieniężnych od rolników oraz podatków i opłat lokalnych są organy gminy.

1. Dz.U. nr 56, poz. 241, z późn. zm.: ostatnia: z 1994 r., nr 26, poz. 92.
2. Dz.U. nr 30, poz. 212, z późn. zm.: ostatnia: z 1992 r. nr 16, poz. 65.

Wszystkie decyzje w sprawach tych podatków podejmuje w I instancji wójt (burmistrz, prezydent).

Zgodnie z ogólną dyrektywą zawartą w art. 39, ust. 1 ustawy o samorządzie terytorialnym z dn. 8 marca 1990 r.[1] wójtowie, burmistrzowie i prezydenci podejmują decyzje w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej.

Tak więc, są oni organami podatkowymi I instancji w sprawach wymiaru i poboru w/w zobowiązań podatkowych.

Ponadto, posiadają oni stosownie do swojej właściwości rzeczowej uprawnienia do zaniechania ustalania i poboru podatków, odraczania terminu ich płatności, rozkładania na raty oraz umarzania zobowiązań podatkowych. Uprawnienia te określa rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 31 grudnia 1989 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych[2].

Organami II instancji w sprawach zobowiązań pieniężnych orzekanych przez samorządowe organy podatkowe są **kolegia odwoławcze tworzone przy sejmikach samorządowych**.

Minister Finansów jest organem podatkowym posiadającym szereg uprawnień wynikających z rozstrzygnięć zawartych zarówno w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, jak i w ustawach stanowiących obowiązek podatkowy w zakresie poszczególnych podatków. Minister Finansów jest organem odwoławczym od decyzji wydanych w I instancji przez izby skarbowe, rozstrzyga o uprawnieniach organów podatkowych w sprawach przedłużania terminów

1. Dz.U. nr 16, poz. 95, z późn. zm., ostatnia: z 1992 r. nr 100. poz. 499.
2. Dz.U. z 1990 r. nr 1, poz. 4, z późn. zm., ostatnia: z 1991 r. nr 124, poz. 550.

płatności, zaniechania ustalania i poboru a także umarzania (niezależnie od uprawnień przysługujących organom podatkowym) należności podatkowych.

Minister Finansów uprawniony jest także do kształtowania tzw. obowiązków instrumentalnych składających się na pojęcie obowiązku podatkowego, polegających na:

- zobowiązaniu do zgłaszania obowiązku podatkowego, składania zgłoszeń rejestracyjnych oraz ponoszeniu opłat z tym związanych,
- zobowiązaniu do składania deklaracji, wykazów i zeznań oraz określaniu dokumentów które mają być do nich dołączone,
- zobowiązaniu do prowadzenia określonych ksiąg, rejestrów oraz ewidencji.

Ponadto, zgodnie z art. 4 ustawy o zobowiązaniach podatkowych Minister Finansów zapewnia jednolitość stosowania przepisów podatkowych, dokonując wykładni przepisów podatkowych oraz udzielając wyjaśnień w sprawach wątpliwych podatnikom i organom podatkowym. Minister sprawuje także ogólny nadzór w sprawach zobowiązań podatkowych przekazując urzędom i izbom skarbowym wytyczne działania oraz określając sposoby działania w określonych budzących wątpliwości interpretacyjne sytuacjach, a także sprawując bezpośrednią kontrolę nad urzędami i izbami skarbowymi, jako naczelny organ kontroli skarbowej.

Także **organy kontroli skarbowej mogą w sytuacjach określonych ustawą o kontroli skarbowej pełnić rolę organów podatkowych**. Przedstawiona sytuacja ma miejsce, gdy po dokonaniu kontroli skarbowej sporządzony zostaje dokument określany jako wynik kontroli ustalający szacunkową podstawę opodatkowania

oraz wynikającą z niej wielkość zobowiązania podatkowego, a kontrolowany, mimo przysługującego mu w tym zakresie uprawnienia, nie korzysta z możliwości żądania wniesienia sprawy na drogę postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych. Wynik kontroli spełnia w tym przypadku ten sam skutek co decyzja ostateczna organu podatkowego. Podkreślić jednak należy ograniczony zakres możliwości zastosowania przedstawionego rozwiązania. W przypadku, gdy wynik kontroli dotyczy spraw wcześniej zakończonych decyzją organu podatkowego, organ kontroli kieruje wynik kontroli do organu, który tę decyzję wydał. Powyższa procedura ma także zastosowanie ograniczone wyłącznie do zobowiązań podatkowych, dla rozstrzygania których właściwymi rzeczowo są państwowe organy podatkowe.

1.4. Podatnik, płatnik, inkasent

Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka nie posiadająca osobowości prawnej obowiązana do uiszczenia podatku z tytułu ciążącego na niej obowiązku podatkowego.

Warunkiem zatem uznania podmiotu za podatnika jest wypełnienie znamion obowiązku podatkowego zobowiązujących do uiszczenia podatku.

Pojęcie to jest w praktyce interpretowane szerzej, np w ustawie o podatku od towarów i usług pojęciem podatników objęto również podmioty wykonujące określone w ustawie czynności nawet wtedy, gdy nie zostały one zobowiązane do uiszczenia podatku.

Płatnik oblicza, pobiera i wpłaca pobrany podatek na właściwy rachunek organu podatkowego.

Instytucja płatnika występuje albo na podstawie ustawy stanowiącej obowiązek podatkowy albo na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów wydanego na podstawie art. 9.2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Płatnikiem może być zarówno osoba fizyczna, jak i osoba prawna bądź jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej (nawet wyraźnie tak nie nazwana) zobowiązana do wykonania przypisywanych płatnikowi czynności.

Instytucja płatnika powoływana jest niewątpliwie dla usprawnienia i obniżenia kosztów poboru podatków (co bywa czasem złośliwie komentowane jako uwolnienie organów podatkowych od kosztów poboru podatków przez przeniesienie kosztów i obowiązków na inne podmioty). Płatnicy wykonują obowiązki określone ustawowo - nieodpłatnie. Płatnik oblicza podatek, z założenia więc instytucja płatnika winna mieć zastosowanie w odniesieniu do nieskomplikowanych podatków, których obliczanie nie nastręcza problemów, co niestety nie zawsze ma miejsce.

Kodeks postępowania administracyjnego ani też przepisy podatkowe nie przyznają płatnikowi uprawnień do wydania decyzji administracyjnych. Płatnik nie jest organem podatkowym, a czynności przez niego podejmowane w celu obliczenia i pobrania należności określane są jako czynności techniczno-rachunkowe (zob. wyrok NSA z dn. 29.11.1984 r. - syg. SA/Gd 929/84 - "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego", Toruń 1992, z. 1.).

Inkasent jest osobą zobowiązaną do pobrania podatku od podatnika i przekazania go organowi podatkowemu.

Instytucja inkasenta służyć ma usprawnieniu poboru podatków ustalonych przez organ podatkowy. Podobnie jak w przypadku płatnika przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie przewidują wynagradzania za pobór podatków. Wprawdzie art. 9.3

ustawy upoważnia Ministra Finansów do zarządzania poboru podatków za pośrednictwem inkasentów oraz określania zasad ich wynagradzania za te czynności, jednak Minister z upoważnienia tego nie korzysta.

Z upoważnień do określenia inkasentów i poboru za ich pośrednictwem podatków i opłat lokalnych (z wyjątkiem podatku od środków transportowych) oraz łącznego zobowiązania pieniężnego tradycyjnie korzystają natomiast rady gmin[1].

Zdarza się jednak, że inkasenci nie zawsze są zainteresowani wykonywaniem nałożonych nań obowiązków. Dot. to na przykład obowiązków nałożonych na właścicieli (dzierżawców) targowisk zorganizowanych na gruntach prywatnych, w zakresie pobierania opłaty targowej[2].

1.5. Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe

Obowiązki instrumentalne

Obowiązek podatkowy jest pojęciem ogólnym wyznaczającym okoliczności z którymi prawo łączy obowiązek ponoszenia ciężarów finansowych.

1. Zob. K. Dworniak, A. Żelechowski, Pobór i egzekucja podatków, Warszawa 1993, cz. I.
2. Zob. B. Brzeziński, Zobowiązania podatkowe w świetle orzecznictwa sądów, Toruń 1993.

Pewnym paradoksem jest to, że ani ustawa o zobowiązaniach podatkowych, ani ustawy wyznaczające obowiązek podatkowy nie określają wyraźnie co jest istotą obowiązku[1].

Obowiązek podatkowy określają ustawy o poszczególnych podatkach co oznacza, że nie może on być ustanowiony aktami niższego rzędu. Ustawy wskazują okoliczności związane z jego powstawaniem oraz wygasaniem.

Obowiązek podatkowy może wykraczać ponad materialne ciężary świadczenia pieniężnego, wyznaczając różne dodatkowe obowiązki instrumentalne w stosunku do obowiązku podstawowego. Obowiązki te mają charakter materialny bądź proceduralny[2].

Tak więc, zakres obowiązku podatkowego nie jest jednakowy we wszystkich przypadkach, a jego treść wynika nie tylko ze sformułowań ustawowych, lecz może być różnie kształtowana rozporządzeniami Ministra Finansów, wynikającymi z upoważnienia ustaw podatkowych bądź ustawy o zobowiązaniach podatkowych, w świetle szerokiego upoważnienia Ministra do stanowienia o obowiązkach instrumentalnych.

Obowiązki instrumentalne obejmują obowiązki dot.: zgłaszania stanów prawnych i faktycznych powodujących powstanie oraz zmianę zakresu obowiązku podatkowego, prowadzenia ksiąg dokumentujących operacje gospodarcze, składania deklaracji i zeznań podatkowych, udzielania informacji organom podatkowym oraz wystawiania rachunków potwierdzających dokonanie sprzedaży bądź wykonanie usługi.

1. Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Zobowiązania podatkowe, Szczecin 1991.
2. Zob. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Finanse i prawo finansowe, wyd. II, Białystok 1994.

Obowiązek zgłaszania stanów prawnych i faktycznych powodujących powstanie oraz mogących mieć wpływ na zakres zobowiązania podatkowego wynika z różnych przepisów prawa i może obciążać obok podatnika także inne podmioty. Zamiar prowadzenia działalności gospodarczej w przypadku osób fizycznych i jednostek nie posiadających osobowości prawnej prawa cywilnego, podlega obowiązkowi zgłoszenia do ewidencji działalności gospodarczej (art. 8-11 ustawy z dn. 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej)[1]. W przypadku podmiotów których utworzenie oraz zasady działalności regulują przepisy kodeksu handlowego, ma miejsce wpis do rejestru sądowego. Posiadanie wpisu do stosownego rejestru stanowi podstawę do zgłoszenia zamiaru rozpoczęcia prowadzenia działalności, w postaci dopełnienia obowiązku rejestracyjnego. Obowiązek rejestracji wynikający z art. 9 ustawy o podatku od towarów i usług z dn. 8 stycznia 1993 r.[2] realizowany jest przez wypełnienie i bieżące aktualizowanie danych w urzędowym formularzu zgłoszenia rejestracyjnego[3]. W zakresie pozostałych stanów nie związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej a objętych obowiązkiem podatkowym, obowiązek wypełnienia stosownego formularza wynika z ustaw określających obowiązek podatkowy (np. w zakresie podatku od nieruchomości, z art. 6.6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

Obowiązek prowadzenia ksiąg dokumentujących operacje gospodarcze służyć ma określeniu w oparciu o rzetelnie prowadzone ewidencje, wymiaru zobowiązania podatkowego. Minister Finansów uprawniony jest do określania obowiązków poszczególnych pod-

1. Dz.U. nr 41, poz. 324, z późn. licznymi zmianami, ostatnia: 1993 r., nr 134, poz. 646.

2. Dz.U. nr 11, poz. 50, z późn. zm. ostatnia: nr 129, poz. 599.

3. Zob. zarządzenie Ministra Finansów z dn. 2 marca 1993 r. w sprawie zgłoszenia rejestracyjnego..., oraz z tej samej daty, w sprawie określenia podatników nie mających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego - M.P. nr 11, poz. 74 i 75.

miotów odnośnie prowadzenia określonych ksiąg i ewidencji. Stosownie do obowiązujących przepisów zastosowanie mają obecnie dwa rodzaje ksiąg i szereg różnych ewidencji.

Księgi rachunkowe są rozwiniętą formą rachunkowości opartą o rejestrację operacji finansowych z uwzględnieniem systemu kont księgowych. Obowiązek ich prowadzenia spoczywa na osobach prawnych oraz podmiotach, które w roku poprzedzającym rok podatkowy przekroczą określony pułap obrotów (obecnie - 12 mld zł)[1].

Podatkowe księgi przychodów i rozchodów są uproszczoną formą rejestracji w oparciu o dowody księgowe odzwierciedlające operacje finansowe, wyniki finansowe działalności podmiotu gospodarczego (podst. prawną jest rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 15 grudnia 1992 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów)[2]. Ponadto, podmioty zobowiązane do prowadzenia podatkowych ksiąg, a prowadzące działalność w zakresie zawierania umów komisu, kupna i sprzedaży wartości dewizowych oraz udzielania pożyczek pod zastaw a także podmioty, które zleciły prowadzenie ksiąg biurom rachunkowym, obowiązane są prowadzić stosowne ewidencje.

Obok przedstawionych wyżej ogólnych zasad opodatkowania ustawodawca dopuszcza opodatkowanie podmiotów gospodarczych na zasadach zryczałtowanych.

1. Zob. rozp. Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości - Dz.U. nr 10, poz. 35, z późn. zm., ostatnia: 1993 r., nr 46, poz. 208.
2. Dz.U. nr 99, poz. 496 z późn. zm., ostatnia: 1993 r., nr 131, poz. 624.

Pierwszą kategorią ryczałtu jest ryczałt przymusowy, drugą - ryczałt dobrowolny. Zarówno w pierwszym przypadku dot. zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych (rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 23 grudnia 1993 r.)[1], jak i w drugim przypadku dot, zryczałtowania podatku dochodowego od niektórych rodzajów przychodów osiąganych przez osoby fizyczne[2] oraz w sprawie opodatkowania w formie karty podatkowej[3] - Minister Finansów przewiduje obowiązek prowadzenia stosownych ewidencji (ewidencje przychodu i zakupu, ewidencja przychodu, książka zamówień, ewidencja zakupu materiałów i surowców).

Obowiązek składania deklaracji i zeznań realizowany jest przez wypełnienie blankietu formularza urzędowego. Podatnik (bądź płatnik) wypełniając i składając formularz organowi podatkowemu (właściwemu ze względu na swoją siedzibę lub siedzibę podatnika) składa oświadczenie wiedzy o stanach, które mają znaczenie dla określenia wymiaru zaliczek podatku (deklaracje), bądź ostatecznego, rocznego wymiaru podatku (zeznania podatkowe).

Dążąc do uzyskania jak najpełniejszej informacji o sytuacjach tworzących bądź modyfikujących stany faktyczne stanowiące podstawę wymiaru podatkowego, ustawodawca zobowiązuje z mocy prawa niektóre podmioty uczestniczące z urzędu, bądź posiadające wiedzę o zaistniałych stanach z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej, do przekazywania informacji organom podatkowym, a także uprawnia organy podatkowe do żądania dostarczania bieżących bądź jednorazowych informacji, mających wpływ na zakres

1. Dz.U. nr 132, poz. 635, zm. 1994 r., nr 15, poz. 52.
2. Rozp. Ministra Finansów z dn. 10 sierpnia 1992 r. - Dz.U. nr 63, poz. 318.
3. Rozp. Ministra Finansów z dn. 21 grudnia 1991 r. - Dz.U. nr 124, poz. 551, z późn. zm., ostatnia: 1993 r., nr 131, poz. 623.

obowiązku podatkowego. Do przekazywania takich informacji, z mocy prawa zobowiązane są:

- Główny Urząd Ceł - o obrotach towarowych z zagranicą dokonywanych przez osoby fizyczne i inne podmioty;

- przedsiębiorstwa i inne jednostki uprawnione do prowadzenia handlu zagranicznego - o kontraktach i transakcjach zawartych z partnerami zagranicznymi, dotyczących sprzedaży towarów bądź realizacji usług;

- banki - o wypłatach ze specjalnego rachunku bankowego dochodów podlegających opodatkowaniu dopiero po ich podjęciu;

- sądy i biura notarialne - o podziale majątku, o nabyciu spadków, o sprzedaży nieruchomości itp.

Do udzielania informacji o zdarzeniach powodujących powstanie zobowiązań podatkowych innych osób lub mających wpływ na ich wysokość mogą być na żądanie organów podatkowych zobowiązane:

- osoby prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej;

- osoby fizyczne, spółki cywilne i jawne oraz spółki komandytowe wykonujące działalność gospodarczą, jeżeli prowadzą księgi rachunkowe lub księgi przychodów i rozchodów albo wystawiają rachunki stwierdzające dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi. Organ podatkowy może określić konkretne podmioty bądź sumy transakcji powyżej których istnieje obowiązek informowania o ich zawarciu.

Podmioty gospodarcze zobowiązane są na żądanie dokonującego zakupu towaru lub usługi wystawić rachunek oraz przechowywać jego kopię przez pięć lat od końca roku w którym go wystawiono. Dla podmiotów gospodarczych rachunki te stanowią podstawę zapisów księgowych. Dla osób fizycznych mogą one stanowić podstawę zastosowania ulgi przy wymiarze podatku dochodowego. Ta, nie budząca - wydawałoby się - wątpliwości materia, wymaga także uporządkowania, w ramach porządkowania systemu prawa podatkowego, gdyż np. przepisy wykonawcze do ustawy o zobowiązaniach podatkowych określają inne cechy rachunku a przepisy ustawy o podatku od towarów i usług inne cechy rachunku uproszczonego, podczas gdy przepisy księgowe stanowią, że podstawą zapisów w księgach są dowody księgowe, którymi są "faktury, rachunki uproszczone...".

Zobowiązanie podatkowe jest konkretyzacją obowiązku podatkowego określającą podmiot opodatkowania, wysokość zobowiązania oraz warunki jego realizacji.

Dla powstania zobowiązania podatkowego muszą być spełnione dwa warunki: musi istnieć obowiązek podatkowy określony ustawą oraz muszą wystąpić stany faktyczne z którymi prawo wiąże obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych.

Polskie prawo podatkowe przewiduje dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych, w zależności od tego, czy w ustalenie ich wysokości zaangażowany jest organ podatkowy, czy też zobowiązania takie powstają bez jego udziału[1].

1. Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Prawo podatkowe, Toruń 1993.

Zobowiązanie podatkowe może powstać bądź z mocy prawa, bądź też z mocy decyzji organu podatkowego opartej na prawie.

W pierwszym przypadku zobowiązanie podatkowe powstaje wraz z obowiązkiem podatkowym i staje się natychmiast wymagalne. Ustawodawca określa termin w którym zobowiązanie niezrealizowane staje się zaległością podatkową. Realizacja zobowiązania powoduje jego naturalne wygaśnięcie, natomiast niewywiązanie się z zobowiązania mimo istnienia stosunku zobowiązaniowego, powoduje wydanie decyzji określającej wielkość zobowiązania oraz umożliwia wszczęcie administracyjnego postępowania egzekucyjnego.

W drugim przypadku zobowiązanie podatkowe powstaje (staje się wymagalne) z chwilą doręczenia decyzji ustalającej jego wysokość.

Inaczej mówiąc, zobowiązanie podatkowe może powstawać wraz z określeniem obowiązku podatkowego przepisami prawa bądź też w wyniku konkretyzacji tego obowiązku przez organ podatkowy w formie decyzji. Przyjęcie pierwszego bądź drugiego rozwiązania winno uwzględniać specyfikę świadczenia, prostotę wymiaru, koszty poboru, uzasadnienie dla zastosowania określonej techniki podatkowej, itp.

W obowiązującym systemie podatkowym określającym dochody budżetu państwa dominują zobowiązania powstające bezpośrednio z mocy prawa. Wyjątek w tym zakresie stanowią decyzje w sprawie określenia wysokości zaliczek w podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodów z działów specjalnych oraz określające wysokość podatku z nieujawnionych źródeł dochodu. Z kolei większość zobowiązań podatkowych w zakresie podatków stanowiących dochody budżetów samorządowych, powstaje w drodze

wydania decyzji (z wyjątkiem podatku od posiadania psów, oraz podatków: rolnego, od nieruchomości i leśnego płaconego przez osoby prawne i pjo nie posiadające osobowości prawnej).

1.6. Przedawnienie prawa do wydawania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe

Instytucja przedawnienia prawa wydawania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe ma charakter proceduralny. Celem jej jest ograniczenie w czasie możliwości określenia zobowiązania podatkowego, mimo wypełnienia przez podatnika znamion obowiązku podatkowego.

Przedawnienie ma zastosowanie w przypadkach podatków, w których wymiar zobowiązania dokonywany jest przez organ podatkowy w drodze decyzji. Przedawnienie następuje po upływie lat 3 od końca roku w którym wystąpił stan prawny lub faktyczny stanowiący istotę obowiązku podatkowego a organ podatkowy nie doręczył podatnikowi decyzji wymiarowej, mimo spełnienia przez podatnika wszystkich obowiązków instrumentalnych mieszczących się w pojęciu obowiązku podatkowego w zakresie określonego podatku.

Jeżeli podatnik mimo istniejącego obowiązku nie zgłosił organowi faktu spełnienia wymogów określonych obowiązkiem, nie złożył zeznań, nie ujawnił źródeł bądź ujawnił je tylko częściowo, okres przedawnienia wynosi 5 lat.

Zagadnienia dot. instytucji przedawnienia uprawnienia do określenia przez organ podatkowy wymiaru podatku z oczywistych

względów były przedmiotem szeregu orzeczeń NSA oraz rozstrzygnięć zagadnień prawnych przez SN[1].

1.7. Zaniechanie ustalania zobowiązań podatkowych i poboru podatków

Wypełnienie znamion obowiązku podatkowego prowadzi z zasady do ustalenia zobowiązania podatkowego. Ustawodawca przewidział jednak w ustawie o zobowiązaniach podatkowych możliwość rezygnacji z ustalenia zobowiązania, a także z poboru podatków. Instytucja zaniechania ma zastosowanie z reguły w odniesieniu do zobowiązań stanowionych w drodze wydania decyzji[2].

Zaniechanie ustalania zobowiązań podatkowych może mieć charakter generalny i indywidualny. Pierwsza z form prawnych zaniechania realizowana jest w drodze wydania przez Ministra Finansów aktu ogólnego (zarządzenia) określającego kategorię podatników w stosunku do których zaniechanie ma miejsce.

Minister Finansów może w drodze rozporządzenia określić organom podatkowym zakres uprawnień do zaniechania w drodze wydania indywidualnej decyzji podatkowej. Uprawnienia te zostały określone rozporządzeniem z dnia 31 grudnia 1989 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych[3].

1. Zob. B. Brzeziński, Zobowiązania podatkowe w świetle orzecznictwa sądów, Toruń 1993.
2. Przykłady innych sytuacji powodujących zaniechanie - zob. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, op. cit.
3. Dz.U. z 1990 r., nr 1, poz. 4, z późn. zm., ostatnia: 1991 r., Dz.U. nr 124, poz. 550.

Przesłanki i zakres możliwości zastosowania zaniechania w drodze indywidualnej decyzji są identyczne z określonymi ustawowo Ministrowi Finansów. Są nimi: sytuacje społecznie lub gospodarczo uzasadnione a także inne szczególne okoliczności. Ponadto wymienia się możliwość zaniechania ze względu na zagrożenia zdolności gospodarczej zakładu lub egzystencji podatnika. Zwraca się uwagę, że nieostro sformułowane kierunkowe dyrektywy wyboru rodzą - budzące kontrowersje - poszukiwania zewnętrznych granic uznania administracyjnego[1].

Decyzja w sprawie zaniechania ustalania zobowiązań ma charakter uznania administracyjnego. Oznacza to, że spełnienie w/w wymogów jest warunkiem niezbędnym dla rozważenia przez organ podatkowy możliwości zaniechania, nie decyduje jednak o ostatecznym rozstrzygnięciu, które jest kwestią uznaniową. Zaniechanie ustalenia zobowiązania może mieć miejsce zarówno na wniosek zainteresowanego, jak i z urzędu.

Zaniechanie poboru podatku może mieć miejsce zarówno w przypadku zobowiązań już ustalonych, jak i tych w stosunku do których zaniechano ustalenia.

Zaniechanie poboru może mieć charakter generalny, realizowany w formie zarządzenia Ministra Finansów, bądź charakter decyzji indywidualnej organu podatkowego.

1. Zob. B. Brzeziński, Zobowiązania podatkowe w świetle orzecznictwa sądów, Toruń 1993, s. 32.

1.8. Wykonywanie zobowiązań podatkowych

Zobowiązania podatkowe wygasają przez zapłatę podatku, przedawnienie lub umorzenie (art. 26 ust.)

Realizacja zobowiązania podatkowego powoduje jego wygaśnięcie. Najbardziej naturalną i najczęściej stosowaną formą realizacji zobowiązania podatkowego jest jego zapłata. Ze względu na skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania w wyniku jego zapłaty, problematyka zapłaty jest szczegółowo uregulowana przepisami prawa.

Przepisy różnicują formę zapłaty w zależności od tego, kto jest podmiotem zobowiązanym do zapłaty, oraz jakiego rodzaju zobowiązania zapłata dotyczy.

Zobowiązania podatkowe ludności są zazwyczaj realizowane w formie pieniężnej zapłaty gotówkowej, polegającej na wpłacie należnej kwoty bezpośrednio do kasy organu podatkowego, bądź przekazaniu jej za pośrednictwem płatnika lub inkasenta, jak również za pośrednictwem poczty lub banku, z zastosowaniem pocztowego przekazu pieniężnego lub przekazu bankowego.

Rzadziej spotykaną formą jest zapłata bezgotówkowa, polegająca na wydaniu przez zobowiązanego polecenia przelania wierzytelności na rachunek organu podatkowego.

Opłatę skarbową uiszcza się za pomocą znaków opłaty stosownej wartości, które należy nakleić na dokument (podanie) a następnie skasować.

Pomocniczymi formami zapłaty zobowiązania podatkowego, dopuszczonymi rozporządzeniem wykonawczym do ustawy o zo-

bowiązaniach podatkowych, są: zapłata papierami wartościowymi (obecnie, przewiduje się jedynie możliwość zapłaty obligacjami 60% wewnętrznej pożyczki państwowej emitowanymi w 1989 r.) a także zapłatę przy użyciu urzędowego blankietu wekslowego.

Szczególnymi sposobami zaspokojenia zobowiązania podatkowego na rzecz Skarbu Państwa przewidzianymi art. 26 ustawy są: potrącenie ze wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności oraz przejęcie majątku. Tak więc, potrącenie zobowiązania możliwe jest jedynie, gdy Skarb Państwa jest dłużnikiem podatnika z innego tytułu niż podatkowy, bezsporność wynika z prawomocnych decyzji lub wyroków sądowych (a w przypadku podmiotów gospodarczych także należności z tytułu nie kwestionowanych wierzytelności wynikających z tytułu dostaw towarów, wykonania robót i usług na rzecz państwowych jednostek budżetowych), a wymagalność świadczenia wynika z upływu terminu zapłaty. Podkreślić należy, że zarówno potrącenie jak i przejęcie majątku dotyczą jedynie wierzytelności na rzecz Skarbu Państwa, tak więc w obecnym stanie prawnym te dwie instytucje prawa podatkowego nie mogą mieć zastosowania w stosunku do należności podatkowych gmin.

Zobowiązania podatkowe podmiotów gospodarczych realizowane są jako zapłata gotówkowa bądź bezgotówkowa, w zależności od formy prawnej jednostki organizacyjnej, rozmiaru działalności oraz formy opodatkowania.

Podmioty prowadzące działalność gospodarczą opodatkowane z zastosowaniem uproszczonych form opodatkowania (karta podatkowa, zryczałtowany podatek dochodowy) mogą opłacać zobowiązania podatkowe w formie gotówkowej, bądź też w formie bezgotówkowej, a także w formach pomocniczych i szczególnych.

Podmioty gospodarcze, które stosownie do przepisów określających zasady prowadzenia rachunkowości przez podmioty gospodarcze zobowiązane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych, a także podmioty w stosunku do których mają zastosowanie przepisy rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów z uwzględnieniem wyłączeń zawartych w rozporządzeniu w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych, zobowiązane są do zapłaty zobowiązań podatkowych, a także innych świadczeń pieniężnych do których stosuje się przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych (np. należności z tytułu składek ZUS) w formie bankowych rozliczeń bezgotówkowych. Wyjątek stanowią sytuacje, gdy wierzytelności pobierane są za pośrednictwem płatnika lub inkasenta, dotyczą opłaty skarbowej, bądź też gdy przepisy wykonawcze do ustawy o zobowiązaniach podatkowych dopuszczają możliwość zrealizowania zapłaty zobowiązania podatkowego w formach pomocniczych.

Z przepisów ustaw określających obowiązek podatkowy, przepisów wykonawczych do tych ustaw bądź rozporządzeń Ministra Finansów wydanych na podstawie delegacji zawartej w ustawie o zobowiązaniach podatkowych może wynikać obowiązek wpłacania zaliczek na poczet zobowiązania podatkowego. Instytucja zaliczek ma zastosowanie w sytuacjach, gdy w chwili realizacji zaliczki określonej przez podatnika, płatnika bądź organ podatkowy nie wiadomo, jaka będzie suma zobowiązania podatkowego na koniec roku.

Terminy zapłaty podatku uzależnione są głównie od tego w jaki sposób powstaje zobowiązanie podatkowe.

W podatkach, w których zobowiązanie podatkowe określane jest w drodze wydania i doręczenia decyzji, termin płatności wynosi

14 dni od dnia wydania i doręczenia decyzji określającej zobowiązanie i upływa z ostatnim dniem biegu terminu zapłaty.

W podatkach, w których płatnik zobowiązany jest do wpłacenia bądź obliczenia i wpłacenia należności na rachunek organu podatkowego, termin płatności określany jest ustawowo. Zgodnie z ust. 3 art. 18 ustawy Minister Finansów może w poszczególnych podatkach określać terminy płatności kalendarzowo, nie korzysta jednak często z tego uprawnienia. Termin płatności w tych przypadkach upływa z ostatnim dniem, w którym zgodnie z przepisami wpłata powinna nastąpić.

W praktyce występuje także sytuacja, gdy termin płatności podatku określony jest kalendarzowo, a wymiar podatku dokonywany jest w drodze wydania decyzji (np. podatek rolny). Jeżeli w takiej sytuacji decyzja ustalająca wysokość zobowiązania nie zostanie doręczona co najmniej na czternaście dni przed terminem płatności podatku, termin płatności upływa po upływie czternastu dni od dnia doręczenia decyzji określającej wymiar podatku.

Zdarzyć się także może, i to zarówno w przypadkach terminów wynikających z przepisów prawa jak i sytuacjach w których termin płatności wynika z daty doręczenia decyzji, że termin płatności przypada na dzień wolny od pracy. Sytuacja taka nie powoduje wprawdzie przesunięcia terminu płatności, nie wywołuje jednak także negatywnych skutków w postaci obciążenia odsetkami za zwłokę, w przypadku dokonania wpłaty należności w pierwszym dniu pracy po dniu lub dniach wolnych od pracy, w których minął termin płatności.

Ocena, czy termin zapłaty został dotrzymany zależy od sposobu zapłaty.

Za dzień dokonania zapłaty w formie gotówkowej uważa się dzień wpłacenia należności w kasie organu podatkowego, płatnikowi, oraz przekazania przekazem za pośrednictwem banku lub poczty.

Za dzień dokonania zapłaty w formie bezgotówkowej przyjmuje się dzień, w którym dokonano obciążenia rachunku bankowego.

Odroczenie terminu płatności i rozłożenie należności na raty są formami ulg mogących mieć zastosowanie np. w przypadku przejściowych kłopotów płatniczych. Właściwość organów w sprawach odraczania terminu oraz rozłożenia należności na raty określana jest w drodze rozporządzenia Ministra Finansów. Zgodnie z nim:

- wójt lub burmistrz (prezydent) w zakresie podatków rolnego i leśnego a także podatków i opłat lokalnych;
- urząd skarbowy w zakresie swojej właściwości rzeczowej w odniesieniu do zobowiązań stanowiących dochód budżetu państwa;

uprawnieni są do odraczania terminu płatności i rozkładania należności na raty. Kompetencje w/w organów nie są ograniczone ani co do czasu odraczania płatności ani co do wysokości kwot w zakresie których możliwe jest realizowanie uprawnienia.

W odniesieniu do należności dla gromadzenia których właściwymi rzeczowo są urzędy skarbowe, a które stosownie do ustawy

z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin[1], stanowią dochody gmin (podatek od spadków i darowizn, dochody z opodatkowania działalności gospodarczej osób fizycznych w formie karty podatkowej oraz wpływy z opłaty skarbowej) decyzje urzędów w zakresie odraczania terminu płatności warunkowane są zgodą zarządu gminy (lub wójta, burmistrza oraz prezydenta rozstrzygającego w/w kwestie z upoważnienia zarządu gminy). Z rozstrzygnięcia tego wynika, że wymienione organy zobowiązane są do współdziałania, gdyż urząd skarbowy jest obowiązany przed wydaniem decyzji uzyskać zgodę zarządu gminy, jeżeli nie wydaje decyzji na jego wniosek. W ustawie nie sprecyzowano formy wyrażenia zgody, chociaż z całą pewnością można stwierdzić, że chodzi tu o sytuacje o których mówi art. 106 k.p.a. Organ zobowiązany do zajęcia stanowiska może w razie potrzeby przeprowadzić postępowanie wyjaśniające. Zajęcie stanowiska następuje w drodze postanowienia na które stronie przysługuje zażalenie. Niezachowanie tej formy stanowi przesłankę uchylenia zaskarżonej decyzji na podst. art. 207 k.p.a. (por. wyrok NSA z dn. 20 grudnia 1983 r. (SA 1765/83), a także wyrok NSA z dn. 6 listopada 1991 r. (III SA 981/91), "Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego" 1983, z. 2, poz. 109 i 1992, z. 1, poz. 7). Odmienne stanowisko w tej kwestii zajął SN stwierdzając w uchwale z dn. 22 października 1992 r. (III AZP 21/92), że zarząd rozstrzyga, czy mogą być zastosowane odroczenia, czy może nastąpić umorzenie lub zaniechanie podatku („Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1993, z. 1, poz. 2).

Ulgi te mogą być stosowane wyłącznie na wniosek podatnika. Wniosek może być sformułowany alternatywnie, może także za-

1. Dz.U. nr 129, poz. 600.

wierać propozycje kwot i terminów. Przedstawiane propozycje nie wiążą organu podatkowego, gdyż decyzje organu podatkowego w omawianej kwestii mają charakter uznania administracyjnego, tak więc w przypadku zaskarżenia decyzji ostatecznej do NSA, przyczyną wzruszenia decyzji może być jedynie dowiedzenie naruszenia przepisów proceduralnych. (Zob. Wyrok NSA z dn. 15 lutego 1984 r.(SA/WR 8/84) - "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 1992, z. 4). Rzeczą zaskakującą i niezrozumiałą jest natomiast przyjęcie zarówno w art. 9 ust. 2 ustawy z dn. 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w latach 1991-1993... jak i w art. 10 ustawy z dn. 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin, odmiennych rozwiązań w odniesieniu do ulg polegających na odroczeniu terminu płatności i rozłożeniu należności na raty.

W przypadku tych ostatnich, nie uznano za stosowne przyznania zarządowi gminy (lub wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi działającemu z upoważnienia zarządu) uprawnienia do rozstrzygania o rozłożeniu na raty zobowiązań stanowiących dochody gmin a pobieranych przez urzędy skarbowe.

Decyzje o odroczeniu terminu płatności bądź rozłożeniu kwoty płatności na raty mają zróżnicowany charakter ulg w zakresie poszczególnych podatków.

W odniesieniu do podatków: dochodowego od osób prawnych i fizycznych, podatku od towarów i usług, akcyzowego, importowego i od gier, powodują pobieranie odsetek w wysokości 50% odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych.

W odniesieniu do pozostałych zobowiązań podatkowych powodują wstrzymanie biegu obliczania odsetek za zwłokę od daty złożenia wniosku. W przypadku jednak, gdy należność odroczona nie

zostanie uiszczona w terminie, podatnika obciążą odsetki obliczane od pierwotnego terminu płatności.

W przypadku przekroczenia terminu płatności raty stanowiącej przedmiot decyzji o rozłożeniu kwoty płatności na raty, zaległością staje się rata, i jej kwota (a nie kwota całej płatności), jest podstawą obliczania odsetek za zwłokę. Nie zapłacenie raty nie powoduje wygaśnięcia decyzji o rozłożeniu płatności na raty, nie wywołuje także żadnych skutków w odniesieniu do rat zapłaconych, ani też tych, których termin płatności jeszcze nie nastąpił. (Zob. wyrok NSA z dn. 9 grudnia 1991 r. (SA/Kr 1274/91) oraz glosa B. Brzezińskiego do tego wyroku - "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 1993, z. 3).

Podatek a także zaliczka na podatek nie uiszczone w terminie są zaległością podatkową. Od zaległości podatkowych pobiera się odsetki za zwłokę.

Istnienie zaległości może być zarówno przyczyną wszczęcia postępowania egzekucyjnego bądź postępowania w sprawie odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe, jak i wnioskowania o umorzenie zaległości.

Obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę powstaje z mocy prawa.

Odsetki są płatne bez wezwania organu podatkowego, wraz z zapłatą zaległości. Stawki odsetek za zwłokę nie mogą przekraczać 200% podstawowej stawki oprocentowania kredytu refinansowego, ustalonej przez prezesa NBP. Stawki tych odsetek ustala

Minister Finansów w drodze obwieszczenia publikowanego w Dzienniku Urzędowym Ministerstwa Finansów[1].

Przedawnienie i umarzanie zaległości podatkowych to instytucje powodujące wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, wprowadzone w celu ochrony pewności obrotu prawnego i eliminacji roszczeń, które w związku z upływem czasu stają się sytuacjami oderwanymi od rzeczywistości[2].

Zobowiązania podatkowe przedawniają się z upływem 5 lat - licząc od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku. Bieg przedawnienia przerywają: odroczenie terminu płatności, rozłożenie zaległości na raty oraz czynności egzekucyjne o których zobowiązany został zawiadomiony. Odroczenie terminu płatności i rozłożenie zaległości na raty dokonywane są z inicjatywy podatnika, zaś czynności egzekucyjne z inicjatywy organu podatkowego. Po każdym przerwaniu przedawnienie biegnie na nowo, jednakże bieg terminu rozpoczyna się od terminu odroczenia płatności bądź terminu nie wpłacenia ostatniej raty. Z oczywistych względów, tych które przemawiały za celowością ograniczenia w czasie ustalania wymiaru zobowiązania i jego egzekwowania, także w tym przypadku określono cezurę czasową. Tak więc, czas trwania przedłużenia biegu terminu przedawnienia nie może być dłuższy niż dalsze 5 lat.

Umorzenie zaległości podatkowych jest formą ulgi podatkowej która może mieć miejsce na wniosek podatnika. Umorzona może być zarówno zaległość podatkowa, jak i odsetki za zwłokę. Umorzenie może dotyczyć zarówno całości, jak i części odsetek. Umo-

1. Zob. aktualnie obowiązujące - Dz.Urz. Min. Fin. z 1994 r., nr 10, poz. 34.
2. Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, op. cit., s. 50.

rzenia zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub takiej części, jaka część zaległości podatkowej została umorzona. Decyzję o umorzeniu podejmują organy podatkowe lub Minister Finansów. Kompetencje urzędów skarbowych oraz organów gminy w zakresie umarzania należności są analogiczne jak w zakresie odraczania terminu płatności zobowiązania.

Decyzje w sprawie umorzenia zaległości podatkowej mają charakter uznania administracyjnego. Uznanie to jest jednak ograniczone dyrektywami ustawowymi, obligującymi organy podatkowe do indywidualnego, wszechstronnego rozpatrzenia każdej sprawy. W ustawie o zobowiązaniach podatkowych określono bardzo nieostro przesłanki stanowiące podstawę ubiegania się o umorzenie ("wypadki gospodarczo lub społecznie uzasadnione") stąd, okoliczności uzasadniające ubieganie się o umorzenie mogą być bardzo różne. Z całą pewnością stwarza to ogromne trudności w jednakowym interpretowaniu tych okoliczności przez podatników i organy podatkowe.

Nadpłata może powstać w wyniku błędnego obliczenia należnego podatku przez podatnika, organ podatkowy, błędnego obliczenia zaliczki przez podatnika, płatnika i organ podatkowy, nienależnego uiszczenia podatku oraz zgromadzenia z tytułu wpłacanych zaliczek kwoty wyższej niż należna z tytułu zobowiązania rocznego (np. w związku z uwzględnieniem przysługujących ulg i odliczeń).

Nadpłata podlega z urzędu niezwłocznemu zaliczeniu na poczet wymagalnych zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych.

Na wniosek podatnika nadpłata może być zaliczona na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

W braku innych zobowiązań lub wniosku podatnika nadpłata podlega z urzędu zwrotowi, w ciągu trzech miesięcy od dnia jej powstania.

Nadpłata nie podlega zwrotowi po upływie 3 lat od jej powstania, jeżeli organowi podatkowemu mimo podjętych starań nie udało się ustalić osoby uprawnionej do jej odbioru.

1.9. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe

Problematyka ochrony interesu fiskalnego państwa i gmin wpływa bezpośrednio na konieczność sprecyzowania w przepisach prawnych kwestii odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe.

Z punktu widzenia wierzyciela, problem odpowiedzialności sprowadza się do określenia przepisami prawa kręgu podmiotów od których można żądać zaspokojenia wierzytelności oraz środków, które służyć mają skutecznemu egzekwowaniu zobowiązania.

Z punktu widzenia dłużnika istotny jest zakres i sposoby żądania zaspokojenia wierzytelności.

Podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za ciążące na nim podatki. Jest to tzw. majątkowa odpowiedzialność osobista, sprowadzająca się do możliwości egzekwowania należności z majątku nieruchomego i ruchomego, a także z innych niż własność praw majątkowych.

Odpowiedzialność podatkowa płatnika jest - podobnie jak w przypadku podatnika - odpowiedzialnością majątkową osobistą. Zakres odpowiedzialności różni się w zależności od tego, czy płatnik jest, czy też nie jest, pracownikiem w rozumieniu przepisów kodeksu pracy.

Płatnik odpowiada za:

- podatek nie pobrany od podatnika (chyba, że fakt niepobrania nastąpił z winy podatnika);

Wina podatnika dowiedziona przez płatnika bądź organ podatkowy zwalnia płatnika od odpowiedzialności. Brak winy podatnika w przypadku gdy płatnik nie jest pracownikiem w rozumieniu przepisów kodeksu pracy powoduje, że podatnik nie może być przymuszony do zapłacenia podatku. W tym przypadku w grę wchodzić mogą jedynie argumenty natury moralnej, przykładowo: podatnik A uzyskał dochód porównywalny z dochodami podatnika B, lecz w wyniku niepobrania należnego podatku w jego dyspozycji pozostanie kwota wyższa niż podatnikowi B. Wszelkie konsekwencje zaistniałej sytuacji poniesie płatnik. Jest to konstrukcja broniąca interesu fiskalnego, a płatnika zobowiązująca do daleko idącej staranności i dbałości o wypełnianie spoczywających na nim obowiązków. Naturalnie, z punktu widzenia interesu fiskalnego jest całkowicie obojętne, czy fiskalny smok zaspokoi swój głód w związku z wygaśnięciem zobowiązania w wyniku dobrowolnego zapłacenia podatku przez podatnika, czy też dobrowolnego lub przymusowego zapłacenia podatku przez płatnika.

- różnicę między podatkiem pobranym a kwotą należną, jeżeli podatek pobrany został w kwocie niższej niż należna;

- niewpłacenie w terminie pobranego podatku.

Płatnik nie będący pracownikiem w rozumieniu przepisów kodeksu pracy odpowiada całym swoim majątkiem (odpowiedzialność majątkowa osobista).

Odpowiedzialność płatnika będącego pracownikiem w rozumieniu przepisów kodeksu pracy ma charakter ograniczony.

Płatnik będący pracownikiem odpowiada na zasadach odpowiedzialności materialnej pracowników w stosunku do zakładu pracy, tzn. odpowiada za podatek nie pobrany od podatnika, pobrany w kwocie niższej od należnej albo niewpłacony w terminie, przy czym odpowiedzialność materialna zamyka się kwotą trzymiesięcznego wynagrodzenia. Za pozostałą część podatku odpowiada podatnik.

Inkasent odpowiada całym swoim majątkiem za podatki pobrane i nie wpłacone na właściwy rachunek. Odpowiedzialność inkasenta ma więc także charakter materialnej odpowiedzialności osobistej.

Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta nie wyczerpuje naturalnie prawnej drogi egzekwowania zobowiązań, przewidując jednocześnie możliwość egzekwowania należności od osób trzecich, na zasadach określonych w art. 40 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. W artykule tym sformułowano ogólne warunki, które muszą być spełnione, aby odpowiedzialność osób trzecich mogła mieć miejsce.

Po pierwsze - zobowiązanie podatkowe musi stać się zaległością.

Tak więc musi upłynąć termin wynikający z zasad ogólnych, bądź też termin kalendarzowy określony ustawowo lub w drodze

rozporządzenia w którym podatnik nie wywiąże się z obowiązku wpłacenia należności. Zwracam uwagę na tę kwestię, ponieważ wynika z niej oczywiste pierwszeństwo podatnika w zaspokojeniu należności z tytułu zobowiązania. Dopiero przekształcenie się zobowiązania w zaległość podatkową stwarza możliwość (oczywiście po spełnieniu ustawowych warunków) egzekwowania odpowiedzialności od innych podmiotów. Na podkreślenie zasługuje jednak fakt, że z ustawy nie wynika wprost, jaka jest relacja między odpowiedzialnością podatnika a odpowiedzialnością osób trzecich. Stąd też, w ustawie nie sprecyzowano wprost odpowiedzi na pytanie - czy organ podatkowy może np. po stwierdzeniu powstania zaległości ustalić odpowiedzialność osób trzecich, czy też winien w pierwszej kolejności dążyć wszelkimi przysługującymi mu prawnie sposobami do zaspokojenia należności od podatnika. Interesujące rozważania w tej kwestii przedstawia B. Brzeziński stwierdzając, że wprawdzie w teorii a także w orzecznictwie NSA, które jest traktowane jako wytyczna kierunkowa działania stwierdza się, że odpowiedzialność osób trzecich ma charakter posiłkowy w stosunku do odpowiedzialności podatnika, jednak sprawa wcale nie jest tak jednoznaczna, wobec braku precyzyjnego określenia tej kwestii w ustawie o zobowiązaniach podatkowych. W związku z powyższym należy traktować odpowiedzialność osób trzecich jako odpowiedzialność solidarną z podatnikiem[1].

Po drugie - odpowiedzialność osób trzecich może mieć miejsce tylko w przypadku, jeżeli zachodzą przewidziane w ustawie okoliczności. Stwierdzenie tych okoliczności skutkujące odpowiedzialnością osób trzecich wynika z decyzji organu podatkowego, który wydał decyzję o istnieniu zobowiązania.

1. Zob. B. Brzeziński, op. cit., s. 77.

W tej kwestii istotne jest stwierdzenie, że dla uruchomienia instytucji odpowiedzialności osób trzecich niezbędne jest stwierdzenie w odrębnym postępowaniu podatkowym, że konkretny podmiot znajduje się w kręgu podmiotów określonym ustawowo, które mogą być objęte odpowiedzialnością (katalog podmiotów które mogą być objęte odpowiedzialnością ma charakter katalogu zamkniętego).

Ponadto stwierdzić należy, że nie zachodzą okoliczności które powodowałyby odstąpienie organu podatkowego od orzeczenia odpowiedzialności danego podmiotu. Okoliczności odstąpienia od odpowiedzialności ujęte zostały w bardzo nieostrym, a przez to także bardzo elastycznym katalogu zasad współżycia społecznego oraz innych ważnych względów społeczno-gospodarczych.

Odpowiedzialność małżonków i byłych małżonków ma charakter solidarny. Pojęcie odpowiedzialności solidarnej jest w tym przypadku uwzględnione w brzmieniu sformułowanym w art. 366 k.c. Zgodnie z nim organ podatkowy może żądać zaspokojenia wierzytelności w całości lub części od wszystkich dłużników łącznie, od kilku lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych.

Małżonek odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe powstałe w trakcie trwania małżeństwa. Należy podkreślić, że odpowiedzialność dotyczy zaległości powstałych w ściśle określonym czasie - "od momentu zawarcia małżeństwa do uprawomocnienia się wyroku orzekającego rozwód", tzn. odpowiedzialność nie dotyczy ani zaległości powstałych przed zawarciem małżeństwa, ani zobowiązań które wprawdzie powstały w trakcie trwania małżeństwa, lecz stały się zaległościami już po jego ustaniu.

Zgodnie z ustawą, zaległości podlegają zaspokojeniu z majątku wspólnego małżonków. Pojęcie majątku wspólnego związane jest z instytucją wspólności majątkowej małżonków określonej w art. 31-34 k.r. i o. Stosownie do rozwiązań przyjętych w kodeksie, z chwilą zawarcia związku małżeńskiego powstaje między małżonkami ustawowa wspólność majątkowa obejmująca składniki majątku nabyte przez małżonków w czasie trwania wspólności majątkowej. Przedmioty nie objęte wspólnością stanowią majątek odrębny poszczególnych małżonków. Przepisy prawa przewidują możliwość zniesienia małżeńskiej wspólności majątkowej w drodze umowy notarialnej jak i orzeczenia sądu, zarówno przed zawarciem małżeństwa, jak i w trakcie jego trwania. Efektem jej zniesienia, jest wyłączenie odpowiedzialności podatkowej.

Były małżonek odpowiada za zaległości podatnika powstałe w trakcie trwania małżeństwa, do wysokości wartości przypadającego mu udziału w majątku wspólnym. Mamy więc tu do czynienia z określeniem cezury wartościowej pozwalającej organowi podatkowemu na egzekwowanie należności także ze składników majątkowych nie należących do majątku wspólnego (np. nabytych po ustaniu małżeństwa), pod warunkiem że wartość egzekucji nie przekroczy ustalonego limitu. Sytuacja ta stwarza wrażenie, że egzekucja należności od byłego małżonka, jest łatwiejsza niż egzekucja od małżonka pozostającego w związku małżeńskim. Analizując istniejące w tym względzie uwarunkowania należy jednak wziąć pod uwagę możliwość wyłączenia odpowiedzialności małżonka rozwiedzionego wynikającą z ust. 2 art. 40 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, ze względu na zasady współżycia społecznego. Decyzja o odpowiedzialności byłego małżonka nie może być wydana, jeżeli od orzeczenia rozwodu upłynęły 3 lata.

Odpowiedzialność członków rodziny podatnika nie będących małżonkami podatnika ma węższy zakres niż odpowiedzialność

małżonka. Ponieważ w innych przepisach prawa podatkowego nie ma definicji pojęcia "członka rodziny podatnika" w art. 42.3 ustawy określono zakres tego pojęcia dla celów odpowiedzialności za zaległości podatkowe. Członek rodziny odpowiada całym swoim majątkiem, solidarnie z podatnikiem, za jego zaległości podatkowe należne za okres, w którym stale współdziałał z podatnikiem w wykonywaniu działalności zarobkowej, zaległy podatek dotyczy tej działalności, a ponadto czerpał z tej działalności korzyści.

Przedstawione zagadnienie wymaga zaakcentowania kilku kwestii szczegółowych.

Po pierwsze - odpowiedzialność może dotyczyć tylko zaległości powstałej w zakreślonym okresie i z określonego tytułu.

Po drugie - organ podatkowy musi stwierdzić wystąpienie dwóch przesłanek łącznie, tj. współdziałania i czerpania korzyści.

Przesłanki te są nieraz trudne do udowodnienia, chyba, że istnieje stosowna dokumentacja podatkowa. Próbę wyjaśnienia zakresu tych przesłanek znaleźć można w wyroku NSA z 15 lutego 1984 r. (SA/Wr 41/84 - Orzecznictwo NSA 1984, nr 1, poz. 16) jednak problematyka ta z całą pewnością wymaga szczegółowej interpretacji, ponieważ w konkretnych przypadkach pod pojęciami tymi może zawierać się różna treść.

Po trzecie - z odpowiedzialności wyłączone są osoby małoletnie niezależnie od wypełnienia w/w dyspozycji, jak również osoby, których czerpanie korzyści związane było ze spoczywającym na podatniku obowiązku alimentacyjnym.

Po czwarte - niezależnie od wypełnienia przedstawionych znamion wynikających z ustawy, organ podatkowy może ograniczyć

odpowiedzialność lub wyłączyć odpowiedzialność już orzeczoną stwierdziwszy, że obciążenie tą odpowiedzialnością stoi w sprzeczności z zasadami współżycia społecznego.

W tym miejscu można wskazać, że ustawodawca w ust. 4 art. 42 ustawy wymienia wyłącznie "zasady współżycia społecznego" co może budzić wątpliwości natury ogólnej odnośnie sformułowań zawartych w art. 40 (kwalifikacja szersza obejmująca także "inne ważne względy społeczno-gospodarcze") oraz związania nim poszczególnych podmiotów, w stosunku do których może mieć odpowiedzialność za zaległości podatkowe, a także wątpliwości, mimo prezentacji takiego poglądu w literaturze[1] co do ogólnego charakteru przepisu art. 40 jako regulującego odpowiedzialność wszystkich osób trzecich.

Odpowiedzialność spadkobierców podatnika za jego zobowiązania podatkowe wynika z art. 45 ustawy. Ustawodawca nie określa szczegółowo w ustawie o zobowiązaniach podatkowych zasad odpowiedzialności spadkobierców, odsyłając w tych kwestiach do rozwiązań kodeksu cywilnego.

Już na wstępie podkreślić należy, że od momentu nabycia spadku, spadkobiercy ponoszą odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe, a więc nie tylko zaległości podatkowe, - powstałe za życia spadkodawcy[1]. Podkreślić także należy, że z nieznanych bliżej powodów ustawodawca przemieszał artykuły ustawy dot. odpowiedzialności za zobowiązania i zaległości czyniąc tym zbędny

1. Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy, Toruń 1993, s. 135.
1. Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, op. cit., s. 66.

zamęt (następny art. dot. odpowiedzialności za zaległości, kolejne odpowiedzialności za zobowiązania).

W myśl art. 925 k.c. spadkobierca nabywa spadek z chwilą jego otwarcia. Od tego momentu ponosi on także odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe powstałe za życia spadkodawcy.

Stosownie do zasad określonych w art. 1012 - 1018 k.c. spadkobiercy mogą spadek:

- przyjąć wprost (co z punktu widzenia odpowiedzialności za długi spadkowe oznacza odpowiedzialność za wszystkie długi spadkowe, całym majątkiem spadkobiercy);
- przyjąć z dobrodziejstwem inwentarza (co z punktu widzenia odpowiedzialności za długi spadkowe oznacza odpowiedzialność do wysokości aktywów wynikających z wartości spadku, całym majątkiem spadkobiercy);
- odrzucić (co skutkuje wyłączeniem zarówno z kręgu spadkobierców ustawowych, jak i testamentowych, a także z kręgu osób w stosunku do których może w grę wchodzić odpowiedzialność za zobowiązania spadkodawcy),

Oświadczenie o przyjęciu lub odrzuceniu spadku może być złożone w ciągu sześciu miesięcy od dnia, w którym spadkobierca dowiedział się o tytule swego powołania. Brak oświadczenia spadkobiercy w powyższym terminie jest jednoznaczny z przyjęciem wraz ze spadkiem odpowiedzialności za wszystkie długi spadkowe. Jednakże gdy spadkobiercą jest osoba nie mająca pełnej zdolności do czynności prawnych albo osoba co do której istnieje podstawa do jej całkowitego ubezwłasnowolnienia, albo osobą prawną, brak oświadczenia spadkobiercy w terminie jest jednoznaczny z przyjęciem spadku z dobrodziejstwem inwentarza (art. 1015 k.c.). Spad-

kobiercy powołani do spadku ponoszą odpowiedzialnośc solidarną za długi spadkowe, zaś po dokonaniu działu ponoszą odpowiedzialność proporcjonalną do wielkości udziału.

Zapisobierca, który otrzymał należny mu zapis, odpowiada za zobowiązania podatkowe spadkodawcy. Zapisobiercą jest osoba, która w wyniku oświadczenia woli spadkodawcy zawartego w testamencie uzyska od spadkobiercy ustawowego lub testamentowego określone świadczenie majątkowe. Zgodnie z art. 44 ust. 2, zapisobierca odpowiada za zobowiązania podatkowe spadkodawcy do wysokości wartości otrzymanego zapisu.

Nabywca (całości lub części) **majątku podatnika** odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za jego zaległości podatkowe powstałe przed nabyciem majątku podatnika, jeżeli ten majątek albo obrót, przychód lub dochód z niego został przyjęty do podstawy ustalenia zobowiązan podatkowych.

Odpowiedzialność nabywców ma charakter zróżnicowany i ograniczony.

Jeżeli nabywcą jest członek rodziny podatnika, górną granicę odpowiedzialności wyznacza wartość rynkowa nabywanego majątku. W odniesieniu do innych podmiotów występują dalsze ograniczenia a mianowicie odniesienie do podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych, a także ograniczenie zakresu odpowiedzialności do tej części zaległości, której podstawą ustalenia był ten majątek, obrót, przychód lub dochód z niego.

Podkreślić także należy, że odpowiedzialność nabywcy całym majątkiem dopuszcza możliwość żądania zaspokojenia wierzytelności nie tylko z przedmiotów nabycia, lecz również z majątku nabywcy przedmiotów.

Ustawodawca wyłącza z odpowiedzialności nabywcy, nabycie towarów w wyniku czynności handlowych objętych działalnością podatnika oraz nabycie majątku w trybie postępowania egzekucyjnego.

Odpowiedzialność dzierżawcy ma charakter solidarny z podatnikiem oraz osobisty (odpowiedzialność całym majątkiem).

Jest ona natomiast ograniczona wyłącznie do dzierżawy nieruchomości (w praktyce związana z dzierżawą nieruchomości rolnych lub leśnych i pobieraniem z nich pożytków), ograniczona w czasie wyłącznie do zobowiązań podatkowych związanych z nieruchomością za czas trwania dzierżawy, oraz ograniczona w zakresie do wartości nieruchomości, przychodu lub dochodu przyjętego do podstawy opodatkowania.

Odpowiedzialność wspólników spółek za zobowiązania podatkowe spółki i zobowiązania wspólników związane z działalnością spółki obejmuje - aczkolwiek w różnym zakresie - odpowiedzialność spółek i wspólników spółek cywilnych, jawnych, komandytowych i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością.

Odpowiedzialność wspólników i spółek cywilnej i jawnej są identyczne. Jest to odpowiedzialność solidarna ze spółką i pozostałymi wspólnikami i osobista (całym swoim majątkiem).

Zarówno spółka cywilna jak i spółka jawna nie posiadają osobowości prawnej. Spółki te różni podstawa prawna powołania (prawo cywilne lub prawo handlowe), oraz rozmiar działalności, - przynajmniej teoretycznie - (w przypadku spółki cywilnej mówi się o dążeniu do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego, natomiast w przypadku spółki jawnej o prowadzeniu działalności zarobkowej w większym rozmiarze). Kwestia rozmiaru działalności

nie jest jednoznacznie prawnie rozstrzygnięta, gdyż brak jest prawnych kryteriów umożliwiających ustalanie rozmiaru działalności, chociaż takim kryterium uznania za prowadzenie działalności w większym rozmiarze mogłoby być np. kryterium zobowiązujące do prowadzenia ksiąg rachunkowych (obecnie, przedmiotowo obligatoryjne dla podmiotów uzyskujących obroty roczne przekraczające 12 mld zł.)

Ponadto, spółka jawna (inaczej niż cywilna), występuje w obrocie gospodarczym jako firma i musi być wpisana do rejestru sądowego, nie jest wymagane natomiast wpisanie do ewidencji działalności gospodarczej, podczas gdy spółka cywilna podlega wpisowi do rejestru działalności gospodarczej.

Spółki komandytowe i z ograniczoną odpowiedzialnością, to spółki prawa handlowego. W prezentowanej materii dot. tych spółek dokonano nowelizacji rozstrzygnięć art. 47 ust. 2 noweli do ustawy o zobowiązaniach podatkowych[1].

Spółka komandytowa jest nie posiadającą osobowości prawnej spółką zawartą w formie aktu notarialnego, w której przynajmniej jeden ze wspólników ponosi pełną odpowiedzialność za zobowiązania spółki i wspólników. Oznacza to, że spółka i wspólnik ten odpowiadają za zobowiązania spółki i pozostałych wspólników tak, jak spółka i wspólnicy spółki cywilnej i jawnej.

Kolejną cechą jest to, że odpowiedzialność cywilnoprawna przynajmniej jednego ze wspólników (zwanego komandytariuszem) jest ograniczona do określonej kwoty, zwanej sumą komandytową. Od-

1. Dz.U. Nr 28, poz. 127, która weszła w życie 17 maja 1993 r. i dotyczy wyłącznie zobowiązań podatkowych powstałych po tym terminie.

powiedzialność podatkowa komandytariusza powyżej sumy komandytowej ma miejsce, gdy nie można uzyskać zaspokojenia zaległości podatkowych z majątku spółki lub innych wspólników (odpowiedzialność posiłkowa), i ograniczona jest do takiej części zobowiązań, w jakiej komandytariusz miał prawo partycypowania w zyskach spółki.

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością posiada osobowość prawną. jej wspólnicy, jeszcze do niedawna ponosili jedynie ryzyko finansowe w wysokości udziałów wniesionych do spółki. Po sygnalizowanej wyżej nowelizacji, wspólnicy ponoszą odpowiedzialność posiłkową za zobowiązania spółki z tytułu podatków, w takiej części w jakiej partycypują w podziale zysków. Odpowiedzialność posiłkowa może mieć zastosowanie, po wyczerpaniu wszystkich możliwości zaspokojenia wierzytelności podatkowej majątkiem spółki. Wprowadzenie bez zmiany kodeksu handlowego rozwiązania, zgodnie z którym wspólnicy odpowiadają za zobowiązania podatkowe spółki, nie jest zgodne z istotą spółek wynikającą z kodeksu. Mimo niewątpliwie jednoznacznego stwierdzenia, że intencją rozwiązania jest ochrona interesu fiskalnego państwa rodzi się pytanie, czy ochrona tego interesu jest wartością wyższą niż przestrzeganie zasady zaufania obywateli do państwa i obowiązującego w nim prawa. Kierując sie względami utrwalania zaufania obywateli do państwa Recznik Praw Obywatelskich złożył 1 marca 1994 r. wniosek do Trybunału Konstytucyjnego o uznanie zmiany za naruszającą zasady państwa prawnego.

W sposób szczególny określono także odpowiedzialność członków zarządu spółki (w zdecydowanej większości przypadków znaczną część członków zarządów stanowią wspólnicy spółek). Kodeks handlowy orzeka odpowiedzialność osobistą i solidarną członków zarządu spółki, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazałaby się nieskuteczna. Uznając, że odpowiedzialność członków zarządu

orzeczona w k.h. dotyczy wszelkich zobowiązań (w tym także podatkowych), wykorzystując wykładnię SN w uchwale z 3 czerwca 1993 r. uznającą, że organy podatkowe w oparciu o art. 40 ustawy o zobowiązaniach podatkowych mogą wydawać decyzje o odpowiedzialności członków zarządu z art. 298 k.h., (oczywiście pod warunkiem, że nie wchodzi w grę wynikająca z k.h. możliwość uwolnienia się od odpowiedzialności) organy podatkowe rozpoczęły wydawanie decyzji w sprawach odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. za zobowiązania podatkowe spółki. Jeżeli w czasie prowadzonego postępowania organ podatkowy stwierdzi, że zarząd we właściwym czasie wobec istniejących trudności zagrażających niewypłacalnością spółki wystąpił o ogłoszenie upadłości lub wszczął postępowanie układowe - nie orzeka o odpowiedzialności członków zarządu. Jeżeli natomiast organ podatkowy uzna, że mimo zaprzestania płacenia długów bądź dopuszczania do sytuacji w której majątek spółki nie wystarczy na ich pokrycie, zarząd spółki nie podjął w/w stosownych działań, organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności, która może być uchylona po udowodnieniu, że członek zarządu nie ponosi winy za w/w sytuację, albo dowiedzeniu, że wierzyciel nie poniósł szkody[1].

Odpowiedzialność firmującego i firmowanego związana jest z sytuacjami, w których osoba faktycznie prowadząca działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu (firmowany) część lub całość działalności prowadzi pod nazwiskiem lub firmą innej osoby (firmujący). Zjawisko firmanctwa polega najczęściej na dążeniu do uniknięcia należnego opodatkowania przez prowadzenie działalności pod nazwiskiem (firmą) osoby niewypłacalnej.

1. Zob. K. Dworniak, A. Żelechowski, op.cit., s. 74.

Odpowiedzialność firmującego i firmowanego mają charakter solidarny i osobisty, aczkolwiek, oczywiste jest, że odpowiedzialność związaną z firmanctwem wprowadzono w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania.

Za zobowiązania pieniężne wchodzące w skład łącznego zobowiązania pieniężnego, należne od osób, których należności wchodzą w skład tego zobowiązania, odpowiadają solidarnie te osoby na które wystawia się nakaz płatniczy.

Problematykę pobierania świadczeń pieniężnych od osób prowadzących gospodarstwa rolne a stanowiących obciążenia z tytułu podatków rolnego, leśnego i od nieruchomości w formie jednego nakazu płatniczego stanowiącego decyzję ustalającą wymiar podatku określił Minister Finansów na podstawie delegacji ustawowej zawartej w ust. 4 art. 2, rozporządzenia z dn. 31 stycznia 1992 r. w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego[1]. Wpływy ze wszystkich wymienionych wyżej podatków, zgodnie z ustawą o finansowaniu gmin z dn. 10 grudnia 1993 r. zasilają budżety gmin.

1.10. Kontrola podatkowa, kontrola skarbowa, szczególny nadzór podatkowy

Kontrola podatkowa ma za zadanie stwierdzenie przez organ kontroli prawidłowości wywiązywania się przez podmioty stosunków prawnopodatkowych ze swych obowiązków. W momencie powoływania do życia w 1991 r. urzędów kontroli skarbowej zakładano, że przejmą one w całości sprawy dot. kontroli podat-

1. Dz.U. nr 12, poz. 47.

kowej. W założonej sytuacji uprawnienia organów podatkowych zostałyby ograniczone do postępowania związanego z wymiarem podatków oraz nadzorowania bieżącej zgodności między kwotami wpłat należności i składanymi deklaracjami podatkowymi. Stwierdzając, że zakres założonych w ustawie zadań może w sposób bardzo znaczny obciążać urzędy kontroli skarbowej w początkowej fazie ich organizacji, a także tworząc warunki dla okrzepnięcia kadrowego tych instytucji, postanowiono utrzymać jeszcze przez pewien czas możliwość prowadzenia przez organy podatkowe kontroli podatkowej w pełnym zakresie.

Uprawnienia kontrolne organów podatkowych stosownie do ich właściwości rzeczowej, wynikają z ustawy o zobowiązaniach podatkowych, natomiast uprawnienia kontrolne organów kontroli skarbowej określone są ustawą z dn. 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej[1].

Organy podatkowe uprawnione są do przeprowadzania kontroli działalności podmiotów gospodarczych a także działalności zarobkowej osób fizycznych, jeżeli przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla ustalenia zobowiązań podatkowych. Przystępujący do kontroli pracownik organu podatkowego winien okazać podatnikowi, pracownikowi podatnika lub osobie przez niego wskazanej, pisemne upoważnienie do przeprowadzenia tej konkretnej kontroli, ze wskazaniem miejsca, czasu oraz konkretnego określonego podmiotu. Kontrola winna być w zasadzie wykonywana w obecności podatnika lub wskazanej przez niego osoby, a gdy jest to niemożliwe, w obecności przywołanego świadka. W trakcie kontroli, pracownicy organu podatkowego dokonujący kontroli mają prawo

1. Dz.U. nr 100, poz. 442, zm. 1992 r., nr 21, poz. 85.

wglądu do akt, dokumentów i ksiąg dotyczących kontrolowanej działalności oraz do dokonywania z nich wyciągów, notatek i wypisów. Kontrolerzy uprawnieni są także do oględzin budynków, lokali, pomieszczeń związanych z działalnością zarobkową, a także - w ograniczonym zakresie - do oględzin lokali mieszkalnych. Oględziny lokali mieszkalnych odbywają się za zgodą posiadacza lokalu, chyba, że organ podatkowy uzyskał wiarygodne informacje wskazujące, że w lokalu mieszkalnym prowadzona jest działalność gospodarcza nie zgłoszona organowi podatkowemu lub przechowywane są dokumenty lub przedmioty mające wpływ na określenie rozmiaru prowadzonej działalności. W takiej sytuacji pracownik organu podatkowego winien przed przeprowadzeniem oględzin lokalu okazać kontrolowanemu postanowienie prokuratora zezwalające na przeprowadzenie oględzin lokalu. Z czynności kontrolnych sporządza się protokół, a jego kopię dostarcza się kontrolowanemu bądź osobie przez niego wskazanej. Kontrolowany winien udostępnić kontrolującemu akta, księgi i dokumenty, a także udzielać niezbędnych wyjaśnień dot. zobowiązań podatkowych. Podatnik który nie zgadza się z ustaleniami zawartymi w protokole, może zgłosić niezwłocznie do protokołu swe zastrzeżenia lub wyjaśnienia.

Podatnik może je również doręczyć kontrolującemu w formie pisemnej w terminie czternastu dni od otrzymania protokołu kontroli. Sprawy proceduralne dot. kontroli podatnika określone są w dz. III k.p.a.

Organy kontroli skarbowej nie są organami podatkowymi, lecz stosownie do art. 2 ustawy o kontroli skarbowej do przedmiotowego zakresu ich kontroli należy m.in. badanie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa jak również zobowiązań podatkowych stanowiących dochody budżetów

gmin oraz należności pieniężnych budżetu państwa oraz państwowych funduszów celowych, do których stosuje się przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Ustawa o kontroli skarbowej określa tryb postępowania kontrolnego a także prawa i obowiązki kontrolowanego.

Organami kontroli skarbowej są: inspektorzy kontroli skarbowej, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej jako organ wyższego stopnia nad inspektorami kontroli skarbowej oraz Minister Finansów jako naczelny organ kontroli skarbowej. Właściwość miejscową inspektorów określa się wg terytorialnego zasięgu działania urzędów kontroli skarbowej (Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 12 stycznia 1992 r. w sprawie określenia siedzib i terytorialnego zasięgu działania urzędów kontroli skarbowej[1] z tym zastrzeżeniem, że inspektorzy zatrudnieni w Ministerstwie Finansów mogą dokonywać kontroli na terenie całego kraju, natomiast Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej może upoważnić inspektora do dokonywania kontroli poza terenem jego właściwości miejscowej.

Inspektorzy kontroli skarbowej w związku z wykonywaniem czynności kontrolnych korzystają z ochrony przewidzianej w k.k. dla funkcjonariuszy publicznych. Przed przystąpieniem do czynności kontrolnych, inspektor jest obowiązany okazać kontrolowanemu legitymację służbową oraz imienne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli wydane przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, ze wskazaniem miejsca, zakresu i przewidywanego czasu prowadzenia kontroli skarbowej, doręczyć kontrolowanemu zawiadomienie o wszczęciu postępowania, a także zapoznać go z jego prawami i obowiązkami. Postępowanie kontrolne może być wszczęte poza

1. Dz.U. nr 12, poz. 49. zm. 1994 r., nr 33, poz. 123.

planem kontroli tylko wtedy, gdy wymagają tego okoliczności faktyczne uzasadniające podjęcie kontroli. W takiej sytuacji, upoważnienie winno być przedstawione kontrolowanemu najpóźniej następnego dnia po dniu rozpoczęcia kontroli. Wymogi obecności kontrolowanego w czasie czynności kontrolnych są identyczne, jak wynikające z art. 167.1 k.p.a.

Kontrolujący ma prawo wglądu do dokumentów, ksiąg, ewidencji, dokonywania oględzin, przesłuchiwania świadków, zasięgania opinii biegłych a także zarządzania dokonania inwentaryzacji i rozliczenia jej wyniku. W trakcie prowadzenia kontroli inspektor ma prawo poruszania się po terenie kontrolowanej jednostki bez obowiązku uzyskiwania przepustki (na podstawie legitymacji służbowej), posiada także ograniczone prawo prowadzenia czynności kontrolnych w lokalu mieszkalnym (tylko w ściśle określonych prawem sytuacjach) za zgodą prokuratora. Dokonując kontroli rzetelności sporządzanych dokumentów kontrolujący ma prawo do ich sprawdzania u kontrahentów kontrolowanego.

Kontrolowany lub wskazana przez niego osoba ma prawo uczestniczyć w czynnościach kontrolnych, a także winien być uprzedzony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu ze świadków, biegłych lub oględzin. Z czynności kontrolnych sporządza się protokoły. Kontrolowany może w terminie trzech dni od dnia podpisania protokołu złożyć do niego wyjaśnienia bądź zgłosić zastrzeżenia. W takim samym terminie (znacznie krótszym niż termin przewidziany w k.p.a. dla zgłoszenia zastrzeżeń do wyników kontroli organu podatkowego) po zapoznaniu się z dokumentacją i ustaleniami kontroli, kontrolowany może zażądać na piśmie uzupełnienia dokumentacji o konkretne dokumenty bądź przeprowadzenie konkretnych czynności kontrolnych, które jego zdaniem mają znaczenie dla oceny sprawy oraz przeprowadzenie ponownej oceny zgromadzonego materiału. Po rozpatrzeniu zastrzeżeń inspe-

ktor winien w terminie trzech dni zawiadomić zainteresowanego o sposobie ich załatwienia. Ostateczne ustalenia zawarte są w dokumencie określanym jako "wynik kontroli". Dokument ten powinien posiadać cechy określone w ustawie. Jeżeli wynik kontroli określa wysokość zobowiązania podatkowego, w ograniczonym zakresie, może być potraktowany jako równorzędny decyzji ostatecznej organu podatkowego (Zob. uwagi na ten temat w p. 2).

Sytuacja taka ma miejsce, gdy: spraw nie zakończono wcześniej decyzją organu podatkowego, nie należą do właściwości podatkowych organów gminy, kontrolowany mimo pouczenia o takiej możliwości w terminie czternastu dni od dnia doręczenia wyniku kontroli nie skorzystał z przysługującego mu środka prawnego polegającego na uprawnieniu do wniesienia do przełożonego inspektora, żądania skierowania sprawy na drogę postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych, prowadzonego przez organ podatkowy.

Szczególny nadzór podatkowy dotyczy wytwarzania, przerobu, magazynowania, przewozu i obrotu surowców, półproduktów i wyrobów gotowych objętych szczególnym nadzorem podatkowym, ze względu na ochronę interesu fiskalnego państwa. Obecnie podstawy prawne szczególnego nadzoru podatkowego stanowią:

- rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 18 lutego 1994 r. w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego oraz zasad i trybu wykonywania tego nadzoru[1] oraz

- rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 30 czerwca 1993 r. w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego nad wytwarza-

1. Dz.U. nr 26, poz. 91

niem, obrotem i importem niektórych wyrobów oraz podatku akcyzowego od tych wyrobów[1].

Szczególny nadzór podatkowy sprawują urzędy kontroli skarbowej.

1. Dz.U. nr 59, poz. 275, z późn. zm., ostatnia: nr 134, poz. 655.

ROZDZIAŁ 2

POSTĘPOWANIE PODATKOWE

2.1. Uwagi ogólne

Postępowaniem podatkowym nazywamy działania zmierzające do ujawnienia stanów faktycznych objętych obowiązkiem podatkowym oraz określenia zobowiązania podatkowego.

Celem postępowania podatkowego jest realizacja zamierzeń wynikających z przepisów prawa podatkowego materialnego. Przy poborze danin publicznych stosuje się różne metody. O wyborze metody decydują cele opodatkowania i konkretne uwarunkowania wynikające ze sposobu określenia przedmiotu opodatkowania. Wybór konkretnej techniki podatkowej ma zasadnicze znaczenie zarówno ze względu na koszty, jak i ze względu na oczekiwane efekty fiskalne. Całokształt czynności prawnych i faktycznych podejmowanych przez organy podatkowe, organy kontroli, podatnika i innych uczestników postępowania na podstawie różnych przepisów prawa i zmierzających do ustalenia istnienia obowiązku podatkowego, konkretyzacji zobowiązania i dobrowolnej jego realizacji określamy jako **postępowanie podatkowe w szerokim znaczeniu**[1]. Tak szeroko zakreślone pojęcie postępowania podatkowego będzie więc obejmowało zarówno sytuacje, w których z mocy prawa będą na podmiotach stosunków prawnopodatkowych spoczywały obowiązki związane z wymiarem zobowiązania, jego realizacją oraz sporządzeniem stosownej dokumentacji, jak również

1. Zob. C. Kosikowski, E. Ruskowski, op.cit.

te, w których w wyniku czynności podjętych przez organy podatkowe postępowanie zakończone zostanie wydaniem decyzji administracyjnej.

Wąskie ujęcie postępowania obejmuje natomiast regulowany przepisami prawa całokształt czynności związanych ze wszczęciem postępowania, prowadzeniem go w ramach określonych przepisami proceduralnymi (głównie wynikającym z k.p.a.), i zakończony wydaniem decyzji administracyjnej.

2.2. Zasady postępowania podatkowego

Czynności proceduralne związane z ustaleniem faktu istnienia obowiązku podatkowego, przekształceniem go w zobowiązanie oraz jego realizacją zależne są od stopnia komplikacji wymiaru podatku. W podatkach nieskomplikowanych, w zakresie których ujawnienie faktu istnienia obowiązku podatkowego oraz jego rozmiaru należy do podatnika, oraz które nie wymagają złożonych czynności wyjaśniających i dowodowych, reguły postępowania są maksymalnie upraszczane. O wiele bardziej złożone są postępowania obejmujące określone czynności podatnika i organu podatkowego w ramach postępowania wyjaśniającego i wymiarowego, wymagające gromadzenia dowodów i ich oceny oraz analizy biegłych. Podobnie złożona sytuacja ma miejsce w przypadku podejmowania postępowania przez organ podatkowy z urzędu, w związku z ujawnieniem faktu niezgłoszenia obowiązku podatkowego bądź podważenia przedłożonych dowodów. Wyodrębnienie szerokiego i wąskiego ujęcia postępowania podatkowego powoduje, że w obydwu przypadkach będziemy wyodrębniali różne zakresy norm prawnych określających to postępowanie.

Analizą systematyzacji rozwiązań ogólnych i szczególnych oraz próbą formułowania zasad postępowania podatkowego w ujęciu szerszym będziemy obejmowali reguły którym podporządkowane są zarówno rozwiązania prawa podatkowego zobowiązaniowego, procedury podatkowej wynikającej z k.p.a., jak również rozwiązań szczegółowych zawarte w poszczególnych ustawach i przepisach wykonawczych prawa podatkowego materialnego. Konieczność zmian systemu prawa podatkowego materialnego oraz potrzeba jego dostosowywania do standardów europejskich a także potrzeba wykształcenia odpowiednich nawyków u podatników, zmiany w ich świadomości, konieczność zmiany relacji między podatnikami a instytucjami skarbowymi itd. wymagają czasu. Z drugiej strony potrzeba stabilizacji reguł dostosowanych do współczesnych zmian ustrojowych w postaci zasad utrwalonych w kodeksie podatkowym dla kształtowania w świadomości podatników trwałych reguł filozofii systemu podatkowego, także nie budzi żadnych wątpliwości.

Uogólnienie reguł postępowania podatkowego wynikających z szerokiego zakreślenia ujęcia systemu rozwiązań prawnych dało nam podstawę do stwierdzenia, że system postępowania podatkowego oparty jest o zasady: a) powierzenia wymiaru organom administracji państwowej, b) dwuinstancyjności postępowania, c) wymagalności świadczenia, d) samokontroli, e) opierania wymiaru zobowiązania na materiale faktycznym[1].

Obecnie odnotować można wyraźną tendencję do zmniejszania się ilości podatków w których mamy do czynienia z klasyczną procedurą wyjaśniającą i dowodową zakończoną wydaniem decyzji wymiarowej. Nawet w podatkach, które wymierzane są decyzją,

1. Zob. E. Ruśkowski, J. Stankiewicz, Finase i prawo finasowe, Białystok 1991, s. 147 i n.

poza zobowiązaniem podatników do informowania o zmianach zakresu obowiązku podatkowego, nie prowadzi się postępowania wyjaśniającego wg klasycznych reguł proceduralnych (np. podatek rolny, podatek od nieruchomości). Można także wskazać przypadki w których mamy do czynienia z czynnościami mającymi na celu konkretyzację podatku, lecz prowadzonymi na podstawie ustawy zobowiązaniowej, a nie na podstawie k.p.a. Postępowanie podatkowe w ujęciu węższym podporządkowane jest regułom określonym w k.p.a.

Wskazując, że postępowanie podatkowe jest ciągiem działań zmierzających do uregulowania w sposób jednostronny i władczy sytuacji prawnej podmiotów niepodporządkowanych organom podatkowym poza ramami toczącego się postępowania, jak również to, ze stosunek zobowiązaniowy ma cechy stosunku administracyjnoprawnego, postępowanie podatkowe określa się w literaturze przedmiotu jako szczególne postępowanie administracyjne[1].

Zwraca się jednocześnie uwagę, że postępowanie podatkowe różni się w sposób istotny, od ogólnego postępowania administracyjnego[2].

Specyfika postępowania podatkowego spowodowała, że tworząc w 1980 r k.p.a. i decydując o poddaniu postępowania podatkowego procedurom postępowania administracyjnego, część przepisów proceduralnych nie mieszczących się w konstrukcji postępowania pozostawiono w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, część zaś przepisów regulujących procedurę w sposób odmienny regułom

1. Zob. R. Mastalski, Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne, "Państwo i Prawo" 1980, nr 6, s. 79.
2. Zob. E. Ruśkowski, C. Kosikowski, op.cit.

ogólnego postępowania administracyjnego umieszczono w dziale III - "Przepisy szczególne postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych oraz ubezpieczeń społecznych".

Postępowanie podatkowe prowadzone na podstawie przepisów k.p.a. opiera się na zasadach ogólnego postępowania administracyjnego. Są to zasady:

1. legalizmu (art. 6), 2. uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu obywateli (art. 6 i 7), 3. prawdy obiektywnej (art. 7), 4. udzielania informacji stronom (art. 9), 5. czynnego udziału strony w postępowaniu (art. 10), 6. dwuinstancyjności (art. 15), 7. trwałości decyzji administracyjnej (art. 16), 8. sądowej kontroli legalności decyzji administracyjnych (art. 16), 9. pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa (art. 8), 10. przekonywania stron (art. 11), 11. szybkości i prostoty postępowania (art. 11), 12. pisemności (art. 14)[1]. Podkreślić należy, że stwierdzenie istotnego uchybienia przepisom prawa procesowego stanowić może podstawę uchylenia zaskarżonej decyzji przez NSA.

Specyfika postępowania podatkowego powoduje, że szereg istotnych kwestii dot. tego postępowania uregulowano w sposób odmienny niż ma to miejsce w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Różnice te dotyczą:

- właściwości miejscowej organów podatkowych (art. 164),

- zawieszenia postępowania w przypadku celowości rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego (art. 166),

1. Szerzej omawia je B. Brzeziński, Zobowiązania..., op.cit., s. 153 i n..

- warunków prowadzenia czynności kontrolnych (art. 167 i 167 a),
- dowodów w postępowaniu (art. 168 i 169),
- wymogów stawianych odwołaniom od decyzji (art. 170),
- terminów związanych z odwołaniami (art. 171 i 172),
- wykonywania decyzji podatkowych (art. 173),
- zmiany decyzji przez dokonanie wymiaru uzupełniającego (art. 174), itd.

2.3. Wszczęcie postępowania podatkowego

Postępowanie podatkowe może być wszczęte z urzędu bądź na wniosek strony. Postępowanie podatkowe z urzędu wszczyna właściwy rzeczowo i miejscowo organ podatkowy pierwszej instancji.

Postępowanie podatkowe wszczęte z urzędu zmierza do ustalenia w drodze decyzji zobowiązania podatkowego bądź też do wydania decyzji (deklaratoryjnej) stwierdzającej istnienie z mocy prawa zobowiązania podatkowego o określonym wymiarze.

Stroną w postępowaniu podatkowym podobnie jak w ogólnym postępowaniu administracyjnym **jest każdy, czyjego interesu prawnego lub obowiązku dotyczy postępowanie albo kto żąda czynności organu podatkowego ze względu na swój interes prawny lub obowiązek.** Oznacza to, że dowiedzenie istnienia interesu prawnego lub obowiązku jest nie tylko podstawą do żądania czynności organu podatkowego, lecz także podstawą istnienia uprawnienia przysługującego stronie toczącego się postępowania. Zarysowana kwestia ma znaczenie praktyczne wobec braku sprecyzowa-

nia pojęcia "interesu prawnego" zarówno w ustawodawstwie jak i w orzecznictwie. Wszczęcie postępowania podatkowego na wniosek strony będzie miało najczęściej przyczynę w postaci ubiegania się o przyznanie w drodze decyzji korzyści w postaci umorzenia zaległości bądź odsetek w całości lub części, odroczenia terminu płatności podatku bądź rozłożenia należności na raty.

W toczącym się postępowaniu może występować jeden bądź kilka podmiotów którym będą przysługiwały uprawnienia strony. Stroną może być osoba fizyczna posiadająca zdolność do czynności prawnych oraz osoba prawna. Status strony może przysługiwać także państwowej jednostce organizacyjnej oraz organizacji społecznej, niezależnie od tego czy jest osobą prawną. Osoby fizyczne mogą uczestniczyć w postępowaniu osobiście lub ustalać swoich pełnomocników. Osoby prawne i inne podmioty mogące być stroną działają za pośrednictwem swoich przedstawicieli, którzy ustalają pełnomocnika.

Podmioty "mające interes prawny..." wnoszą wniosek o wszczęcie postępowania lub dopuszczenie do postępowania już toczącego się. Przepisy prawa nie precyzują formy wniesienia wniosku. Należy natomiast podkreślić to, że zarówno przepisy prawa jak i orzecznictwo w sposób bardzo wyraźny stoją na straży przestrzegania właściwości organu. Wniosek złożony organowi niewłaściwemu winien być przekazany przez ten organ zgodnie z właściwością, natomiast "wyręczanie" organu podatkowego przez organ wyższego szczebla w prowadzeniu postępowania bądź rozstrzyganiu sprawy stanowić może podstawę do uchylenia decyzji (Zob. wyrok NSA z dn. 12 lutego 1987 r. - III SA 1092/86 - "Przegląd Ustawodawstwa Podatkowego", Toruń 1992, z. 2, s. 109.).

2.4. Obowiązki organu podatkowego i uprawnienia strony w trakcie prowadzenia postępowania podatkowego

Podstawowym obowiązkiem organu podatkowego w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym, jest przeprowadzenie postępowanie dowodowego. Oznacza to, że organ podatkowy w oparciu o wszechstronną analizę dowodów w postaci dokumentów (ksiąg, zeznań, deklaracji, dowodów księgowych) a także w oparciu o zeznania świadków, opinie biegłych oraz wyjaśnienia stron winien dążyć do wyjaśnienia sprawy i stwierdzenia czy okoliczność będąca przedmiotem prowadzonej sprawy została dowiedziona. W toku postępowania organ podatkowy reprezentuje interes publiczny i słuszny interes obywateli. Oznacza to, że organ podatkowy winien uwzględniać te dwa interesy łącznie, stojąc na straży interesu publicznego lecz także w sposób maksymalnie możliwy (nie kolidujący z interesem społecznym) uwzględniać interes indywidualny. W orzecznictwie stwierdza się wręcz, że "obrona interesu indywidualnego i jej zakres sięgają do granic kolizji z interesem społecznym. Zasada ta odnosi się nie tylko do zakresu i wnikliwości postępowania wyjaśniającego i dowodowego, lecz również do treści rozstrzygnięcia" (wyrok z dn. 11 czerwca 1981 r., SA 820/81 - Orzecznictwo NSA 1981, t. 1, s. 229).

Organ powinien działać w sposób praworządny, tzn. działać w granicach umocowania prawnego, umacniając w ten sposób w społeczeństwie zaufanie do organów państwa. Elementem takiego działania jest także informowanie stron o przysługujących im uprawnieniach jak również udzielanie wyjaśnień i informowanie o skutkach niepodporządkowania się przepisom prawa (np. niepodporządkowania się obligatoryjnemu udziałowi w czynnościach proceduralnych).

Organ winien działać bez zbędnej zwłoki kierując się zasadą szybkości i prostoty postępowania. Maksymalny czas na ostateczne rozstrzygnięcie sprawy przez organ podatkowy wynosi 2 miesiące od wszczęcia postępowania, jeżeli sprawa jest skomplikowana. Podobny nieprzekraczalny termin wyznaczono dla rozstrzygnięcia w trybie odwołania od decyzji dla organu odwoławczego (2 miesiące od otrzymania od organu podatkowego za pośrednictwem którego odwołanie wniesiono). Bieg w/w terminów może ulec zawieszeniu. W postępowaniach w sprawach ustalania podstaw opodatkowania i podatków zawieszenie postępowania może nastąpić, jeżeli rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji zależy od uprzedniego rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez właściwy organ lub sąd (art. 166 k.p.a.).

Obowiązkiem organu prowadzącego postępowanie jest umożliwienie stronie czynnego udziału w toczącym się postępowaniu. Uprawnieniem strony jest prawo do uczestniczenia w dotyczącym jej toczącym się postępowaniu.

Art. 67 k.p.a. zobowiązuje organy prowadzące postępowanie do sporządzania protokołów z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla ostatecznego rozstrzygnięcia w toczącej się sprawie. Zgodnie z wyrażoną w art. 14 k.p.a. zasadą pisemności, w postępowaniu podatkowym sporządzane będą, stosownie do sytuacji, protokoły z ustnego wniesienia podania (np. o dopuszczenie do udziału w charakterze strony), protokoły z przesłuchań stron, biegłych, świadków, oględzin, itp. **Strona uprawniona jest do przeglądania akt sprawy i dokonywania odpisów z tych akt.**

Art. 167 a k.p.a. zobowiązuje organ podatkowy do uprzedzenia podatnika (przynajmniej na 7 dni przed terminem wynikającym z zawiadomienia o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu ze świadków biegłych lub oględzin. Jednocześnie, art. 167 k.p.a.

uprawnia podatnika a także osobę zastępującą go do uczestniczenia w przeprowadzaniu dowodu z oględzin, a także uczestniczenia z możliwością zadawania pytań, w przypadku przeprowadzania dowodu ze świadków i biegłych.

Art. 10 k.p.a. stanowiący zasadę czynnego udziału strony w każdym stadium toczącego się postępowania uprawnia stronę do składania wszelkich dowodów, które mogłyby przyczynić się do ustalenia prawdy obiektywnej, a także składania wyjaśnień co do dowodów.

Ważnym uprawnieniem podatnika jest domniemanie prawdziwości zeznań (wykazów, deklaracji) w toczącym się postępowaniu, jeżeli wysokość zobowiązania ustala się zgodnie z zeznaniem. Wynikająca z art. 168 k.p.a. zasada jest wzruszalna, jeżeli organ dowiedzie nierzetelności wykazów, deklaracji czy zeznań, bądź odmówi mocy dowodowej księgom, dowodząc, że są prowadzone nierzetelnie i wadliwie. Księgi prowadzone rzetelnie i niewadliwie wiążą organ podatkowy w ten sposób, że nie może on ustalić wysokości zobowiązania w oparciu o inny materiał niż wynikający z zapisu w księgach[1]. Na tle decyzji odmawiających rzetelności księgom dochodzi bardzo często do odwołań do NSA, gdyż organ musi uzasadnić powód odmowy uznania ksiąg za dowód w postępowaniu. Należy natomiast w tym momencie zaakcentować swoje wątpliwości co do niektórych okoliczności stanowiących podstawę dla odmówienia mocy dowodowej księgom przedstawionych w art. 169. 2, gdyż stanowią one istotny wyłom w zasadzie domniemania prawdziwości zeznań.

1. Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, op. cit., s. 121.

2.5. Decyzja podatkowa

Zgodnie z art. 104 k.p.a. organ podatkowy załatwia sprawę wydając decyzję rozstrzygającą w całości lub części sprawę będącą przedmiotem prowadzonego postępowania lub w inny sposób (uchylenie decyzji organu I instancji i przekazanie sprawy do powtórnego rozpatrzenia przez ten organ lub umorzenie postępowania) kończy sprawę w danej instancji.

Decyzja powinna zawierać następujące elementy:

1. oznaczenie organu, 2. datę wydania, 3. oznaczenie strony, 4. powołanie podstawy prawnej, 5. rozstrzygnięcie sprawy, 6. uzasadnienie prawne i faktyczne, 7. pouczenie o prawie do odwołania, 8. podpis z podaniem imienia i nazwiska praz stanowiska służbowego osoby upoważnionej do wydania decyzji.

Zgodnie z zasadą pisemności postępowania, decyzja rozstrzygająca sprawę wydawana jest na piśmie. Stosownie do cytowanego wyżej art. 104 k.p.a. bardzo istotnym elementem jest **rozstrzygnięcie sprawy w danej instancji.** Brak niektórych spośród wymienionych w art. 107 k.p.a. formalnych elementów decyzji powoduje to, że nie może ona powodować skutków prawnych dla strony. Inaczej, pismo organu nie mające wszystkich elementów decyzji, natomiast rozstrzygające sprawę, jeśli tylko zawiera minimum elementów niezbędnych do zakwalifikowania ich jako decyzji (oznaczenie organu administracji państwowej wydającego akt, wskazanie adresata aktu, rozstrzygnięcie istoty sprawy, podpis osoby reprezentującej organ administracji), można traktować jako decyzję, - zob. wyrok NSA z dn. 20 lipca 1981 r., SA 1163/81,

oraz wyrok z dn. 28 listopada 1984 r., SA/Wr 566/84. Nie jest także istotne to, czy pismo zawiera nazwę decyzja[1].

W toku postępowania mogą być także wydawane w formie postanowienia rozstrzygnięcia o charakterze incydentalnym, dotyczące głównie kwestii proceduralnych.

2.6. Środki prawne zaskarżenia decyzji podatkowych

Kodeks postępowania administracyjnego wyróżnia zwyczajne oraz nadzwyczajne środki kwestionowania decyzji podatkowych a także przewiduje administracyjną oraz sądowoadministracyjną kontrolę decyzji ostatecznych.

Zwyczajne środki prawne umożliwiają doprowadzenie do zmiany lub uchylenia decyzji podatkowej wydanej w I instancji lub postanowienia wydanego w trakcie trwającego postępowania podatkowego. Należą do nich, odwołanie od decyzji oraz zażalenie na postanowienie.

Odwołanie winno być wniesione w terminie 14 dni od doręczenia decyzji stronie, do organu drugiej instancji za pośrednictwem organu, który wydał zaskarżoną decyzję w I instancji. Odwołanie winno zawierać zarzuty przeciwko decyzji, określać istotę i zakres żądania oraz wskazywać dowody. Organ I instancji może uznać zarzuty wydając nową decyzję zmieniającą bądź uchylającą decy-

1. Szerzej A. Jaruszyński, Zobowiązania i postępowanie podatkowe, Warszawa 1994.

zję zaskarżoną (zasada samokontroli), może także przedstawionych zarzutów nie uwzględnić. W tym drugim przypadku organ podatkowy zobowiązany jest w terminie jednego miesiąca od dnia złożenia odwołania przekazać odwołanie adresatowi, zobowiązany jest także do ustosunkowania się do przedstawionych zarzutów (art. 171).

Wniesienie odwołania nie wstrzymuje wykonania decyzji, organ podatkowy może jednak wstrzymać wykonanie decyzji w przypadku uzasadnionym interesem społecznym lub ważnym interesem strony.

Zażalenie składa strona niezadowolona z rozstrzygnięcia w formie postanowienia. K.p.a. przewiduje, że zażalenie na postanowienie można składać tylko w przypadkach określonych postanowień. Jeżeli k.p.a. nie przewiduje możliwości składania zażalenia na postanowienie (np. postanowienie o odmowie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania), postanowienie można zaskarżać tylko w odwołaniu od decyzji. Termin na wniesienie zażalenia wynosi 7 dni od dnia wręczenia postanowienia (art. 141).

Środki nadzwyczajne służyć mają wznowieniu postępowania zakończonego decyzją ostateczną i stworzeniu prawnej możliwości usunięcia wad postępowania zakończonego taką decyzją. Możliwość tę tworzą: prawo wnioskowania i ponowne rozpatrzenie sprawy przez organ naczelny, żądanie wznowienia postępowania, żądanie stwierdzenia nieważności, żądanie zmiany lub uchylenia decyzji. Wznowienie postępowania może mieć miejsce wyłącznie w przypadkach określonych w art. 145 k.p.a. Organ podatkowy który wydał decyzję w ostatniej instancji wznowi postępowanie, jeżeli:

1. dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe,

2. decyzja wydana została w wyniku przestępstwa,

3. decyzja została wydana przez pracownika lub organ administracji państwowej, który stosownie do przepisów kodeksu podlega wyłączeniu od postępowania,

4. strona bez własnej winy nie brała udziału w postępowaniu,

5. wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji, nie znane organowi, który wydał decyzję,

6. decyzja wydana została bez wymaganego prawem stanowiska innego organu,

7. zagadnienie wstępne zostało rozstrzygnięte przez właściwy organ lub sąd odmiennie od oceny przyjętej przy wydaniu decyzji,

8. decyzja wydana została w oparciu o inną decyzję lub orzeczenie sądu, które zostało następnie uchylone lub zmienione,

Postępowanie wznawia się z urzędu lub na żądanie strony. Po zapoznaniu się z treścią żądania oraz zbadaniu czy wypełnione zostały znamiona w/w przesłanek, organ wydaje postanowienie o wznowieniu postępowania lub decyzję odmawiającą wznowienia. Po przeprowadzeniu postępowania organ wydaje decyzję.

Kodeks postępowania administracyjnego przewiduje także administracyjną oraz sądowoadministracyjną kontrolę decyzji ostatecznych.

W ramach administracyjnej drogi kontroli strona może:

- zwrócić się do organu I instancji który wydał skarżoną decyzję z podaniem o wznowienie postępowania,

- zwrócić się ze skargą do organu nadzorującego organ, który wydał decyzję ostateczną, z żądaniem stwierdzenia nieważności decyzji w związku z wypełnianiem znamion art. 156 k.p.a. (np. decyzja wydana z naruszeniem właściwości organu, bez umocowania prawnego, z rażącym naruszeniem prawa, wykonanie decyzji wywołuje czyn zagrożony karą itd.),

Kodeks przewiduje ograniczenia czasowe w możliwości korzystania z tej drogi prawnej (zob. art 177). Skorzystanie z tej drogi postępowania wyklucza równoległy wybór drogi sądowoadministracyjnej, jeżeli organ skarżony wszczął postępowanie w celu zmiany, uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji.

Sądowoadministracyjna droga kontroli decyzji przewiduje możliwość zaskarżenia decyzji ostatecznej w związku z jej niezgodnością z prawem. Skargę wnosi się do Naczelnego Sądu Administracyjnego za pośrednictwem organu, który wydał decyzję ostateczną, w terminie 30 dni od dnia doręczenia decyzji ostatecznej. Sądowej kontroli podlegać mogą wszystkie decyzje ostateczne i określone postanowienia. Oddalenie skargi powoduje że decyzja jest prawomocna, zaś jej uwzględnienie pociąga za sobą przeprowadzenie rozprawy i wydanie wyroku uchylającego zaskarżoną decyzję (a czasem także decyzję I instancji) w całości lub części, stwierdzającą nieważność decyzji wypełniającej znamiona określone w art. 156 k.p.a., bądź stwierdzającą niezgodność z prawem lub nieważność (bez możliwości wznowienia postępowania lub braku możliwości stwierdzenia nieważności decyzji wadliwej).

2.7. Terminy w postępowaniu podatkowym

W procedurze postępowania podatkowego przewidziano dwa rodzaje terminów: terminy ustawowe i urzędowe.

Z punktu widzenia praw i obowiązków organów podatkowych i stron, możemy mówić o terminach wiążących organy podatkowe (terminy ustawowe) i terminach wiążących strony postępowania (terminy ustawowe i urzędowe).

Zasada szybkości i prostoty postępowania zobowiązuje organy do załatwiania spraw bez zbędnej zwłoki. Gdyby jednak okazało się, że takie działanie nie jest możliwe ze względu na komplikację sprawy, kodeks przewiduje dwa terminy graniczne dla zakończenia sprawy w określonej instancji:

- termin jednomiesięczny - w przypadku prowadzenia sprawy która wymaga przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, a także w przypadku złożenia odwołania do organu II instancji za pośrednictwem organu, który wydał decyzję w I instancji (termin na uchylenie bądź przesłanie wraz z dokumentacją organowi odwoławczemu),

- termin trzydziestodniowy - na przekazanie skargi na decyzję ostateczną wraz z dokumentacją sądowi administracyjnemu,

- termin dwumiesięczny - w przypadku sprawy szczególnie skomplikowanej i wymagającej przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, oraz na rozpatrzenie odwołania i wydanie decyzji ostatecznej (bądź innego rozstrzygnięcia w II instancji).

Strony związane są terminami:

-7-dniowym - dla złożenia prośby o przywrócenie terminu i wniesienia zażalenia na postanowienie,

-14-dniowym - do zgłoszenia żądania uzupełnienia decyzji (art. 111) oraz do wniesienia odwołania do organu odwoławczego,

-30-dniowym - do wniesienia podania o wznowienie postępowania, do wniesienia skargi na decyzję do NSA, do wystąpienia (za pośrednictwem płatnika) do organu podatkowego, z żądaniem sprostowania obliczenia podatku oraz o zwrot niesłusznie pobranej kwoty.

Terminy urzędowe ustala organ podatkowy, jeżeli okoliczności prowadzonego postępowania wymagają uzupełnienia dokumentów, przedstawienia nowych dowodów itp. Naruszenie terminu powoduje bezskuteczność czynności dokonanej po upływie terminu, chyba że organ przywróci termin na wniosek strony.

ROZDZIAŁ 3

EGZEKUCJA ADMINISTRACYJNA

3.1. Podstawowe źródła prawa regulujące administracyjne postępowanie egzekucyjne

Zobowiązania podatkowe są w swej zdecydowanej większości regulowane dobrowolnie. Ustawodawca musi jednak przewidzieć scenariusz na wypadek, kiedy podatnik (płatnik, osoba trzecia odpowiedzialna za zaległości podatkowe płatnika) nie wywiązuje się z nałożonego obowiązku i uchyla się od zapłaty wierzytelności.

W tej sytuacji organ podatkowy zobowiązany jest do dochodzenia należności z zastosowaniem najbardziej dolegliwego sposobu w postaci egzekucji administracyjnej. Jest rzeczą całkowicie zrozumiałą, że obowiązki i uprawnienia stron postępowania egzekucyjnego muszą być podane precyzyjnej reglamentacji prawnej.

Podstawowymi źródłami prawa określającymi reguły administracyjnego postępowania egzekucyjnego są:

- ustawa z dn. 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jednolity: Dz.U. z 1991 r., nr 36, poz. 161, zm. 1992 r., nr 20, poz.78),

- ustawa z dn. 14 czerwca 1960 r. - kodeks postępowania administracyjnego (tekst jednolity: Dz.U. z 1980 r. nr 9, poz. 26, z późn. zm., ostatnia: z 1991 r. nr 119, poz. 513),

- rozporządzenie RM z dn. 27 grudnia 1985 r. w sprawie wykonania ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administra-

cji (Dz.U. z 1986 r., nr 1, poz. 4, z późn. zm., ostatnia: z 1991 r., nr 81, poz. 354),

- rozporządzenie MF z dn. 4 lipca 1990 r. w sprawie opłat za czynności egzekucyjne oraz sposobu przeprowadzania publicznej licytacji i trybu postępowania przy przechowywaniu i egzekucyjnej sprzedaży niektórych rodzajów nieruchomości (Dz.U. nr 47, poz. 281).

W art. 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji dokonano podziału obowiązków podlegających egzekucji administracyjnej na obowiązki pieniężne i obowiązki niepieniężne. Ponieważ zobowiązania podatkowe są obowiązkiem pieniężnym, przedmiotem naszego szczególnego zainteresowania będą przepisy działu I poświęconego zasadom ogólnym dla egzekucji obydwu kategorii obowiązków i działu II określającego środki egzekucji administracyjnej należności pieniężnych a także działu IV określającego zasady postępowania zabezpieczającego.

3.2. Zasady postępowania egzekucyjnego

Zasady postępowania egzekucyjnego, podobnie jak zasady budżetowe czy przedstawiane wczesniej zasady postępowania administracyjnego, to przesłanki racjonalnej polityki. Autorzy podejmujący próbę formułowania zasad postępowania egzekucyjnego, podobnie jak autorzy formułujący inne reguły, mogą uwzględniać tylko zasady dot. analizowanej materii, bądź analizować je w szerszym kontekście, - w przypadku zasad postępowania egzekucyjnego, w kontekście ustrojowym, czy kontekście ogólnego postępowania administracyjnego. Dlatego też mogą się oni różnić między sobą ilością zgłaszanych cech pożądanych, bądź cech charakterystycznych dla omawianej materii.

Zdaniem K. Jandy-Jendrośkowej skuteczny, wyraźnie akcentujący obowiązki organu egzekwującego (zasada pierwsza i druga) a jednocześnie stojący na straży ochrony interesów zobowiązanego (trzy kolejne reguły) system postępowania egzekucyjnego winien być oparty o zasady:

- obowiązku prowadzenia egzekucji,
- uprzedniego zagrożenia,
- prowadzenia egzekucji w sposób najmniej uciążliwy dla zobowiązanego,
- poszanowania minimum egzystencji,
- ograniczenia środków egzekucyjnych do wskazanych w ustawie[1].

Zb. Leoński wskazując, że inni Autorzy uważają także za zasady ogólne reguły zawarte poza rozdz. I art. I ustawy poświęconego "zasadom ogólnym", wyodrębnia 4 cechy (ogólne założenia) które służyć mają ochronie interesów zainteresowanego:

- zasadę stosowania środków egzekucyjnych tylko przewidzianych w ustawie,
- zasadę stosowania środków prowadzących bezpośrednio do wykonania obowiązków,
- zasadę stosowania najłagodniejszego środka,

1. Szerzej - K. Jandy-Jendrośka, System administracyjnego postępowania wykonawczego, w: System prawa administracyjnego, Ossolineum 1978, t. II, s. 273 i n.

– zasadę niedopuszczalności stosowania środków egzekucyjnych, gdy obowiązek stał się bezprzedmiotowy lub został już wykonany[1]

B. Adamiak wskazując, że zasady wywodzą się z treści różnych przepisów w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym zawartych zarówno w rozdz. I poświęconym zasadom ogólnym, jak i w rozdziale III poświęconym zasadom prowadzenia egzekucji, a ich nazwy nie są określone normatywnie, do rangi zasad podnosi:

– zasadę prawnego obowiązku prowadzenia egzekucji administracyjnej,

– zasadę stosowania środków egzekucyjnych przewidzianych w ustawie,

– zasadę celowości (wyboru z katalogu dostępnych środków tego, który będzie bezpośrednio prowadził do wykonania obowiązku),

– zasadę stosowania środka egzekucyjnego najmniej uciążliwego dla zobowiązanego,

– zasadę niezbędności postępowania egzekucyjnego,

– zasadę poszanowania minimum egzystencji,

– zasadę zagrożenia,

– zasadę niekonkurencyjności form przymusu państwowego,

– zasadę prawdy obiektywnej,

1. Zob. R. Hauser, Zb. Leoński, Egzekucja administracyjna, Komentarz do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Warszawa 1992, s. 20.

– zasadę zachowania pewnych względów wobec zobowiązanego (unikania sprawiania niepotrzebnych dolegliwości i sprawiania szkód)[1].

3.3. Organy egzekucyjne

Organem egzekucyjnym w zakresie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych jest właściwy miejscowo urząd skarbowy.

Art. 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym podzielono obowiązki podlegające egzekucji na: należności pieniężne i obowiązki o charakterze niepieniężnym. Zobowiązania podatkowe mają charakter pieniężny, w związku z tym, przedmiotem naszego szczególnego zainteresowania są regulacje prawne dot. egzekwowania należności pieniężnych. Po nowelizacji ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w 1990 r., której celem było dostosowanie jej do zmian w organizacji administracji publicznej i całym ustawodawstwie, konsekwentnie utrzymano zasadę scalenia właściwości rzeczowej do prowadzenia egzekucji administracyjnej należności pieniężnych w urzędach skarbowych.

Art. 21 ustawy dopuszczono możliwość, a rozporządzeniem Rady Ministrów z 1985 r. upoważniono określone podmioty do egzekwowania swoich wierzytelności pieniężnych. Wymienieni w rozporządzeniu wierzyciele nie są organami egzekucyjnymi, a jedynie przysługuje im uprawnienie stosowania - w zdecydowanej

1. Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, Polskie postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne, Warszawa 1993, s. 339 i n.

większości przypadków - wyłącznie jednego ze środków egzekucyjnych - egzekucji wynagrodzenia za pracę.

Do stosowania więcej niż jednego spośród środków egzekucyjnych przewidzianych art. 67 ustawy uprawnieni są jedynie:

- urzędy celne - upoważnione do egzekwowania obok należności celnych, grzywien i innych należności pieniężnych orzeczonych w postępowaniu karnym skarbowym prowadzonym przez organy administracji celnej, należności z tytułu podatku od towarów i usług do poboru którego zobowiązani są jako płatnicy,

- oddziały ZUS mogące egzekwować nieopłacone składki z tytułu ubezpieczeń społecznych oraz nienależnie pobranych świadczeń z ubezpieczeń społecznych,

- naczelnicy zakładów karnych (aresztów śledczych) z tytułów określonych w rozporządzeniu.

Jeśli okaże się, że uprawnienie do zastosowania określonego środka egzekucji nie przyniosło pożądanego skutku w postaci wyegzekwowania należności, wierzyciele ci kierują tytuł wykonawczy do właściwego urzędu skarbowego z wnioskiem o zastosowanie innych środków egzekucyjnych.

Prowadzeniem egzekucji w ramach urzędów skarbowych zajmują się referenci egzekucyjni i poborcy skarbowi zatrudnieni w dziale egzekucji, kierowanym przez komornika skarbowego. Referenci egzekucyjni egzekwują należność wzywając zobowiązanych do zapłaty, a także przesyłając pracodawcy, organowi rentowemu, bankowi zawiadomienie o zajęciu części wynagrodzenia (części świadczenia rentowego, wierzytelności z rachunku bankowego) bądź też przez zajęcie wierzytelności. Poborcy skarbowi są służbą

zewnętrzną działów egzekucji, uprawnioną zarówno do egzekwowania należności z pieniędzy, jak i z ruchomości.

Właściwość miejscową organu egzekucyjnego w sprawach należności pieniężnych określa się wg miejsca zamieszkania (siedziby) zobowiązanego, a przy egzekucji prowadzonej z zastosowaniem środka egzekucyjnego polegającego na zajęciu rzeczy, wg miejsca położenia mienia zobowiązanego.

Kierując się zasadą humanitaryzmu, określono w art. 8-11 dobra i wartości uznane za niezbędne dla egzystencji zobowiązanego (ustalenie zakresu niezbędności zależy od organu egzekucyjnego), a przez to wyłączone z egzekucji. Przestrzeganie tej zasady ma także wzgląd praktyczny, gdyż dłużnik wobec którego zastosowano by nieograniczoną niczym egzekucję, mógłby stać się rychło podopiecznym instytucji utrzymywanych ze środków państwa lub gminy. Wskazać natomiast należy to, że wyłączeniu np. obligacji państwowych spod egzekucji, a także ograniczeniu zakresu egzekucji z wkładów oszczędnościowych, przyświecały inne cele.

Wynagrodzenie ze stosunku pracy podlega egzekucji w zakresie określonym w kodeksie pracy.

3.4. Środki egzekucji należności pieniężnych

Środkami egzekucji należności pieniężnych są w myśl art. 67 ustawy:

– egzekucja z pieniędzy (art. 68),

– egzekucja z wynagrodzenia za pracę (art. 72-78),

- egzekucja ze świadczeń zaopatrzenia emerytalnego oraz z ubezpieczenia społecznego (art. 79),

- egzekucja z rachunków bankowych i wkładów oszczędnościowych (art. 80-88),

- egzekucja z innych wierzytelności pieniężnych i innych praw majątkowych (art. 89-96),

- egzekucja z ruchomości (art. 97-111).

Jest zasadą postępowania egzekucyjnego to, że mogąc stosować poszczególne środki egzekucyjne prowadzące do zaspokojenia wierzytelności albo kilka środków jednocześnie, organ egzekwujący winien wybrać środek lub środki najmniej uciążliwe dla dłużnika.

Najprostszym i najbardziej skutecznym w praktyce środkiem egzekucyjnym prowadzącym do zaspokojenia roszczeń wierzyciela jest egzekucja z pieniędzy. Prowadzący egzekucję referent egzekucyjny winien wezwać zobowiązanego do zapłaty należności. Pierwszeństwo wezwania do "dobrowolnego" uiszczania należności przed innymi środkami egzekucyjnymi wynika zarówno ze sposobu sformułowania art. 68 ustawy, jak i faktu umieszczenia egzekucji z pieniędzy w I rozdziale, określającym przepisy wspólne dla wszystkich środków administracyjnej egzekucji należności pieniężnych.

Następstwem wezwania do zapłaty mogą być dwie sytuacje:

1. zobowiązany wpłaca należność i otrzymuje pokwitowanie,

2. zobowiązany nie wpłaca należności pieniężnej.

W przypadku wystąpienia drugiej sytuacji, może mieć miejsce przeszukanie pomieszczeń, schowków, odzieży, teczek i innych przedmiotów należących do zobowiązanego. Przeszukanie teczek, odzieży itp. poza miejscem zamieszkania, może nastąpić tylko na podstawie pisemnego polecenia organu egzekucyjnego. Z przeszukania sporządza się protokół, a jeżeli efektem przeszukania jest odebranie należności pieniężnej, zobowiązanemu wydaje się na urzędowym blankiecie pokwitowanie.

Egzekucja z wynagrodzenia za pracę i egzekucja z zaopatrzenia emerytalnego oraz ze świadczenia z ubezpieczenia społecznego wykazują znaczne podobieństwa.

W obydwu przypadkach organ egzekucyjny przesyła zakładowi pracy (organowi rentowemu) zawiadomienie o zajęciu części wynagrodzenia nie zwolnionej z egzekucji. Jednocześnie organ egzekwujący wzywa pracodawcę (organ rentowy), do wpłacenia należnej kwoty na rachunek organu egzekucyjnego lub bezpośrednio wierzycielowi.

Także w obydwu przypadkach, organ egzekucyjny powiadamia zobowiązanego o zajęciu świadczeń, doręczając odpis tytułu wykonawczego wraz z odpisem wezwania przesłanego pracodawcy (organowi rentowemu), oraz poucza zobowiązanego o tym, że nie wolno mu pobierać świadczenia, poza częścią wolną od zajęcia, ani rozporządzać nią w inny sposób.

Egzekucja z rachunku bankowego jest jednym z typów egzekucji z wierzytelności, w wyniku której dochodzi do zajęcia praw zobowiązanego przysługujących mu w związku z zawarciem umowy rachunku bankowego (ograniczenie prawa udzielania zleceń rozliczeń). Egzekucję rozpoczyna się przesyłając bankowi dłużnika oraz zobowiązanemu zawiadomienie o zajęciu wierzytelności z ra-

chunku bankowego, wskazaniu wielkości należności oraz wezwaniu banku, żeby nie dokonywał bez zgody organu egzekucyjnego wypłat z rachunku do wysokości zajętej wierzytelności. Wzywa się także bank zobowiązanego, do wpłaty wskazanej sumy na rachunek wierzyciela lub organu egzekucyjnego.

Trochę inny przebieg ma egzekucja należności związanej z zajęciem wkładu oszczędnościowego. Jest to egzekucja wierzytelności z rachunku związana z dokumentem. W związku z tym, że posiadanie książeczki oszczędnościowej jest warunkiem wykonywania prawa do wierzytelności, egzekucja odbywa się przez odebranie książeczki oszczędnościowej zobowiązanemu. W przypadku niemożności odebrania książeczki oszczędnościowej, następuje zajęcie przez skierowanie odpisu tytułu wykonawczego wraz z zawiadomieniem o zajęciu.

Egzekucja z innych wierzytelności pieniężnych i praw majątkowych odbywa się przez zajęcie tych wierzytelności i praw. W związku z zastosowaniem tego środka egzekucyjnego, organ egzekucyjny:

1. wzywa dłużnika zajętej wierzytelności aby należnej od niego sumy lub świadczenia do wysokości egzekwowanej należności wraz z kosztami egzekucji nie uiszczał bez zgody organu egzekucyjnego zobowiązanemu w stosunku do którego toczy się postępowanie lecz wpłacił ją organowi egzekucyjnemu.

2. zawiadamia zobowiązanego o zakazie odebrania i rozporządzania zajętą sumą.

Zakaz dotyczy również ustanowionych dla zajętych sum lub świadczeń zabezpieczeń.

Egzekucja z ruchomości jest najbardziej dolegliwym dla zobowiązanego środkiem egzekucji należności pieniężnych. Egzekucja odbywa się przez zajęcie ruchomości przez wpisanie jej do protokołu zajęcia. Zajęcie ruchomości ogranicza prawa właściciela w dysponowaniu przez niego zajętym przedmiotem i w korzystaniu z niego, poza prawem zwykłego użytkowania. Na zajętej ruchomości ujawnia się na zewnątrz znak oznajmiający o jej zajęciu. Poborca z zasady zostawia zajętą ruchomość w miejscu jej zajęcia pod dozorem zobowiązanego, może także odebrać ją i pozostawić pod dozór innej osoby lub pod dozór organu egzekucyjnego.

Zajęcie jest pierwszą fazą egzekucji z ruchomości. Drugą fazą, następującą nie wcześniej jak siódmego dnia od daty zajęcia jest sprzedaż ruchomości zajętej. Termin nie dotyczy sytuacji, gdy ruchomość mogłaby ulec zepsuciu lub jej przechowywanie pociągnęłoby za sobą koszty, niewspółmierne do wartości zajętej ruchomości. Sprzedaż odbywa się zazwyczaj w drodze licytacji publicznej, sprzedaży jednostkom handlowym lub za pośrednictwem przedsiębiorstwa sprzedaży komisowej.

3.5. Postępowanie zabezpieczające

Postępowanie zabezpieczające jest postępowaniem szczególnym. Nie prowadzi ono do wykonania przez zobowiązanego obowiązku, a jedynie stwarza gwarancje, że w przyszłości do wykonania obowiązku dojdzie. Postępowanie o zabezpieczenie wszczyna się na wniosek wierzyciela. W odniesieniu do zobowiązań podatkowych, interesy wierzyciela reprezentuje głównie urząd skarbowy.

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych w art. 21 dopuszcza możliwość zabezpieczenia na majątku podatnika przed terminem płatności podatku a także przed wydaniem decyzji ustalającej wy-

sokość zobowiązania podatkowego. W tym przypadku art. 21 ustawy o zobowiązaniach podatkowych zezwalający na dokonanie zabezpieczenia przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania ma charakter przepisu szczególnego, korespondującego z art. 155 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym. Obydwa przepisy dopuszczają możliwość zastosowania zabezpieczenia w przypadku istnienia uzasadnionej obawy uchylenia się podatnika od spełnienia obowiązku. Przepisy nie zawierają żadnych przesłanek pozwalających na sprecyzowanie podstaw do przypuszczenia, że w przypadku zaistnienia określonych stanów faktycznych "organ może obawiać się" opierając swoje obawy na konkretnych, racjonalnych przesłankach.

W przypadku uwzględnienia wniosku, organ wydaje postanowienie o zabezpieczeniu, zaś w przypadku odmowy - postanowienie o odmowie zabezpieczenia. W przypadku gdy następuje zabezpieczenie przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, organ podatkowy decyzją określa przybliżoną kwotę zobowiązania. Zabezpieczenie skuteczne jest do czasu wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania (zob. wyrok NSA z dn. 12 listopada 1987 r., SA/P 753/87 "Orzecznictwo NSA" 1988, poz. 15).

Postanowienie o zabezpieczeniu doręcza się zobowiązanemu. Środkiem zaskarżenia przysługującym na postanowienie o zabezpieczeniu są zarzuty, które może zgłosić wyłącznie zobowiązany. W sprawie zarzutów organ rozstrzyga w formie postanowienia, na które zobowiązanemu przysługuje prawo złożenia zażalenia. Na postanowienie wydane w wyniku złożenia zażalenia, przysługuje prawo skargi do NSA. W postanowieniu o zabezpieczeniu organ określa obowiązek którego zabezpieczenie dotyczy oraz sposób i zakres zabezpieczenia. Przed terminem płatności ważność zabezpieczenia wynosi jeden miesiąc, jednak organ może w każdej chwili

uchylić lub zmienić postanowienie o zabezpieczeniu a z ważnych przyczyn przedłużyć zabezpieczenie o jeszcze jeden miesiąc. Dopuszczalne jest stosowanie kilku środków zabezpieczenia łącznie.

CZĘŚĆ CZWARTA

OCENA OGÓLNA I KIERUNKI EWOLUCJI POLSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO

ROZDZIAŁ 1

POLSKI SYSTEM PODATKOWY A PODATKI W KRAJACH WSPÓLNOTY EUROPEJSKIEJ

1. Procesy integracji Polski ze Wspólnotą Europejską stawiają przed naszym systemem prawnym, w tym także przed systemem podatkowym, dodatkowe wymogi. Polski system prawny powinien więc ewoluować w kierunku wzorców przyjętych przez Wspólnotę Europejską. W zakresie budowy "wzorcowego" systemu podatkowego Polska jest przy tym pod wieloma względami w sytuacji lepszej, niż wiele krajów - członków Wspólnoty. Od 1990 r. budujemy bowiem w naszym kraju zupełnie nowy system podatkowy, uwzględniający wymogi gospodarki rynkowej. Zmiany muszą być przy tym tak istotne, że zakładają wręcz zerwanie z systemem poprzednio obowiązującym i budowę nowego systemu od podstaw. Można i należy więc to zrobić w sposób maksymalnie racjonalny, uwzględniając zarówno wzorce docelowe, jak i doświadczenia innych krajów Wspólnoty.

Na dzień dzisiejszy nie wszystkie rozwiązania podatkowe w krajach Wspólnoty nadają się natomiast do naśladowania. Systemy podatkowe tworzyły się bowiem w tych krajach przez dziesięciolecia, są często skomplikowane (w większości krajów Wspólnoty obowiązuje ponad 30 różnych podatków w każdym państwie), wynikają z różnorodnych kompromisów społecznych i politycznych.

Polska ma oczywiście także swoją specyfikę, którą musi uwzględniać przy reformowaniu prawa podatkowego. Chodzi tu głównie o poziom bogactwa narodowego i poziom życia obywateli oraz o zaszłości po okresie realnego socjalizmu, szczególnie widoczne w okresie przechodzenia do gospodarki rynkowej. Dlatego na etapie przejściowym nie należy wykluczać nawet daleko idącej

oryginalności i różnic w polskim systemie podatkowym, w stosunku zarówno do rozwiązań krajów Wspólnoty, jak i do przyjętych przez Wspólnotę "wzorców" w tym zakresie.

2. Jak wykazują doświadczenia krajów zachodnich oraz postulaty specjalistów - wysokość obciążeń podatkowych w poszczególnych państwach winna być skorelowana ze stopniem zamożności społeczeństw. W gospodarce rynkowej istnieje prawidłowość, że wysokość tych obciążeń zwiększa się wraz ze wzrostem bogactwa narodowego. Dzisiejszy poziom bogactwa narodowego Polski (mierzony wielkością dochodu narodowego na mieszkańca) jest zbliżony do poziomu krajów zachodnich z połowy lat sześćdziesiątych. W tym okresie poziom obciążeń podatkowych w wymienionych krajach zbliżony był do 30% dochodu narodowego. Obecnie w Polsce poziom ten ustala się na około 45%. Daje to podstawę wielu specjalistom do wyciągania wniosków o nadmiernym fiskalizmie polskiego systemu podatkowego. Wskazuje się przy tym, że sytuacja taka prowadzić może do wielu negatywnych zjawisk, takich jak: brak skłonności do inwestowania, recesja itp. Poziom obciążeń podatkowych w różnych krajach zachodnich przedstawia poniższe zestawienie.

Tabela 4. Obciążenia fiskalne w krajach EWG, Japonii i w Stanach Zjednoczonych w latach 1965-1991.
Źródło: *Statistiques des recettes publiques des pays membres de l'OCDE 1965-1991.* OCDE

Kraj	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1991
						w % PKB	
Belgia	31,2	35,7	41,8	44,4	47,6	44,9	42,0
Dania	29,9	40,4	41,4	45,5	49,0	48,6	48,2
Francja	34,5	35,1	36,9	41,7	44,5	43,7	43,9
Grecja	22,0	25,3	25,5	29,4	35,1	36,5	*
Hiszpania	14,3	16,7	19,4	23,8	28,8	34,4	34,6
Holandia	33,2	37,6	43,7	45,8	44,9	45,2	47,2
Irlandia	26,0	31,2	31,6	34,0	38,0	37,2	37,9
Luksemburg	30,6	30,9	42,8	46,0	50,1	50,3	*
Portugalia	18,4	23,1	24,7	28,7	31,6	34,6	35,5
RFN	31,6	32,9	36,0	38,2	38,1	37,7	36,6
Wielka Brytania	30,4	36,9	35,5	35,3	37,9	36,7	36,2
Włochy	25,5	26,1	26,2	30,2	34,4	39,1	40,5
Japonia	18,3	19,7	20,9	25,4	27,6	31,2	*
Stany Zjednoczone	25,9	29,2	29,0	29,5	29,2	29,9	*

3. W strukturze obciążeń podatkowych krajów zachodnich tradycyjnie konsekwentnie wyróżnia się składki na ubezpieczenia społeczne, włączając je jednak do kategorii "obciążeń podatkowych". Relacje między składkami na ubezpieczenia społeczne i podatkami układają się przy tym bardzo różnie w poszczególnych krajach zachodnich. Zależy to od tradycji rozwiązań organizacyjnych oraz prowadzonej polityki w zakresie ubezpieczeń społecznych. Podkreśla się przy tym jednak, że składki na ubezpieczenia społeczne mają względnie niewielki wpływ na funkcjonowanie rynków krajowych i tworzącego się wspólnego rynku międzynarodowego. Dla-

tego kwestie składek pozostawiono w pełni ustawodawstwom poszczególnych krajów, nie obejmując ich procesami harmonizacji w ramach Wspólnoty. W poszczególnych krajach wysokość składek na ubezpieczenia społeczne w całości obciążeń podatkowych jest bardzo zróżnicowana i kształtuje się od ponad 44% we Francji do 3% w Danii. Ilustruje to poniższa tabela.

Tabela 5. Stuktura dochodów fiskalnych w krajach EWG według źródeł w 1990 r. Źródło jak w tabeli 4.

źródło dochodu / kraj	Belgia	Dania	Francja	Grecja	Hiszpania	Holandia	Irlandia	Luksemburg	Portugalia	RFN	Wielka Bryt.	Włochy
1. Podatki z tytułu dochodów i zysków	37,3	58,5	17,3	20,4	30,7	32,3	36,9	40,3	25,4	32,1	39,4	36,5
w tym:												
a) podatek dochodowy dla osób fizycznych	30,7	52,7	11,8	14,5	21,8	24,7	31,9	24,1	16,0	27,5	28,4	26,3
b) podatek dochodowy dla przedsiębiorstw	6,4	3,3	5,3	5,6	8,8	7,5	5,0	16,2	7,4	4,7	11,0	10,0
2. Składniki na ubezpieczenia społeczne	34,7	3,0	44,2	28,4	35,4	37,3	14,8	27,7	27,6	36,8	17,5	32,9
w tym:												
a) płacone przez pracowników najemnych	11,6	2,4	13,3	13,4	5,8	23,5	5,2	10,7	10,2	15,9	6,6	6,3
b) płacone przez pracodawców	20,7	0,6	27,3	12,8	25,5	7,9	9,0	10,7	16,4	18,8	10,0	23,6
3. Podatki od płac lub od zatrudnienia	-	0,6	1,9	0,7	-	-	1,3	-	-	-	-	0,3
4. Podatki majątkowe	2,6	0,6	5,2	4,8	5,5	3,7	4,7	8,5	2,4	3,3	8,4	2,3
5. Podatki od towarów i usług	25,3	33,4	28,2	45,7	28,3	26,4	42,3	23,5	44,0	27,4	30,4	28,0
w tym:												
a) podatek od wartości dodanej VAT	16,0	18,5	18,5	25,2	15,8	16,5	20,5	13,9	19,7	17,0	16,5	14,7
b) akcyzy	4,8	10,1	6,0	12,3	0,6	5,7	17,1	8,0	13,9	7,1	10,8	10,5
6. Inne podatki	-	3,9	3,2	-	0,1	0,3	-	-	0,6	0,4	4,3	-
Ogółem	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Mimo względnej obojętności ekonomicznej składek na ubezpieczenia społeczne w krajach zachodnich, obciążenie to ma zupełnie inny wymiar w warunkach Polski. Podkreślić tu należy nie tylko duży udział składek w całości obciążeń fiskalnych w naszym kraju, lecz także fakt, że płacą je głównie pracodawcy, co stanowi ogromne dodatkowe obciążenie finansowe dochodów z działalności gospodarczej, które nie mogą być tym samym przeznaczane na rozwój. Utrzymywanie aktualnego stanu ubezpieczeń społecznych w Polsce, a zwłaszcza systemu kalkulacji składek grozi więc w dalszej perspektywie załamaniem się systemu finansowego podmiotów gospodarczych i systemu finansów publicznych[1].

4. Jeśli pominiemy składki na ubezpieczenia społeczne, w strukturze dochodów podatkowych krajów zachodnich rysują się dość wyraźne prawidłowości (patrz tabela 6, str. 228). Otóż najbogatsze z tych krajów, posiadające przy tym najbardziej sprawny i najlepiej zorganizowany aparat fiskalny, bazują głównie na podatkach bezpośrednich. Natomiast kraje biedniejsze, o aparacie podatkowym mniej sprawnym (jak Grecja, Portugalia czy Irlandia) czerpią swoje dochody podatkowe przede wszystkim z podatków pośrednich. Polska, mająca stosunkowo niski poziom bogactwa krajowego i stosunkowo słaby aparat skarbowy, pod względem struktury podatków przypomina raczej kraje z pierwszej grupy, tj. kraje bogate, ze sprawnym aparatem fiskalnym. Ta sprzeczność winna być brana pod uwagę przy kształtowaniu struktury podatków w przyszłości. Kwestie te nie są jednak przedmiotem harmonizacji w ramach Wspólnoty, Polska ma więc w tym zakresie swobodę w kształtowaniu struktury systemu podatkowego.

1. Zob. **B. Wierzba**, Obciążenia fiskalne w Polsce na tle krajów członkowskich Wspólnoty Europejskiej, "Bank i Kredyt" 1993, nr 11.

5. Jednym z istotnych problemów, będących przedmiotem harmonizacji w ramach Wspólnoty Europejskiej jest natomiast podatek od wartości dodanej. Jest on powszechny w krajach Wspólnoty. Harmonizacja w zakresie tego podatku sprowadza się praktycznie do postulatu istnienia tylko dwóch stóp podatkowych oraz możliwie zbliżonego ich poziomu w poszczególnych krajach. Przyjmuje się przy tym, że stopa normalna w tym podatku winna się mieścić w przedziale 14-20%, zaś stopa zniżona (bez określania jej poziomu) nie powinna być stosowana szerzej, niż do jed-

Tabela 6. Struktura dochodów fiskalnych w krajach EWG bez obciążeń na ubezpieczenia społeczne, wed ug źródeł z 1990 r.
Źródła: jak w tabeli 4 i 5.

źródło dochodu / *kraj*	Belgia	Dania	Francja	Grecja	Hiszpania	Holandia	Irlandia	Luksemburg	Portugalia	RFN	Wielka Bryt.	Włochy
1. Podatki z tytułu dochodów i zysków	57,1	60,3	31,0	28,5	47,5	51,5	43,3	55,7	35,1	50,8	47,8	54,4
w tym:												
a) podatek dochodowy dla osób fizycznych	47,0	54,3	21,1	20,3	33,7	39,4	37,4	33,3	22,1	34,5	34,4	39,2
b) podatek dochodowy dla przedsiębiorstw	9,8	3,4	9,5	7,8	13,6	12,0	5,9	22,4	10,2	7,4	13,3	14,9
2. Podatki od płac lub od zatrudnienia	-	0,6	3,4	1,0	-	-	1,5	-	-	-	-	0,5
3. Podatki majątkowe	4,0	0,6	9,3	6,7	8,5	5,9	5,5	11,8	3,3	5,2	10,2	3,4
4. Podatki od towarów i usług	38,7	34,4	50,5	63,8	43,8	42,1	49,6	32,5	60,8	43,4	36,8	41,7
w tym:												
a) podatek od wartości dodanej VAT	24,5	19,1	3,2	35,2	24,5	26,3	24,1	19,2	27,2	26,9	20,0	21,9
b) akcyzy	7,4	10,4	10,8	17,2	0,9	9,0	20,1	11,1	19,2	11,2	13,1	15,6
6. Inne podatki.	-	4,0	5,7	-	0,2	0,5	-	-	0,8	0,6	5,2	-
Ogółem		100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

nej trzeciej wartości obrotu towarowego. Polska pod pewnymi względami nie spełnia aktualnie tych wymogów, są one jednak łatwe do wprowadzenia, nawet w krótkim czasie.

6. Drugi kluczowy człon naszego systemu podatkowego - podatek dochodowy od osób fizycznych, ukształtowany jest w poszczególnych krajach Wspólnoty w sposób bardzo zróżnicowany i różny jest też jego udział w strukturze dochodów podatkowych (patrz tabela 6). Jest on względnie obojętny dla funkcjonowania rynku międzynarodowego, dlatego nie zakłada się harmonizacji tego podatku w ramach Wspólnoty. Prawie powszechnie uważa się jednak przy tym, że na tle krajów Wspólnoty, podatek dochodowy od osób fizycznych w Polsce jest nadmiernie wysoki, co może odbić się niekorzystnie na skłonności do oszczędzania i inwestowania, a tym samym stać się hamlucem wzrostu gospodarczego[1].

7. Powszechnym problemem do rozwiązania prawie we wszystkich krajach Wspólnoty jest reforma podatków lokalnych. Jest to sprawa w pełni aktualna także w Polsce. Kwestia ta należy jednak do najbardziej skomplikowanych, dlatego twierdzi się, że jest to problem, o którym mówi się zawsze, lecz nie rozwiązuje go nigdy. Zapewne z tych względów wymogi harmonizacyjne Wspólnoty w zakresie podatków lokalnych są bardzo liberalne. Europejska Karta Samorządu Terytorialnego zawiera w tym zakresie dwa ogólne zapisy[2]:

– przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków, których wyso-

1. **B. Wierzba**, op. cit.
2. Zob. Europejska Karta Samorządu Terytorialnego Counsil of Europe, Strasbourg 1990.

kość społeczności te mają prawo ustalać w zakresie ustalonym przez ustawę;

- systemy finansowe, na jakich opierają się dochody pozostające do dyspozycji społeczności lokalnych, powinny być zróżnicowane i elastyczne, w miarę możliwości w praktyce rozwijające się równolegle do zmian zachodzących w poziomie rzeczywistych kosztów związanych z wykonywaniem uprawnień.

Pierwszy wymóg Polska spełniała zawsze. Drugiego - nie spełnia dzisiaj żaden z krajów Wspólnoty, dlatego nie będzie on uwzględniany lub będzie interpretowany bardzo liberalnie. Ogólnie, system lokalnych obciążeń fiskalnych w Polsce nie odbiega dzisiaj, a jeżeli w określonych aspektach odbiega, to na korzyść - od systemów podatków lokalnych większości krajów Wspólnoty.

8. Reasumując, można stwierdzić, że w aspekcie porównawczym, z uwzględnieniem wymogów sharmonizacji systemów podatkowych w ramach Wspólnoty, polski system podatkowy nie odbiega w rażący sposób od ogólnych wzorców. Uwagi szczegółowe w tym zakresie można sprowadzić do następujących postulatów[1]:

- redukcji wydatków socjalnych, co umożliwiłoby obniżenie poziomu składek na ubezpieczenia społeczne. Ciężar tych składek winien być przy tym ponoszony zarówno przez pracowników, jak i samych ubezpieczonych;

1. Zob. **B. Wierzba**, op. cit.

- obniżki stawki podstawowej VAT i ograniczenia zakresu stosowania stawki obniżonej;

- w podatku dochodowym od osób fizycznych należałoby podwyższyć kwoty wolne od podatku coraz szerzej zastosować ulgi inwestycyjne i rodzinne (co jest powszechną praktyką w krajach Wspólnoty);

- w podatkach lokalnych należy dążyć do ich uproszczenia, zastosowania metod ustalania podstawy opodatkowania przyjętych w krajach rozwiniętych (np. katastry w podatku od nieruchomości) oraz poprawić elastyczność i wydajność podstawowych dochodów lokalnych (np. poprzez przyznanie gminom większych udziałów w podatkach dochodowych lub przekazanie udziału w VAT).

ROZDZIAŁ 2

POLSKI SYSTEM PODATKOWY W WARUNKACH PRZECHODZENIA DO GOSPODARKI RYNKOWEJ

W cz. I, rozdz. 7 niniejszej pracy przedstawiliśmy podstawowe zasady racjonalnego systemu podatkowego. Mimo, że Polska jest w okresie szczególnym - przechodzenia do gospodarki rynkowej, co wręcz zakłada konieczność przeprowadzenia gruntownych zmian, także w prawie podatkowym, wypracowane przez naukę uniwersalne zasady podatkowe winny być u nas przestrzegane w takim stopniu, jak tylko pozwalają na to szczególne prawa "okresu przejściowego".

Wyjątkowo dotkliwie odczuwa się w ostatnich latach w Polsce łamanie zasady **pewności opodatkowania.** Przepisy podatkowe zmieniane są w sposób nonszalancki (np. wielokrotne zmiany stawek podatku obrotowego i ceł w trakcie roku), zaskakując podatników (np. wprowadzenie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów), nie dając im możliwości dostosowania swojej działalności do nowej sytuacji (np. powoływany podatek zryczałtowany). W skrajnych przypadkach przepisy podatkowe działają wstecz. Instrumentalne naginanie konstrukcji podatkowych do trudnej sytuacji budżetu państwa, a nawet do celów zupełnie bieżących (np. obawa przed wzrostem cen z powodu wprowadzenia VAT) owocują często rozwiązaniami podatkowymi zupełnie ignorującymi interesy podatników i wymogi prowadzenia przez nich normalnej działalności. To powoduje nie tylko straty finansowe u wielu podatników, lecz także podważa zaufanie do państwa i wzmaga nielegalną ucieczkę przed podatkami.

Także przestrzeganie zasady **prostoty opodatkowania** pozostawia wiele do życzenia. Niektóre polskie podatki mają zbyt skom-

plikowaną konstrukcję, nieczytelne przepisy (zwłaszcza wykonawcze), pozostawiając przy tym ogromny zakres uznaniowości organom podatkowym. Wywołuje to niekończące się nieporozumienia i konflikty między organami podatkowymi i podatnikami. W oczywisty sposób nie sprzyja to też zachowaniu podstawowego warunku przestrzegania prawa - jego dobrej znajomości przez adresatów. Wiele aktów prawa podatkowego wydawane i interpretowane jest w ten sposób, jakby ich adresatami były wyłącznie organy podatkowe, bez liczenia się z interesami podatników. Często też występuje sytuacja, że nawet organy podatkowe nie są w stanie stosować określonych przepisów prawa podatkowego, oczekując na interpretacje i wyjaśnienia Ministerstwa Finansów. Dlatego za niepokojące zjawisko należy uznać wzrost ilości i rangi wewnątrznych wyjaśnień i interpretacji podatkowych (tzw. lex telefax), co jest konsekwencją mniejszej jasności przepisów prawa podatkowego, jego częstych zmian. Prowadzi to do znacznego ograniczenia roli publikowanych aktów prawnych Ministra Finansów, interpretujących szczegółowe aspekty prawa podatkowego. Jest to negatywne zjawisko w państwie prawa.

Polskie prawo podatkowe nie zawsze przestrzega też zasadę **merytorycznego i formalnego uwzględniania interesów zarówno podatnika, jak i Skarbu Państwa.** Ten ostatni interes staje się często bezwzględnie dominującym. Na szczęście nasz system prawny zawiera już wiele ustrojowych rozwiązań oraz instytucje, które zapewniają ochronę słusznych interesów podatników. Należy do nich przede wszystkim: Naczelny Sąd Administracyjny, Trybunał Konstytucyjny i inicjatywy Rzecznika Praw Obywatelskich. Pozwalają one na łagodzenie bezwzględnej dominacji interesu Skarbu Państwa nad słusznymi interesami podatników.

Polskie prawo podatkowe winno więc zmierzać do **stabilizacji, jasności** oraz przestrzegania innych, uniwersalnych wartości dobre-

go prawa. W tym względzie zgłaszane w naszej literaturze już wcześniej postulaty (Zob. C. Kosikowski, Porządkowanie polskiego prawa finansowego, Ossolineum 1983) pozostają w pełni aktualne. Należałoby rozważyć ponownie zgłaszany wielokrotnie przez Ł. Mastalskiego postulat opracowania ordynacji podatkowej. Pomysly te mogą bowiem dobrze posłużyć uporządkowaniu polskiego prawa podatkowego i budowie newralgicznego w warunkach gospodarki rynkowej systemu stabilnej równowagi między interesami podatników z jednej strony, a interesami Skarbu Państwa - z drugiej.

WYBÓR LITERATURY Z ZAKRESU POLSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO

1. Książki i artykuły

1. M. Aleksandrowicz, M. Grzybowski, *Z zagadnień rachunkowości i opodatkowania fundacji*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 1991, nr 10.

2. M. Aleksandrowicz, J. Fiszer, S. Jędrzejewski, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Przegląd Podatkowy 1992, nr 6-12, 1993, nr 1-3 i 5-8.

3. A. Bator, *Interpretacja a konkretyzacja obowiązków na przykładzie prawa podatkowego*, RPEiS 1991, nr 3.

4. J. Białobrzeski, *Opodatkowanie dochodów uzyskanych przez Polaków za granicą i osoby zagraniczne w Polsce*, Warszawa 1992.

5. J. Białobrzeski, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1992.

6. J. Białobrzeski, *Opodatkowanie w świetle umów o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu*, Finanse 1975, nr 1.

7. W. Bień, *Nowy podatek od obrotów - Kolejny krok do Europy*, Kontrola Państwowa 1993, nr 3.

8. I. Bolkowiak, *Docelowy system podatkowy*, Przegląd Podatkowy 1991, nr 2.

9. I. Bolkowiak, *Opodatkowanie pozarolniczej gospodarki nieuspołecznionej w Polsce Ludowej (próba periodyzacji)*, Finanse 1984, nr 5.

10. I. Bolkowiak, *Problemy opodatkowania gospodarki nieuspołecznionej i ludności*, Finanse 1981, nr 12.

11. S. Bolland, *Uwagi o teorii przerzucania podatków*, Warszawa 1976.

12. G. Borys, *Podatek gruntowy jako instrument oddziaływania na rolnictwo indywidualne*, Finanse 1980, nr 7.

13. B. Brzeziński, J. Jezierski, *Miejsce podatku gruntowego w systemie obciążeń finansowych rolnictwa indywidualnego*, Acta Univ, N. Copernici 1993, nr XXII.

14. B. Brzeziński, *Regulacja prawna podatków i opłat lokalnych (Uwagi de lege ferenda)*, Nowe Prawo 1984, nr 2.

15. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Komentarz do ustawy o zobowiązaniach podatkowych*, Toruń 1993.

16. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1993.

17. B. Brzeziński, J. Jezierski, *Problemy stosowania ulg podatkowych związanych z nabyciem budynku mieszkalnego lub lokalu w drodze spadku lub darowizny*, Palestra 1985, nr 9.

18. B. Brzeziński, *Samoopodatkowanie ludności.* Finanse 1986, nr 4.

19. B. Brzeziński, J. Jezierski, *Wybrane zagadnienia regulacji prawnej opodatkowania spadków i darowizn*, Nowe Prawo 1986, nr 9.

20. B. Brzeziński, J. Jezierski, *Opodatkowanie spadków i darowizn*, Warszawa 1986.

21. B. Brzeziński, J. Jezierski, *Opodatkowanie gospodarki uspołecznionej w świetle zasad podatkowych.* Acta Univ. N. Copernici 1987, nr XXV.

22. B. Brzeziński, J. Jezierski, *Przegląd orzecznictwa NSA i SN w sprawach podatkowych za lata 1981-1985*, Finanse 1988, nr 2-3 i 7-8 nr 5.

23. B. Brzeziński, *Kompetencje prawotwórcze rad narodowych w dziedzinie podatków i opłat*, Toruń 1989.

24. B. Brzeziński, J. Jezierski, *Przepisy ogólne prawa podatkowego*, Nowe Prawo 1989, nr 7-8.

25. B. Brzeżiński, J. Głuchowski, *Reformy polskiego prawa podatkowego w latach osiemdziesiątych*, Państwo i Prawo 1990, nr 1.

26. B. Brzeziński, J. Jezierski, *Zagadnienia ustalania podstawy opodatkowania w podatku od spadków i darowizn*, Acta Univ, N. Copernici 1991, nr 29.

27. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Zobowiązania podatkowe. Przepisy ogólne, procedura, egzekucja*, Szczecin 1991.

28. B. Brzeziński, *Zobowiązania podatkowe w świetle orzecznictwa sądów*, Toruń 1993.

29. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz do ustawy*, Toruń 1992.

30. R. Budzinowski, *Zwolnienie od opłaty skarbowej umów przenoszących własność gospodarstw rolnych lub ich części w praktyce notarialnej*, Rejent 1993, nr 2.

31. E. Bukowska, *Ocena funkcjonowania kodeksu postępowania administracyjnego w postępowaniu podatkowym*, Organizacja - Metody - Technika 1987, nr 12.

32. J. Chechliński, *Ogólna teoria podatku w formacjach przedsocjalistycznych*, Zeszyty Naukowe SGPiS 1961, nr 5.

33. J. Chechliński, *Podatek jako ekonomiczna kategoria podziału*, Finanse 1960, nr 3.

34. J. Chechliński, *Z zagadnień teorii podatku*, Warszawa 1963.

35. A. Chochołek, *Zasady prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów*, Warszawa 1992.

36. E. Chojna-Duch, *Kształtowanie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, Samorząd Terytorialny 1992, nr 3.

37. K. Chustecka, *Opłata skarbowa - ujednolicone teksty aktów prawnych i komentarz*, Warszawa 1990.

38. K. Chustecka, *Opłata skarbowa od umów i dokumentów*, Warszawa 1992.

39. K. Chustecka, *Ustawa o opłacie skarbowej. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1992.

40. K. Chustecka, *Podatki i opłata skarbowa*, Rejent 1993, nr 5.

41. J. Czuma, *Z etymologii i przekształcenia znaczenia podatków*, Roczniki Naukowo-Społeczne 1949, nr 1.

42. T. Dębowska-Romanowska, W *przedmiocie równości obciążenia podatkowego w zakresie opodatkowania usług intelektualnych w projekcie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*, Rejent 1993, nr 1.

43. E. Drozd, *W sprawie wykładni art. 3 ust. 1 pkt 1 lit. j ustawy z 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej*, Rejent 1993, nr 3/4.

44. A. Drwiłło, J. Gliniecka, *Podwójne opodatkowanie a obowiązek podatkowy zagranicznych osób fizycznych i prawnych w polskim prawie podatkowym*, Państwo i Prawo 1979, nr 8-9.

45. J. Dziuba, *Podatki i opłaty lokalne*. Poradnik prawniczy, Poznań 1991.

46. L. Etel, J. Kownacki, *Vademecum podatnika*, Białystok 1991.

47. L. Etel, *Podatki i opłaty lokalne*, Gazeta Samorządowa 1990, nr 20.

48. L. Etel, *Podatki jako instrument oddziaływania organów terenowych na gospodarkę przedsiębiorstw państwowych w latach 1944-1989*, Prawo, Administracja, Zarządzanie 1992, nr 2.

49. L. Etel, *Podatki obciążające działalność gospodarczą w Polsce*, Białystok 1993.

50. L. Etel, J. Bieluk, J. Presnarowicz, *Komentarz do ustawy o podatku rolnym*, Białystok 1994.

51. L. Etel, J. Makarewicz, J. Wojtiuk, *Ulgi i odliczenia w podatku dochodowym od osób fizycznych*, Białystok 1994.

52. J. Fiszer, *Międzynarodowe podwójne opodatkowanie - problemy definicji*, Państwo i Prawo 1990, nr 3.

53. J. Fiszer, *Unikanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania*, Państwo i Prawo 1990, nr 9.

54. J. Fiszer, *Polskie umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania*, Państwo i Prawo 1990, nr 2.

55. P. Gabriel, J. Mikołajewicz, *Kilka uwag o ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*, RPEiS 1992, nr 1.

56. N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.

57. E. Georgjew, *Problematyka umów zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu*, RPEiS 1989, nr 2.

58. M. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny i innych osób trzecich*, Warszawa 1973.

59. M. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa małżonków za zobowiązania podatkowe*, Studia Prawnicze 1972, nr 32.

60. J. Gliniecka, *Problem podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, Państwo i Prawo 1987, nr 1.

61. J. Głuchowski, *Prawo podatkowe państw zachodnich*, Toruń 1986.

62. J. Głuchowski, *Międzynarodowe umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu*, Państwo i Prawo 1983, nr 2.

63. J. Głuchowski, *Podatki w projektach konstytucyjnych 1989-1991*, Przegląd Podatkowy 1992, nr 11.

64. J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 1993.

65. J. Głuchowski, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, Wydawnictwa Sejmowe, Warszawa 1992.

66. J. Głuchowski, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Wydawnictwa Sejmowe, Warszawa 1992.

67. J. Głuchowski, M. Kalinowski, *Opodatkowanie dochodów pracowników uniwersyteckich*, Toruń 1992.

68. A. Gomułowicz, *Opodatkowanie dochodów ludności na podstawie znamion zewnętrznych*, RPEiS 1980, nr 2.

69. A. Gomułowicz, R. Hauser, *Postępowanie podatkowe po nowelizacji kodeksu postępowania administracyjnego*, Organizacja - Metody - Technika 1980, nr 10.

70. A. Gomułowicz, *Niektóre społeczno-gospodarcze i polityczne uwarunkowania procedury podatkowej*, RPEiS 1982, nr 3.

71. A. Gomułowicz, *Sądownictwo administracyjne w zakresie zobowiązań podatkowych*, Organizacja - Metody - Technika 1982, nr 10.

72. A. Gomułowicz, *Zagadnienie pośredniego charakteru podatku obrotowego*, RPEiS 1985, nr 3.

73. A. Gomułowicz, *Przerzucalność podatku obrotowego w PRL*, Poznań 1988.

74. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym*, RPEiS 1989, nr 3.

75. A. Gomułowicz, *Zagadnienia neutralności systemu podatkowego*, RPEiS 1990, nr 2.

76. A. Gomułowicz, *Zasada zdolności płatniczej podatnika*, RPEiS 1990 nr 3/4.

77. D. Gotz-Kozierkiewicz, *Podatek VAT od towarów i usług*, Warszawa 1993.

78. D. Gotz-Kozierkiewicz, *Ekonomiczne aspekty umów w sprawach zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu*, Studia Finansowe 1979, nr 28.

79. E. Grzelak, *VAT - podatek od wartości dodanej*, Warszawa 1993.

80. A. Hanusz, *Podatek od nieruchomości*, Przegląd Sądowy 1991, nr 3.

81. A. Hanusz, *Opłaty lokalne w Polsce*, Przegląd Sądowy 1992, nr 7/8.

82. A. Hanusz, *Podatki i opłaty lokalne. Przepisy, orzecznictwo, komentarz*, Warszawa 1993.

83. K. Jandy-Jędrośka, *Progresja w prawie podatkowym i jej zastosowanie przy opodatkowaniu dochodów w Polsce*, Wrocław 1973.

84. E. Jankowski, *Odpowiedzialność małżonka podatnika za jego zaległości podatkowe*, Finanse 1984, nr 11.

85. E. Jankowski, *Odpowiedzialność spadkobiercy i zapisobiercy za zobowiązania podatkowe spadkodawcy*, Finanse 1985, nr 10.

86. D. Jasińska, *Ewolucja polskiego podatku gruntowego*, Finanse 1978, nr 9.

87. Z. Jaśkiewicz, *Przerzucalność podatków, w: Studia podatkowe i budżetowe, Toruń 1964.*

88. J. Jaśkiewiczowa, *Podatki konsumpcyjne, w: System instytucji prawno-finansowych PRL, Wrocław 1985.*

89. J. Jaśkiewiczowa, *Konstrukcja progresji podatkowej w Polsce*, Sopot 1965.

90. J. Jaśkiewiczowa, *Elementy podatkowe opłat publicznych*, Toruń 1964.

91. A. Jurcewicz, *Obciążenie gruntów rolnych podatkiem od nieruchomości*, Prawo rolne 1991, nr 1.

92. L. Kamińska, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z komentarzem*, Poznań 1992.

93. L. Kamińska, *VAT - nowa jakość podatkowa*, Poznań 1993.

94. A. Komar, *Problemy reformy systemu podatkowego*, RPEiS 1987, nr 1.

95. A. Komar, *Problematyka podatku od wartości dodanej*, RPEiS 1988, nr 1.

96. A. Komar, *Systemy podatkowe krajów Wspólnot Europejskich*, Warszawa 1989.

97. A. Komar, *Koncepcje reformy polskiego systemu podatkowego*, RPEiS 1992, nr 3.

98. A. Konopka, W. Sech, J. Dziuba, *Podatek dochodowy od dochodów i działów specjalnych produkcji rolnej*, Warszawa 1992.

99. K. Koperkiewicz-Mordel, *Nowe rozwiązania prawne w zakresie opodatkowania nieruchomości*, RPEiS 1986, nr 4.

100. E. Kosakowski, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1993.

101. C. Kosikowski, *Problem zmiany systemu i prawa podatkowego*, Państwo i Prawo 1990, nr 3.

102. C. Kosikowski, *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986.

103. C. Kosikowski, *Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji*, Ossolineum 1983.

104. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1994.

105. A. Kostecki, *Podatki przychodowe*, w: System instytucji prawno-finansowych PRL, Wrocław 1985.

106. A. Kostecki, *Podmiotowość podatkowa małżonków*, Państwo i Prawo 1965, nr 1.

107. T. Koza, *Omówienie wyroku Sądu Najwyższego z 27 czerwca 1983, III ARN 8/83 (dot. przedawnienia wymiaru podatku; art. 7 ust. 1 ustawy z 19 listopada 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych)*, Problemy Praworządności 1983, nr 11.

108. J. Kozłowska, E. Radzewicz, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 1991.

109. J. Kozłowska, H. Napiórkowska, E. Radzewicz, *Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych w 1994 roku*, Warszawa 1994.

110. B. Kozłowska, *Prawny obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych przez rolników zatrudniających w swoich gospodarstwach pracowników*, Prawo rolne 1992, nr 1.

111. R. Krasnodębski, *Podatek od towarów i usług na tle rozwiązań przyjętych w państwach Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej*, Studia Iuridica 1993, nr 26.

112. T. Krzemiński, *System podatkowy i dotacje budżetowe*, Warszawa 1986.

113. W. Kubiak, *Kodeks postępowania administracyjnego a podatki*, Finanse 1980, nr 11.

114. J. Kulicki, *Zasady opodatkowania nieujawnionych źródeł przychodów*, Warszawa 1992.

115. H. Kubalska, *Uprawnienia podatników w postępowaniu przed organem podatkowym*, Łódź 1992.

116. H. Litwińczuk, *Podatki majątkowe we współczesnych systemach podatkowych*, Finanse 1980, nr 4.

117. H. Litwińczuk, *Władztwo lokalne w sferze podatkowej*, Finanse 1985 nr 9.

118. H. Litwińczuk, *Prawo bilansowe i podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1993.

119. W. Łączkowski, *Problemy opodatkowania ludności w Polsce*, RPEiS 1991, nr 1.

120. M. Łukaszewski, L. Prusiński, *Postępowanie podatkowe*, Gdańsk 1988.

121. A. Majchrzycka-Guzowska, *Vademecum podatkowe dla ludności*, Warszawa 1988.

122. A. Majchrzycka-Guzowska, *Vademecum podatków dla rolników*, Warszawa 1988.

123. K. Makowska, *Komentarz do projektowanych opłat od wzrostu wartości nieruchomości*, Samorząd Terytorialny 1993, nr 5.

124. J. Małecki, *Podatkowe instrumenty racjonalnego użytkowania ziemi*, Państwo i Prawo 1981, nr 8.

125. J. Małecki, *Opodatkowanie fundacji i spółek*, RPEiS 1989, nr 1.

126. J. Małecki, *Ewolucja opodatkowania przedsiębiorstw zagranicznych prowadzących działalność gospodarczą w Polsce*, RPEiS 1991, nr 4.

127. R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne*, Państwo i Prawo 1980, nr 6.

128. R. Mastalski, *Założenia techniki postępowania podatkowego, Finanse 1980*, nr 12.

129. R. Mastalski, *Organy administracji finansowej w postępowaniu podatkowym*, Finanse 1985, nr 4.

130. R. Mastalski, *Ochrona interesu podatnika w postępowaniu podatkowym*, Acta Uniw. Wrocław 1985, nr 143.

131. R. Mastalski, *Rola podatków w zarządzaniu gospodarką narodową*, Państwo i Prawo 1986, nr 4.

132. R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego*, Wrocław 1989.

133. R. Mastalski, *Istota i charakter prawny postępowania podatkowego prowadzonego wobec państwowych organizacji gospodarczych*, Acta Uniw. Wrocław 1980, nr 99.

134. R. Mastalski, *Niektóre problemy stosunku prawnego w prawie podatkowym*, RPEiS 1978, nr 1.

135. R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973.

136. R. Mastalski, *Zasady ogólne postępowania wymiarowego*, Acta Uniw. Wrocław 1972, nr 169.

137. R. Mastalski, *Ustawa o systemie źródeł prawa podatkowego*, Państwo i Prawo 1988, nr 11.

138. R. Mastalski, *Analogia w procesie wykładni prawa podatkowego*, Państwo i Prawo 1989, nr 9.

139. R. Mastalski, *Z problematyki źródeł prawa podatkowego*, Studia Prawnicze 1990, nr 1.

140. R. Mastalski, *Niektóre zagadnienia części ogólnej prawa podatkowego*, Przegląd Prawa i Administracji Uniwersytetu Wrocławskiego 1990, nr 26.

141. R. Mastalski, *Z zagadnień części ogólnej prawa podatkowego*, Palestra 1991, nr 10.

142. R. Mastalski, *Problemy reformy polskiego systemu podatkowego*, Państwo i Prawo 1992, nr 4.

143. R. Mastalski, *Zagadnienia reformy ogólnego prawa podatkowego*, Państwo i Prawo 1992, nr 8.

144. R. Mastalski, *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, Państwo i Prawo 1993, nr 4.

145. M. Matuszak, *Zasady obliczania podatków i opłat*, Poznań 1988.

146. S. Mizera, *O sądowej kontroli decyzji w sprawach zobowiązań podatkowych*, Palestra 1986, nr 3.

147. W. Modzelewski, *Komentarz do ustawy o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń*, Zielona Góra 1991.

148. W. Modzelewski, *Paradoksy podatku od wartości dodanej,* Firma 1991 nr 9.

149. W. Modzelewski, *O wątpliwościach związanych z reformą opodatkowania dochodów osób fizycznych,* Przegląd sądowy 1992, nr

150. W. Modzelewski, K. Jędrzejewska, *Wszystko o VAT,* Rzeczpospolita, Warszawa 1994.

151. J. Nowak, *Przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych z 1991 roku,* Rachunkowość 1991, nr 12.

152. Z. Ofiarski, *Emerytury i renty w podatku od dochodów osób fizycznych,* Praca i Zabezpieczenie Społeczne 1992, nr 5/6.

153. *Opodatkowanie przedsiębiorstw z udziałem kapitału zagranicznego,* red. J. Głuchowski, Toruń 1991.

154. I. Ożóg, *Podatek dochodowy i wybrane zagadnienia gospodarki finansowej przedsiębiorstw państwowych - kierunki zmian,* Finanse 1989 nr 7-9.

155. I. Ożóg, *Podatek dochodowy od osób prawnych w 1993 roku,* Warszawa 1993.

156. I. Ożóg, *Leasing a podatek dochodowy,* Warszawa 1993.

157. I. Ożóg, *Ulgi inwestycyjne w podatku dochodowym,* Warszawa 1994.

158. *Podatek dochodowy od osób fizycznych (dla płatników - zakładów pracy). Nowe przepisy i komentarz.* Opracowanie J. Bielawy, Warszawa 1991.

159. *Podatek dochodowy od osób fizycznych od 1 stycznia 1992 roku,* red. J. Cisewski, Bydgoszcz 1992.

160. *Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,* Warszawa 1993.

161. *Podatki i opłata skarbowa*. Opracowanie: R. Sztyk, Rejent 1993, nr 1.

162. *Podatki. Zbiór przepisów*, Gdańsk 1992.

163. *Poradnik podatkowy - teksty i komentarz*, Warszawa 1990.

164. C. Orłowski, *Prawa i obowiązki podatnika w postępowaniu przed organami skarbowymi*, Warszawa 1993.

165. M. Ochman, M. Łukaszewicz, *Postępowanie przed organami podatkowymi*, Warszawa 1994.

166. F. Prusak, *Porozumienia międzynarodowe w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, a kwestia odpowiedzialności karnej skarbowej*, Palestra 1987, nr 5.

167. E. Ruśkowski, L. Etel, *Podatki i opłaty lokalne. Zbiór przepisów z komentarzem*, Białystok, 1991.

168. E. Ruśkowski, L. Etel, *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, Warszawa 1994.

169. E. Ruśkowski, L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Związek nieruchomości z działalnością gospodarczą*, Przegląd Podatkowy 1994, nr 1.

170. E. Ruśkowski, L. Etel, *Sezonowość w podatku od nieruchomości*, Przegląd Podatkowy 1994, nr 3.

171. E. Ruśkowski, L. Etel, *Podatek od nieruchomości a podatek rolny*, Przegląd Podatkowy 1994, nr 4.

172. S. Rozmaryn, *Podatek i prawo*, Państwo i Prawo 1947, nr 9.

173. K. Schneider, *Podatkowa księga przychodów i rozchodów*, Rachunkowość 1991, nr 4.

174. J. Serwacki, *Regulacje prawnopodatkowe w polskich ustawach budżetowych*, Finanse 1982, nr 11.

175. J. Serwacki, *Z zagadnień podatku spadkowego w Polsce Ludowej*, Zeszyty Naukowe UJ 1983, nr 106.

176. B. Sieńko, *Funkcje i miejsce poboru podatku obrotowego*, Studia Finansowe 1979, nr 27.

177. H. Sochacka-Krysiak, *Polityka podatkowa*, Warszawa 1974 (maszynopis powielony).

178. J. Sokołowski, *Opodatkowanie dochodów podmiotów gospodarczych, koszty uzyskania przychodów*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 1993, nr 7.

179. M. Solnik, *Amortyzacja a podatki*, Białystok 1993.

180. K. Stefanowicz, *Odpowiedzialność w związku z działalnością gospodarczą*, Warszawa 1992.

181. K. Szczepański, *Postępowanie administracyjne w sprawach podatkowych*, Finanse 1985, nr 2.

182. J. Szpunar, *Podatek a płace*, RPEiS 1961, nr 4.

183. J. Szpunar, *Podatkowe elementy w ubezpieczeniach*, RPEiS 1967, nr 1.

184. M. Szubiakowski, *Postępowanie podatkowe i sądowa kontrola decyzji podatkowych*, Warszawa 1989.

185. J. Szyrocki, *System podatkowy w Polsce*, Katowice 1986, Wyd. UŚL, nr 176.

186. A. Tański, *Zmiany w podatkowych i niepodatkowych rozliczeniach z budżetem przedsiębiorstw rolnych*, Białystok 1989.

187. E. Tegler, *Zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe*, Szczecin 1982.

188. J. Trela, *Zagadnienia podatkowe w indywidualnych kancelariach adwokackich*, Monitor Prawniczy 1993, nr 4.

189. E. Trzeszczkowska, *Kryteria wyodrębnienia podatku terenowego*, Administracja i Ekonomika 1986, nr 52.

190. M. Tyrchan, *Wybrane zagadnienia z zakresu postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych*, Poznań 1981.

191. *VAT - Podatek od towarów i usług*. Praca zbiorowa pod red. W. Modzelewskiego, Warszawa 1993.

192. M. Wieczorek, J. Zubrzycki, *VAT - ustawa o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym*, Warszawa 1993.

193. R. Wierzba, *Obciążenia fiskalne w Polsce na tle krajów członkowskich Wspólnoty Europejskiej*, "Bank i Kredyt" 1993, nr 11.

194. W. Wepsięć, *Problematyka podatkowa w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Krakowskie Studia Prawnicze 1994, nr XVII.

195. A. Wesołowski, *Podatek od towarów i usług (VAT) oraz podatek akcyzowy*, Warszawa 1993.

196. A. Wesołowski, *Podatki pośrednie. VAT. Akcyza. Podatek od importu*, Warszawa 1994.

197. M. Weralski, *Pojęcie podatku*, RPEiS 1978, nr 1.

198. M. Weralski, *Współczesne systemy podatkowe*, Warszawa 1979.

199. M. Weralski, *Funkcje podatków a instrumenty podatkowe*. W: System instytucji prawno-finansowych PRL, Wrocław 1985.

200. W. Wójtowicz, *Polskie prawo podatkowe*, Lublin 1992.

201. W. Wójtowicz, *Nowe zasady opodatkowania towarów i usług*, Przegląd Sądowy 1993, nr 6.

202. W. Wójtowicz, *Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy*, Warszawa 1993.

203. W. Wójtowicz, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 1993.

204. W. Wójtowicz, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 1993.

205. *Zmiany w opodatkowaniu jednostek gospodarczych*, podatki stabilizacyjne, Zielona Góra 1988.

206. J. Zubrzycki, *Powszechny podatek od dochodów osobistych w praktycznym stosowaniu*, Wrocław 1992.

II. Glosy

1. M. Aleksandrowicz, Glosa do wyroku NSA z 21 XI 1990 r., SA/Ka599/90 (dot. zaliczki na podatek), OSP 1993, nr 2.

2. G. Borkowski, glosa do wyroku NSA z 22 VIII 1985 r., SA/p 587/85 (dot. art. 16 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 1 ust. 1 ustawy z 28 VII 1983 r. o podatku od spadków i darowizn), Palestra 1987, nr 1.

3. G. Borkowski, Glosa do wyroku SN z 25 IX 1987 r., III ARN 19/87 (dot. uprawnień do ulg w zakresie podatku od spadków i darowizn), Palestra 1991, nr 3-4.

4. B. Brzeziński, J. Jezierski, Glosa do wyroku SN z 23 X 1985 r., III ARN 21/85 (dot. zwolnienia od opodatkowania nabycia w drodze spadku lub darowizny gospodarstwa rolnego), Państwo i Prawo 1987, nr 5.

5. B. Brzeziński, J. Jezierski, Glosa do wyroku SN z 10 VI 1986 r., III ARN 11/86 (dot. art. 16 ust. 1 ustawy z 28 VIII 1983 r. o podatku od spadków i darowizn), OSPiKA 1987, nr 9

6. B. Brzeziński, J. Jezierski, Glosa do wyroku NSA z 30 VI 1987 r., SA/Gd 140/87 (dot. 3 ust. 2 rozp. Min. Finansów z 29 VI 1981 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych, art. 156 1 k.p.a.), OSPiKA 1988, nr 11-12.

7. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Glosa do wyroku NSA z 14 IX 1989 r., III SA 483/89 (dot. przesłanek materialnoprawnych decydujących o istnieniu zobowiązania podatkowego), Państwo i Prawo 1991, nr 11.

8. B. Brzeziński, Glosa do wyroku NSA z 25 X 1990 r., III SA 705/90 (dot. zwłoki w zapłacie podatku), OSP 1992, nr 3.

9. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Glosa do wyroku SN z 22 VIII 1991 r., III ARN 26/91 (dot. relacji pomiędzy podatkiem a zaliczką), OSP 1992, nr 9.

10. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Glosa do wyroku NSA z 7 XI 1991 r. SA/Po 1198/91 (dot. uchylenia się od obowiązku podatkowego w zakresie podatków obrotowego i dochodowego), OSP 1993, nr 10.

11. Z. Cieślak, Glosa do wyroku NSA z 31 I 1985 r., SA/Kr 1322/84 (dot. szacunkowej podstawy obliczenia podatku), OSPiKA 1986, nr 6.

12. W. Chróścielewski, Glosa do wyroku NSA z 20 III 1984 r., II SA 1942/83 (dot. art. 8 ust. 1 ustawy z 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, art. 16 2, art. 196 i art. 207 5 k.p.a.), OSPiKA 1987, nr 1.

13. M. Gintowt-Jankowicz, Glosa do wyroku NSA z 28 XI 1984 r. SA/Gd 965/84 (dot. wymiaru podatku - odwołania od decyzji organu podatkowego I instancji), OSPiKA 1986, nr 5.

14. M. Gintowt-Jankowicz, Glosa do wyroku NSA z 21 I 1986 r., III SA 1260/85 (dot. art. 7 ust. 1-3, art. 8 ust. 1, 4, 6-9, art. 9 ust. 1, art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy z 28 VII 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, art. 7, art. 75, art. 77 1, art. 207 1 i 2 pkt 3 k.p.a.), OSPiKA 1988, nr 10.

15. M. Gintowt-Jankowicz, Glosa do uchwały SN z 21 I 1988 r., III AZP 16/87 (dot. art. 15 ustawy z 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych), OSPiKA 1989, nr 4.

16. C. Kosikowski, Glosa do wyroku NSA z 4 IV 1984 r., II SA 1899/83 (dot. odpowiedzialności małżonka podatnika - podstawy prawne), OSPiKA 1985, nr 7-8.

17. C. Kosikowski, Glosa do wyroku NSA z 25 IV 1991 r., III SA 154/91 (dot. opodatkowania świadczeń z tytułu rent i emerytur), OSP 1992, nr 4.

18. C. Kosikowski, Glosa do wyroku SN z 22 VIII 1991 r., III ARN 26/91 (dot. naruszenia przepisów prawa podatkowego), OSP 1993, nr 1.

19. R. Kostecki, Glosa do wyroku NSA z 13 IX 1991 r., SA/Wr 538/91 (dot. zaniechania poboru podatku stanowiącego dochód gminy), OSP 1993, nr 2.

20. Kruczalak, Glosa do wyroku NSA z 8 X 1992 r., III SA 1115/92 (dot. opłaty skarbowej), Monitor Prawniczy 1993, nr 3.

21. J. Małecki, Glosa do wyroku NSA z 21 V 1991 r., SA/Wr 275/91 (dot. odmowy zwolnienia od podatku obrotowego samochodu osobowego będącego mieniem osoby przesiedlającej się), OSP 1992, nr 10.

22. R. Mastalski, Glosa do wyroku NSA z 16 VIII 1988 r., SA/Po 137/88 (dot. art. 207 5 k.p.a., art. 7 i art. 30 ustawy z 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych), OSP 1991, nr 3.

23. R. Mastalski, Glosa do wyroku SN z 11 X 1990 r., III ARN 21/90 (dot. oszacowania podstawy opodatkowania), OSP 1991, nr 10.

24. R. Mastalski, Glosa do wyroku NSA z 13 IX 1991 r., SA/Wr 538/91 (dot. formy wyrażania zgody zarządu miasta na zaniechanie poboru podatku stanowiącego dochód gminy), Państwo i Prawo 1992, nr 3.

25. R. Mastalski, Glosa do wyroku NSA z 21 V 1991 r., SA/Wr 275/91 (dot. odmowy zwolnienia od podatku obrotowego samochodu osobowego będącego mieniem osoby przesiedlającej się), OSP 1992, nr 10.

26. R. Mastalski, Glosa do uchwały SN z 18 XII 1992 r., III AZP 25/92 (dot. opodatkowania ośrodków wczasowych), OSP 1994, nr 1.

27. M. Mincer-Jaśkowska, Glosa do wyroku NSA z 27 IX 1991 r., SA/Wr 817/91 (dot. ulg podatkowych w sytuacji zagrożenia egzystencji podatnika), OSP 1993, nr 9.

28. W. Nykiel, J. Tarno, Glosa do wyroku NSA z 29 XI 1984 r., SA/Gd 929/84 (dot. płatnika podatku i postępowania podatkowego), OSPiKA 1988, nr 10.

29. J. Posłuszny, Glosa do wyroku NSA z 28 XI 1985 r., III SA 1183/85 (dot. art. 6 ust. 4 ustawy z 28 VIII 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, art. 8 i art. 927 k.c. art. 182 k.r.o., art. 207 2 pkt. 1 i 3 i art. 208 k.p.a.) OSPiKA 1987 nr 2.

30. E. Smoktunowicz, Glosa do wyroku NSA z 3 VI 1992 r., III SA 1035/92 (dot. warunków od których uzależnione jest zwolnienie od podatku obrotowego od towarów sprowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy), OSP 1993, nr 10.

31. R. Stefański, Glosa do wyroku z 24 I 1991 r. V KZP 32/90 (dot. uchylania się przez osobę dokonującą hurtowego obrotu napojami alkoholowymi od uiszczenia należności podatkowych w świetle art. 94 ustawy karnej skarbowej z dnia 26 X 1971 r., Dz.U. z 1984 r., nr 22, poz. 103), OSP 1991, nr 7-8.

32. J. Tarno, W. Nykiel, Glosa do wyroku NSA z 14 XI 1984 r. SA/Gd 893/84 (dot. art. 14 ust. 2 ustawy z 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, art. 4 ust. 2 ustawy z 4 II 1949 r. o podatku od wynagrodzeń, art. 207 1 i 2 pkt 1, art. 208 k.p.a.), OSPiKA 1986, nr 11-12.

33. K. Wesołowski, Glosa do wyroku NSA z 25 XI 1985 r., SA 1183/85 (dot. dopuszczalności darowizny na rzecz nascitu-

rusa i wymiaru podatku od takiej darowizny), Państwo i Prawo 1987, nr 2.

34. J. Winiarz, Glosa do wyroku NSA z 28 XI 1985 r., III SA 1183/85 (dot. art. 6 ust. 4 ustawy z 28 VII 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, art. 8 i art. 927 k.c., art. 182 k.r.o., art. 207 2 pkt. 1 i 3 i art. 208 k.p.a.), OSPiKA 1987, nr 2.

35. T. Woś, J. Zimmermann, Glosa do uchwały SN z 23 IX 1986 r., III AZP 11/86 (dot. orzekania przez organ odwoławczy po upływie przedawnienia prawa ustalania wysokości podatku), Państwo i Prawo 1989, nr 8.

36. A. Zielińska, Glosa do wyroku NSA z 28 III 1984 r., SA/Po 137/84 (dot. 3 ust. 1 rozp. Min. Finansów z 30 X 1981 r. w sprawie zwolnienia od podatków i opłaty skarbowej podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności zarobkowej), NP 1988, nr 9.

37. A. Zielińska, Glosa do wyroku SN z 28 IV 1988 r., SA/P 244/88 (dot. ulgi w podatku rolnym z tytułu nabycia nowych gruntów), Państwo i Prawo 1990, nr 6.

38. A. Zielonacki, Glosa do wyroku NSA z 2 VIII 1985 r., SA-P-587/85 (dot. art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy z 28 VII 1983 r. o podatku od spadków i darowizn), Palestra 1986, nr 3.

223426