

Uniwersytet Wrocławski
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Katedra Prawa Finansowego
Stacjonarne Studia Administracji
pierwszego stopnia

Karolina Katarzyna Korczyc
Uproszczone formy opodatkowania osób fizycznych

Praca licencjacka
napisana pod kierownictwem
dr hab. Patrycji Zawadzkiej, prof. nadzw. UW

Wrocław 2018

SPIS TREŚCI

Wstęp	5
Rozdział 1. Charakterystyka zryczałtowanego podatku dochodowego oraz podatku tonażowego	7
1.1. Ogólne zasady opodatkowania	7
1.2. Cele opodatkowania ryczałtowego oraz podatku tonażowego	10
1.3. Ryczałt w znaczeniu materialnym i proceduralnym.....	11
1.4. Rodzaje uproszczonych form opodatkowania	13
Rozdział 2. Struktura ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych	16
2.1. Zakres przedmiotowy	16
2.2. Zakres podmiotowy	17
2.3. Metoda płatności oraz stawki podatku	19
2.4. Ewidencja ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych	22
Rozdział 3. Struktura karty podatkowej.....	25
3.1. Zakres przedmiotowy	25
3.2. Zakres podmiotowy	26
3.3. Metoda płatności i ewidencja podatku	28
3.4. Stawki opodatkowania karty podatkowej	30
Rozdział 4. Struktura zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych	33
4.1. Definicja osoby duchownej	33
4.2. Stawki opodatkowania.....	34
4.3. Metoda płatności oraz ewidencja podatku.....	37
4.4. Obniżenia oraz zwolnienia z opłacania zryczałtowanego podatku dochodowego	38
Rozdział 5. Struktura podatku tonażowego.....	40
5.1. Zakres podmiotowy	40
5.2. Zakres przedmiotowy	41

5.3 Stawki podatku	42
5.4. Metoda płatności oraz ewidencja podatku.....	42
Zakończenie i wnioski	45
Źródła prawa	48
Orzecznictwo.....	49
Literatura	50
Inne źródła	52

Wstęp

Trudno się nie zgodzić ze słowami Benjamina Franklina, że „na tym świecie pewne są tylko śmierć i podatki”. Ciężary fiskalne istnieją od zarania dziejów. Daniny publiczne płacone były przez ludność w celu zapewnienia obywatelom przez państwo potrzeb głównie o charakterze wojskowym i administracyjnym. Podatnicy poprzez zapłatę świadczenia spełniają swój obowiązek wobec państwa. W zamian otrzymują świadczenia publiczne (opieka zdrowotna, bezpłatna edukacja, drogi, bezpieczeństwo wewnętrzne i zewnętrzne, pomoc społeczna itd.). Nierzadko przysługuje im prawo do skorzystania z ulg i zwolnień, dzięki czemu płatność danin publicznych ulega zmniejszeniu.

Podstawowy sposób opodatkowania dochodów został przewidziany w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹. Ustawodawca dopuścił jednak możliwość skorzystania przez podatnika ze zryczałtowanych form opodatkowania. Relevantną kwestię w tym zakresie zajmuje samo pojęcie ryczału, które nie zostało zdefiniowane przez polskiego ustawodawcę. Ogólnie przyjmując, w języku potocznym rozumiany jest jako „kwota o ustalonej z góry wysokości, przeznaczona na jakieś wydatki, wyliczona bez podziału na poszczególne pozycje”². Przede wszystkim, wybór ten wiąże się z opodatkowaniem przychodu, czyli dochodu pomniejszonego o koszty uzyskania przychodu. Ponadto, ryczały pełnią rolę fakultatywną dla podatnika, a co za tym idzie, nie jest do niego zobligowany.

Celem niniejszej pracy jest omówienie opodatkowania pełniącego rolę form uproszczonych w stosunku do osób fizycznych. W pracy zostanie przybliżona charakterystyka ryczałów podatkowych oraz stosunkowo nowej formy opodatkowania, jaką jest podatek tonażowy. Niezbędnym będzie także ustalenie znaczenia ryczału w języku prawnym i prawniczym.

Praca składa się z pięciu rozdziałów opatrzonych wstępem oraz zakończeniem i wnioskami, w którym zawarta jest konkluzja wiodących ustaleń pracy. Rozdział pierwszy ma charakter teoretyczny. Zostaną w nim wskazane zasady rządzące polskim prawem podatkowym, jak też cele podatków. Dalej, przedstawione zostanie znaczenie ryczałów oraz rodzaje uproszczonych form opodatkowania.

¹ Tekst jedn. Dz. U. 2018 r. poz. 200 z późn. zm., zwana dalej u.p.d.o.f.

² <https://sjp.pwn.pl/slowniki/rycza%C5%82t.html> [dostęp: 12. 04. 2018 r.]

Zamierzeniem rozdziału drugiego jest omówienie wskazanych ustawowo ryczałtów w prawie podatkowym znajdujących zastosowanie dla podstawowej grupy podatników, czyli osób fizycznych. Omówieniu podlega konstrukcja ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych- zarówno zakres podmiotowy, jak też przedmiotowy. Oprócz tego, charakterystyka obejmie metody płatności, stawki oraz wyróżniającą się na tle innych podatków ewidencję płatności tego podatku.

Rozdział trzeci zostanie poświęcony podatkowi, który jako jedyny stanowi dochód budżetu jednostek samorządu terytorialnego, mianowicie karcie podatkowej. Przy charakterystyce wskazanego podatku powielone zostaną kategorie potrzebne do jego analizy, czyli zakres podmiotowy, przedmiotowy, sposób zapłaty i ewidencja. W przypadku karty podatkowej, stawki stanowią jej reprezentatywną część, która również zostanie przedstawiona w pracy.

Przedostatni rozdział pracy poświęcony zostanie konstrukcji podatku od przychodów osób duchownych przynoszący najmniej dochodów do budżetu państwa w porównaniu do pozostałych. Omówiony zostanie przede wszystkim zakres podmiotów zobligowanych do zapłaty tego podatku, który, jak mogłoby się wydawać, nie jest oczywisty. Ponadto, ukazane zostaną kolejno zakres przedmiotowy, metoda płatności, ewidencja oraz obniżenia i zwolnienia dotyczące wskazanego podatku.

Rozdział piąty skupia się na zobrazowaniu podatku istotnego w obszarze żeglugi morskiej, czyli podatku tonażowego. Podobnie jak w poprzednich rozdziałach, omawia on zakres podmiotowy, zakres przedmiotowy, stawki podatku, metody płatności oraz ewidencję przedstawianego podatku.

Aby dokonać rzetelnego omówienia uproszczonych form opodatkowania osób fizycznych, należało wybrać odpowiednią metodę badawczą. Wskutek tego, pracę napisano zgodnie z metodą dogmatyczno-prawną obejmującą swoją istotą regulację normatywną oraz literaturę naukową z zakresu prawa. Nieodzownym elementem pracy jest również przedstawienie stosowania prawa w wymiarze praktycznym, w związku z powyższym przedstawione zostały niezbędne w tym zakresie orzeczenia sądowe.

Praca uwzględnia stan prawny na dzień 18 kwietnia 2018 roku.

Rozdział 1. Charakterystyka zryczałtowanego podatku dochodowego oraz podatku tonażowego

1.1. Ogólne zasady opodatkowania

Nie ulega wątpliwości, że ewolucja zasad podatkowych sięga zamierzonych czasów. Pierwsze poważne teorie podatkowe pojawiły się wraz z rozwojem liberalnej myśli ekonomicznej, której głównym przedstawicielem był Adam Smith³. Dzieła Smitha zawierają w sobie kanony powielane do dnia dzisiejszego przez wielu ekonomistów, co znajduje odzwierciedlenie na gruncie prawa. W Polsce wpływ tych myśli widoczny jest w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Można wyróżnić zasady takie jak: wyłączności ustawy w kształtowaniu obowiązków podatkowych, zakazu retroaktywności prawa podatkowego, zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego, sprawiedliwości opodatkowania, roczności podatku oraz zakazu zmiany prawa podatkowego w trybie przewidzianym dla ustawy budżetowej⁴.

Zasada wyłączności ustawy w kształtowaniu obowiązków podatkowych znajduje swoją podstawę przede wszystkim w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁵ Zgodnie z treścią art. 217 Konstytucji ustawa ma określać „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków”. Dzięki temu należałoby wyróżnić dwa kryteria, według których nakłada się podatki: forma, czyli zawarcie ich w ustawie podatkowej oraz treść, czyli elementy konstrukcji podatku⁶. Orzecznictwo wskazuje na nieodłączność tej zasady od art. 92 Konstytucji⁷. Spowodowane jest to niemożnością uregulowania wszystkich kwestii w jednym akcie prawnym. Ustawodawca poprzez realizację tejże zasady przyznaje gwarancje zarówno w obszarze praw i obowiązków dla podatnika, jak również nadaje organom władzy publicznej granice jej kompetencji.

³ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, wyd. Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001, s. 7.

⁴ A. Gomułowicz, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. LexisNexis, Warszawa 2011, *passim*.

⁵ Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm., zwana dalej Konstytucją.

⁶ A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 58.

⁷ Interpretacja art. 217 Konstytucji rozszerza zakres obciążeń daninowych, do którego można zakwalifikować podatki. Dzięki temu wskazuje się rolę rozporządzeń jako niezwykle istotny akt prawny regulujący pozostałe zagadnienia. Jako przykład można przytoczyć wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, OTK ZU 2A/2012, poz. 13.

Kolejną ważną zasadą jest zakaz retroaktywności prawa podatkowego. Istota zasady *lex retro non agit* zawiera się w kwestii wstecznej mocy aktu normatywnego. Wielokrotnie podkreśla się, że jest to kluczowy filar występujący w demokratycznym państwie prawnym. Polega na zakazie tworzenia i stosowania prawa w taki sposób, by miało związek ze zdarzeniami prawnymi, które miały miejsce w przeszłości, a w świetle prawa nie wywoływały żadnych skutków. Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że w stosunku do prawa podatkowego powinna oznaczać między innymi kształtowanie treści ustaw tak, aby były zrozumiałe dla podatnika. Co więcej, należy ją rozumieć jako zakaz stanowienia intertemporalnych reguł. Mogą wystąpić wyjątki od zakazu retroaktywności, jednak na gruncie prawa podatkowego są niedozwolone⁸. Zasada *lex retro non agit* wzbudza w adresatach bezpieczeństwo, jakie daje im państwo.

Zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego łączy się z zasadą wyrażoną powyżej. Skupia w sobie trzy aspekty: jawność, jasność i pewność prawa oraz ochronę praw nabytych⁹. Jawność prawa ma na celu zapewnienie podatnikom możliwości zapoznania się z aktami normatywnymi. Wiąże się to z ich odpowiednią publikacją oraz ogłoszeniem. Nieodłączny element stanowi również okres *vacatio legis*¹⁰. Obowiązek ten rodzi skutki dla podatnika w ten sposób, że nie jest zobowiązany do respektowania prawa podatkowego, gdy została odebrana możliwość zapoznania się z nim. Jasność i pewność prawa odnosi się do języka, w jakim powinno tworzyć się prawo podatkowe. Powinien być prosty oraz na tyle czytelny, aby podatnik mógł z niego wywieść swoje prawa, jak też obowiązki. Jeżeli ustawodawca postępuje *a contrario*, może spowodować bezcelowość ustanowionych norm. Jasność prawa ma wielkie znaczenie, jeśli chodzi o kształtowanie m.in. prawa podatkowego. Powinna być wiązana chociażby z art. 31 ust. 3 Konstytucji¹¹. Ochrona praw nabytych stanowi o zachowaniu ustawodawcy przy tworzeniu ustaw podatkowych. Naczelną zasadą jest zakaz odebrania lub ograniczenia podatnikowi praw, które uzyskał bez zarzutu. Ustawodawca może zmienić normy, ale winien jest zapewnić zamienne i równie korzystne¹².

⁸ A. Gomułowicz, [w:] *Podatki i prawo...*, s. 94 i nast.

⁹ *Ibidem*, s. 95.

¹⁰ Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 1523) wskazuje, że co do zasady wejście w życie aktu normatywnego wynosi 14 dni od daty jego ogłoszenia.

¹¹ Szerzej: D. Mączyński, R. Sowiński, *Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 3, s. 38-41.

¹² A. Gomułowicz, [w:] *Podatki i prawo...*, s. 95-101.

Zasada sprawiedliwości opodatkowania jest jedną z najistotniejszych w prawie podatkowym. System podatkowy powinien być spersonalizowany i mieć na względzie sytuacje mające znaczenie dla opodatkowania. Wiąże się z nią określenie takich stawek dla określonych podmiotów, aby zachować równowagę¹³. Zasadę sprawiedliwości opodatkowania dokonuje się dzięki równości i powszechności opodatkowania. Równość opodatkowania stanowi, że jeżeli są podatnicy, których w równych częściach łączy ta sama cecha, powinni oni być traktowani tak samo, to znaczy „według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących jak i faworyzujących”¹⁴. Należy przy tym podkreślić, że podmioty mogą mieć inne, różne względem siebie cechy. Powszechność opodatkowania można podzielić na zakres szeroki, jak również wąski. Pierwszy mówi o tym, że każdy powinien płacić podatki, aby zapewnić dobrobyt państwa zgodnie z regulacjami ustawowymi. Zakres wąski opowiada się za tym, by konkretna grupa podatników ze względu na daną cechę płaciła konkretny podatek¹⁵.

Zasada roczności podatku nie znajduje swojej podstawy bezpośrednio z Konstytucji. Stanowi o tym, że nie można przemieniać ustaw podatkowych w czasie trwania roku podatkowego. Prowadziłoby to do destabilizacji sytuacji podatnika. Podatnik ma mieć taką pewność w podejmowaniu kroków, aby na tym nie ucierpiał. Nie może przy tym założyć, że zajdą zmiany w ustalaniu norm podatkowych. Podatnik powinien otrzymać pewien termin na adaptację z nową regulacją prawną¹⁶.

Ostatnia wyróżniona na potrzeby pracy zasada to zakaz zmiany prawa podatkowego w trybie przewidzianym dla ustawy budżetowej. Przyjmuje się, że ustawa budżetowa stanowi model dla tworzenia norm prawa podatkowego. Oczywiście nie należy zapominać, że ustawa budżetowa obowiązuje tylko na jeden rok budżetowy. Ustawy podatkowe są tworzone na czas dłuższy. Z tego powodu nie powinny być zmieniane, jeżeli nie stoi za tym ważna przyczyna¹⁷. Mogłoby to naruszać m.in. zasadę roczności oraz zaufania do państwa.

¹³ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, wyd. PWN, Warszawa 1992, s. 142.

¹⁴ Zob. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98, OTK ZU 6/1998, poz. 96.

¹⁵ J. Szołno- Koguc, *Dylematy sprawiedliwości podatkowej- równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294, s. 169.

¹⁶ A. Gomułowicz, [w:] *Podatki i prawo...*, s. 107 i nast.

¹⁷ C. Kosikowski, [w:] L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2006, s. 63 i nast.

1.2. Cele opodatkowania ryczałtowego oraz podatku tonażowego

Podobnie jak z zasadami opodatkowania, swoją historię miały również cele opodatkowania. Ich zestawienie jest bardzo zbliżone do funkcji finansów publicznych. Nie znajdziemy ich w przepisach prawa materialnego, ponieważ zostały stworzone przez doktrynę. Na podstawie literatury przedmiotu wyróżnia się funkcje takie jak: funkcja fiskalna, redystrybucyjna, stymulacyjna oraz informacyjno-kontrolna¹⁸.

Fiskalność opodatkowania jest z historycznego punktu widzenia najstarszą funkcją. Przejawia się w dystrybucji takich kwot pieniężnych dla państwa, aby mogło realizować swoje zadania o charakterze publicznym. Z pewnością podatki stanowią jedno ze źródeł dochodów państwa oraz samorządu terytorialnego. Są na tyle istotne, że bez nich gospodarka państwa mogłaby realizować swoje plany oraz cele nieprawidłowo. Dlatego też można używać zamiennie nazewnictwa tej funkcji, nazywając ją dochodową. Często mówi się również o tym, że podatki nie są realizowane tylko na potrzeby celu fiskalnego. Nadmienia się ponadto aspekt ekonomiczny oraz społeczny podatku. Funkcję fiskalną należy pojmować również w szerszym znaczeniu, ponieważ podatki zawierają się w pojęciu danin publicznych. Odrębną kwestią jest to, jaką strukturę mają poszczególne świadczenia oraz jakie stawki są im przypisane. Nie obniżają one jednak wartości wskazanej funkcji¹⁹.

Cel redystrybucyjny podatku uwidacznia się bez względu na uwarunkowania znajdujące się na daną chwilę w państwie. Przejawia się w rozprowadzeniu środków pieniężnych w taki sposób, aby trafiły do państwa oraz organów samorządu terytorialnego. Część tych środków trafia do budżetu państwa. Z tego powodu nie istnieje niebezpieczeństwo związane chociażby z obowiązkami wynikającymi z obronnością państwa. Podobnie jak przy funkcji fiskalnej, istotna jest również kwestia podmiotów oraz stawek opodatkowania. Wynika to z tego, że co do zasady opodatkowanie ma charakter bezwarunkowy. Funkcja redystrybucyjna zmieniała się bardzo często na przestrzeni czasu. Współcześnie praktyka pokazuje, że państwo nie kwestionuje spektrum różnic w majątkach podatników²⁰.

Kolejną funkcją, którą również stosuje się w przepisach prawa podatkowego jest funkcja stymulacyjna. Realizacja funkcji interwencyjnej pozwala na to, aby za pomocą wielorakich instytucji finansowych państwo mogło realizować wyznaczone sobie cele.

¹⁸ N. Gajl, *Teorie podatkowe w ...*, s. 124-139.

¹⁹ J. Głuchowski, [w:] J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, wyd. LexisNexis, Warszawa 2009, s. 14-16.

²⁰ *Ibidem*, s. 16-17.

Istotnym jest, aby podatnik miał wybór między działaniem a wstrzymaniem się od dokonania danej czynności. Należy jednak pamiętać, że nie wolno takiego prawa reglamentować²¹. Można wyróżnić dwa rodzaje funkcji stymulacyjnej: pozytywną oraz negatywną. Pierwsza z nich ma miejsce, kiedy państwo pozytywnie stara się zachęcać podatników do określonych działań. Stymulacja negatywna występuje w momencie, w którym działania są ograniczane, a nawet zaniechane. Państwo powinno ważyć stosowanie obu stymulacji, ponieważ jej brak może spowodować utrudnienie w realizacji funkcji fiskalnej.

Ostatnia funkcja, jaka przyświeca celom opodatkowania to funkcja ewidencyjno-kontrolna. Ma za zadanie przekazywać informacje, które mogą stanowić istotne źródło informacji dla organów administracji publicznej. Jeżeli podatnik jest obciążony pewnymi zobowiązaniami, organ podatkowy ma możliwość sprawdzenia danych i wyegzekwowania danych należności²². Wiele opracowań podkreśla istotę kontroli w tej funkcji. Problematyka ta może występować samoczynnie, na przykład w momencie braku wpłaty do budżetu na poczet danego podatku, jak również w momencie przeglądu zeznań podatkowych²³. W tym przypadku tylko i wyłącznie kontrola podatkowa jest w stanie rozwiązać ten problem²⁴.

1.3. Ryczałt w znaczeniu materialnym i proceduralnym

Przed rozpoczęciem charakterystyki konkretnych uproszczonych form opodatkowania osób fizycznych ważne jest zwrócenie uwagi na elementy, w których występują. Jeśli chodzi o ryczałt podatkowy, można przyznać mu dwa znaczenia- zarówno materialne, jak też procesowe.

Ryczałt jako element konstrukcji prawa materialnego opiera się na założeniu, że prawodawca w trakcie konstruowania podatkowo-prawnego faktycznego stanu rzeczy bazuje na globalnych stawkach, które są już ustanowione w ustawie. Stanowi jego element pomimo wyjątków w powszechnej budowie podatkowo-prawnego stanu faktycznego. W literaturze przykład stanowi ustalenie kosztów, które ulegają odliczeniu od podstawy opodatkowania w trakcie lustracji danego podatku dochodowego²⁵. Linia orzecznicza wskazuje, że ryczałtem

²¹ R. Oktaba, *Prawo podatkowe*, wyd. C.H.Beck, Warszawa 2017, s. 28.

²² W. Wójtowicz, A. Gorgol, B. Kucia-Guściora, P. Smoleń, M. Szustek-Janowska, *Prawo podatkowe- część ogólna i szczegółowa*, wyd. C.H.Beck, Warszawa 2009, s. 28.

²³ N. Gajl, *Teorie podatkowe w...*, s. 134-135.

²⁴ Instytucję kontroli podatkowej w sposób szczegółowy reguluje ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.- Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 201 z późn. zm., zwana dalej o.p.).

²⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2012, s. 476.

materialnym może być również „opodatkowanie dochodów osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą przy zastosowaniu podatku liniowego”²⁶.

Ryczałt w znaczeniu procesowym odróżnia się od ryczałtu materialnego. Polega na tym, że w trakcie wyliczania danego zobowiązania podatkowego nie uwzględnia się podstawy opodatkowania, która jest przyjęta w aktach normatywnych stanowiących o konstrukcji danego podatku, jak na przykład dochodu czy obrotu. Wyliczanie to następuje zgodnie z przyjętą dla ryczałtu podstawą obliczania podatku. Wskazuje się trzy rodzaje ryczałtów procesowych: ryczałt kwotowy, umowny oraz procentowy²⁷. Pierwszy z nich charakteryzuje się takim opodatkowaniem, które ukazuje zewnętrzny przejaw funkcjonowania podatnika. Jako przykład można wskazać zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych, gdzie opodatkowanie uwzględnia między innymi ilość wiernych w parafii. Ryczałt umowny określany jest w drodze decyzji organu podatkowego. Uwzględnia „z góry” obliczoną należność, jaką musi uiścić podatnik. Znajduje zastosowanie między innymi w art. 139 ust. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych stanowiącym o tym, że „Podatnicy prowadzący działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych uiszczają podatek od gier w formie zryczałtowanej w wysokości 2000 zł miesięcznie od gier (...)”²⁸. Ostatni z ryczałtów procesowych to ryczałt procentowy. Jego wyjątkowość polega na charakterystycznej stawce opodatkowania i podstawy obliczenia podatku. Opodatkowaniu podlega przychód niepodlegający pomniejszeniu o koszty jego uzyskania. Podatnik może zastosować wybrane ulgi podatkowe²⁹. Katalog enumeratywnie wymienionych stawek procentowych znajduje się w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne³⁰. Art. 12 stanowi o następujących rodzajach: 20%, 17%, 8,5%, 5,5%, 3% i 2%. Przykład tego rodzaju ryczałtu stanowi ryczałtowy podatek od przychodów ewidencjonowanych, gdzie dla wskazanej stawki procentowej przypisuje się dany ryczałt³¹.

W dzisiejszych przepisach podatkowych ryczałt wskazuje się jako nietypową instytucję prawną. Mówi się, że aby go zastosować, powinno występować praktyczne ujęcie

²⁶ Zob. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 czerwca 2012 r., sygn. akt I FSK 841/11, LEX nr 1216486.

²⁷ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 476.

²⁸ Tekst jedn. Dz. U. 2018 r. poz. 165.

²⁹ S. Babiarczyk, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuła, *Ryczałty w prawie podatkowym*, wyd. LexisNexis, Warszawa 2012, s. 42-44.

³⁰ Tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 2157 z późn. zm., zwana dalej u.z.p.d.o.f.

³¹ Za wzorzec można wskazać art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. d u.z.p.d.o.f., gdzie dla stawki 8,5% ryczałt od przychodów ewidencjonowanych obejmuje przychody ze świadczenia usług wychowania przedszkolnego.

opodatkowania. Obejmuje sytuacje, w których ustalenie podstawy opodatkowania zgodnie z jej konstrukcją miałyby niekorzystny wpływ w postaci wysokich kosztów w zestawieniu z efektem, jaki przynosi. W momencie stosowania uproszczonej formy opodatkowania, czyli ryczału, może wystąpić kolizja z zasadą sprawiedliwości opodatkowania, a szerzej – powszechnością i równością. Co więcej, stanowi barierę dla elastyczności i efektywnej polityki podatkowej państwa. Pojawiają się przypadki, gdzie ryczałt jest rozbieżny z istotą oraz celami, jakie niesie ze sobą prawo podatkowe³².

Ustawodawca używając określenia zawartego w przepisach u.p.d.o.f. wskazującego na podatek od dochodu, który „ustala się w formie ryczału” nie stosuje poprawnej interpretacji pojęcia, jakim jest ryczałt podatkowy. Dokładne spojrzenie na przepisy prawa pokazuje, że ryczałt nie jest instytucją prawną, ale szczególną, uproszczoną formą opodatkowania dochodu. Wskazuje na inną stawkę opodatkowania, a dochodów z innych źródeł nie dolicza się dochodów posiadających proporcjonalną stawkę. Dlatego też nie opodatkowuje się dochodu globalnego, lecz źródła przychodów na podstawie wskazanej w ustawie stawki podatkowej³³.

1.4. Rodzaje uproszczonych form opodatkowania

Ryczałt podatkowy zaliczany jest do podatków dochodowych, gdyż za podstawę opodatkowania przyjmuje się dochód. Punkt wyjścia stanowi art. 1 u.z.p.d.o.f., zawierający katalog osób fizycznych, których niektóre przychody (dochody) są objęte zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Tytułem przykładu są to osoby fizyczne prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą, jak również osiągające przychody ze sprzedaży, o której mowa w art. 20 ust. 1c u.p.d.o.f. Dochody te mogą występować w trzech rodzajach: jako forma ryczału od przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej lub ryczału od przychodów osób duchownych. Należy pamiętać, że nie mogą zbiegać się z dochodami z innych źródeł, jakie są opodatkowane na podstawie u.p.d.o.f. Sumy pieniędzy pozyskiwane z ryczału od przychodów ewidencjonowanych oraz od przychodów osób duchownych stanowią dochód budżetu państwa. Zasady ogólne stanowią, iż podatnicy, którzy wybierają jedną z wcześniej wymienionych form opodatkowania nie są zobligowani do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Ustawa może natomiast stanowić wyjątki od tej zasady, na przykład w art. 9 ust. 3 u.z.p.d.o.f. W przedstawionym przepisie obowiązek prowadzenia

³² R. Mastalski, *Prawo ...*, s. 476-477.

³³ *Ibidem*.

księgi dotyczy podatników, którzy zaczęli prowadzenie działalności gospodarczej w momencie trwania roku podatkowego, jednocześnie nie składając wniosku na czas o wyborze opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych lub wniosku o zastosowanie formy opodatkowania w postaci karty podatkowej.

Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych pobiera się od osób fizycznych pozyskujących przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, otrzymujących przychody ze sprzedaży, o której mowa w art. 20 ust. 1c u.p.d.o.f., jak też pozyskujące przychody z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, jeżeli nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. Działalność gospodarcza osoby fizycznej może mieć również charakter spółki cywilnej lub jawnej³⁴.

Z karty podatkowej, zgodnie z art. 23 ust. 1 u.z.p.d.o.f. mają prawo korzystać osoby fizyczne pozyskujące przychody w wymienionych w nim rodzajach działalności gospodarczej. W szczególności jest to działalność „w zakresie opieki domowej nad dziećmi i osobami chorymi”, „w zakresie usług rozrywkowych” lub „w zakresie usług transportowych wykonywanych przy użyciu jednego pojazdu”. Poszczególne rodzaje działalności oraz miesięczne stawki tego podatku znajdują się w tabeli będącej załącznikiem do tej ustawy. Karta podatkowa jest jedną z trzech uproszczonych form opodatkowania, z której dochody wliczane są do budżetu gminy.

Ryczałt od przychodów osób duchownych rozliczają, stosownie do art. 42 u.z.p.d.o.f. „osoby duchowne osiągające przychody z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim”. Podkreślić należy fakt, iż ustawodawca poprzez użycie określenia „osoby duchowne” rozumie podmioty legalnie unormowane w prawie polskim. Przepis art. 30 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania³⁵ stanowi, że wykaz podmiotów prowadzony jest przez ministra właściwego do spraw wyznań religijnych oraz mniejszości narodowych i etnicznych.

Istnieje również inny ryczałt podatkowy, który jest regulowany odrębnymi przepisami. Podatek tonażowy umieszczono w polskim systemie prawnym za pomocą ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym³⁶. Swoją problematyką obiera podatek dochodowy od

³⁴ <http://www.finance.mf.gov.pl/pit/informacje-podstawowe> [dostęp: 2. 11. 2017 r.]

³⁵ Tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 1153, zwana dalej u.g.w.s.w.

³⁶ Tekst jedn. Dz. U. 2018 r. poz. 381, zwana dalej u.p.t.

osób fizycznych, jak też podatek dochodowy od osób prawnych. Z tego ryczałtu mogą posługiwać się armatorzy, których działalność polega na świadczeniu usług w żegludze międzynarodowej z wykorzystywaniem statków o pojemności brutto większej niż 100 GT. Mają możliwość doboru odpowiedniej dla siebie formy opodatkowania- na zasadach ogólnych lub jako formę zryczałtowaną, jaką jest opłacenie podatku tonażowego³⁷.

Uproszczone formy opodatkowania są co do zasady bardziej opłacalne dla podatnika niż opodatkowanie na zasadach ogólnych. Zdecydowanie ułatwienie dla osoby wybierającej taką formę wynika z braku obowiązku prowadzenia ewidencji prowadzonej przez nią działalności. Kolejny argument przemawiający za tą formą opodatkowania dla osób fizycznych to możliwość zwiększenia efektywności swojej działalności gospodarczej. Wynika to z braku opodatkowania nadwyżki dochodów w wysokości większej, niż przewidują to standardy. Korzystanie z ryczałtów usprawnia również pracę organów podatkowych, których obowiązki ulegają zmniejszeniu w stosunku do podatników, którzy uiszczają podatek na zasadach ogólnych³⁸.

³⁷ R. Mastalski, *Prawo ...*, s. 479.

³⁸ J. Malecki, [w:] *Podatki i prawo ...*, s. 621.

Rozdział 2. Struktura ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych

2.1. Zakres przedmiotowy

Istotą ryczałtu jest brak ustalenia podstawy opodatkowania. Stoi to w sprzeczności z konstrukcją ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, gdzie za podstawę przyjmuje się przychód. Z tego powodu wskazuje się, że jest to forma uproszczona opodatkowania, a nie ryczałt sam w sobie³⁹.

Przychód uzyskiwany jest zgodnie z art. 6 ust. 1 u.z.p.d.o.f. z pozarolniczej działalności gospodarczej kierowanej przez osobę fizyczną. Działalność ta może istnieć również w formie spółki cywilnej bądź spółki jawnej. Ustawodawca nie ustanowił definicji przedmiotu opodatkowania, dlatego odsyła podatników do art. 14 u.p.d.o.f. W jego brzmieniu są to kwoty należne po potrąceniu stawek zwróconych towarów, bonifikat i kont. W przypadku osób sprzedających towary i usługi opodatkowane tymże podatkiem, od kwoty należnej potrąca się również podatek od towarów i usług. Obojętna jest kwestia rzeczywistego otrzymania należności. W momencie opodatkowania przychodów, należy wspomnieć o różnicach kursowych, które mogą się pojawić. Wtedy ustawodawca zgodnie z art. 6 ust. 1c u.z.p.d.o.f. nakazuje korzystania z przepisów u.p.d.o.f.⁴⁰ Istotna kwestia dotyczy również momentu, w którym przychód powstaje. Mówiąc o pozarolniczej działalności gospodarczej, z chwilą dnia wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi w całości lub części, nie później jednak niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności powstaje przychód (art. 14 ust. 1c u.p.d.o.f.). Przyjmuje się, że jest to zasada powszechna dla uregulowania tej kwestii. Istnieje jednak szereg wyjątków, gdzie data powstania przychodów może być inna niż ogólnie przyjęta⁴¹. Za chwilę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego, który jest określony w umowie albo na fakturze, przy czym nie rzadziej niż raz w roku (art. 14 ust. 1e u.p.d.o.f.) lub dzień otrzymania zapłaty (art. 14 ust. 1i u.p.d.o.f.). Przepis ust. 1e cytowanego artykułu ma zastosowanie również dla dostawy energii elektrycznej, ciepłej i gazu przewodowego (art. 14 ust. 1h u.p.d.o.f.).

³⁹ W. Wójtowicz i inn., [w:] *Prawo podatkowe...*, s. 297.

⁴⁰ Art. 24c ust. 1 u.p.d.o.f. stanowi, iż dodatnie różnice kursowe zwiększają odpowiednio przychód, zaś ujemne różnice kursowe zwiększają koszty uzyskania przychodów. Ich występowanie unormowane jest w dalszej części tego artykułu. Powracając do art. 6 ust. 1 u.z.p.d.o.f., w momencie występowania ujemnych różnic kursowych zmniejszają one przychody, które uzyskał podatnik w roku podatkowym, co stanowi wyjątek dla ogólnie przyjętej zasady.

⁴¹ S. Babiarczyk i inn., [w:] *Ryczałty w prawie...*, s. 101.

Przychód opodatkowany tą formą ryczału może pochodzić również z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze (art. 6 ust. 1b u.z.p.d.o.f.). Umowy te nie są jednak zawierane w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej⁴². Ustawodawca również tutaj nie wskazuje, co należy rozumieć poprzez wymienione wyżej umowy. W tym przypadku należy sięgnąć do ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r.- Kodeks cywilny⁴³. Przepisy przewidują również obok opodatkowania przychodów pieniądze, wartości pieniężne, wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych świadczeń z tytułu wyżej wymienionych umów (art. 6 ust. 1a u.z.p.d.o.f.).

Kolejny przychód opodatkowany ryczałem od przychodów ewidencjonowanych ustanowiony jest na podstawie art. 20 ust. 1c u.p.d.o.f. zgodnie z art. 2 ust. 1b u.z.p.d.o.f. Przez przychód rozumie się tutaj wpływy ze zbytu produktów roślinnych i zwierzęcych, które nie mogą być wytwarzane inaczej, niż tylko drogą przemysłową. Wyjątkowo traktowane są produkty uzyskane z działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym. Muszą jednak spełnić szereg wymogów wymienionych w przytoczonym artykule, jak chociażby zbyt w miejscach utworzonych do prowadzenia handlu.

Podatnik ma możliwość zmniejszenia podstawy opodatkowania. Występują dwie ewentualności: jeżeli na podstawie art. 14 ust. 1m u.p.d.o.f. podatnik nie osiągnął przychodów lub są one niższe od kwoty zmniejszenia (art. 6 ust. 1e u.z.p.d.o.f.). Przy zmianie formy opodatkowania na kartę podatkową, opodatkowania na zasadach ogólnych lub opodatkowania podatkiem tonażowym, dochód zmniejsza się lub zwiększa przed zmianą opodatkowania w ostatnim okresie rozliczeniowym (art. 6 ust. 1f u.z.p.d.o.f.).

2.2. Zakres podmiotowy

Podmiotem mogącym rozliczyć się w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych jest wyłącznie osoba fizyczna (art. 2 ust. 1 u.z.p.d.o.f.). Zgodnie z tym artykułem, osoba taka prowadzi pozarolniczą działalność gospodarczą. Może kierować swoją działalnością zarówno w ramach spółki cywilnej jak też spółki jawnej, o czym wspomniano w zakresie przedmiotowym tej formy opodatkowania⁴⁴. Jest to również osoba fizyczna, która

⁴² Zob. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 13 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Łd 942/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/177A112AAD>.

⁴³ Tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 459 z późn. zm., zwana dalej k.c. W szczególności dotyczy to zakresu uregulowanego odpowiednio art. 659- 709 k.c.

⁴⁴ Szerzej: J. J. Zięty, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier, A. Goettel, M. Goettel, J. Orłowski, B. Pahl, M. Tyrakowski, K. Wardencka, J. J. Zięty, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, wyd.

uzyskuje przychody z umowy najmu, podnajmu, dzierżawy i poddzierżawy (art. 6 ust. 1b u.z.p.d.o.f.). Istnieją 3 przesłanki świadczące o możliwości zastosowania ryczału przez wymienionych podatników. Zostały wymienione w art. 6 ust. 4 u.z.p.d.o.f. Pierwsza z nich dotyczy przychodów z prowadzonej działalności samodzielnie i nieprzekraczającej 150 000 euro. Kolejna obejmuje podatników, których przychody pozyskane zostały wyłącznie w ramach spółki, gdzie kwota przychodów wspólników spółki nie przekroczyła sumy 150 000 euro. Kwoty wyrażone w euro przeliczane są na polskie złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy (art. 4 ust. 2 u.z.p.d.o.f.).⁴⁵ Ostatnia przesłanka dotyczy podatników, którzy nie korzystają z karty podatkowej i zaczęli swoją działalność w trakcie trwania roku podatkowego. Wtedy opłacają ryczałt bez względu na wielkość przychodów.

Ograniczenie kwotowe nie jest przeznaczone dla podatników nieprowadzących dotychczas działalności gospodarczej. Opodatkowanie ryczałem stosuje się od dnia uzyskania pierwszego przychodu. Poprzez rozpoczęcie działalności w roku podatkowym nie rozumie się zmiany branży, zmiany przedmiotu działalności lub zmiana umowy spółki bądź samego wspólnika (art. 7 u.z.p.d.o.f.).

Jeżeli występują podatnicy prowadzący interes w formie spółki lub samodzielnie, mają oni wtedy możliwość opłacenia przychodów w formie ryczału pod rygorem spełnienia przesłanek z art. 6 ust. 6 u.z.p.d.o.f. Jedną z nich to uzyskanie przychodów łącznie nie wyższych niż 150 000 euro w roku poprzedzającym rok podatkowy, a kolejną to rozliczanie się z przychodów w formie karty podatkowej lub częściowo w formie karty podatkowej i częściowo na zasadach ogólnych.

Należy wspomnieć, że występują kategorie podatników, dla których ryczałt od przychodów ewidencjonowanych jest zabroniony nawet wtedy, kiedy ustawa wyraźnie wskazuje, że podatnik spełnia wymogi do jego zastosowania⁴⁶. Artykuł 8 ust. 1 u.z.p.d.o.f. wymienia enumeratywnie krąg tych podmiotów. Są to osoby, które: opłacają ryczałt w formie karty podatkowej na zasadach ogólnych; są upoważnione do zwolnienia z opłacania ryczału; uzyskują w całości lub częściowo przychody z tytułów wskazanych w punkcie 3 (między

Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 168-173. Autor charakteryzuje osoby fizyczne występujące jako wspólnicy spółki cywilnej oraz wspólnicy spółki jawnej podlegające opodatkowaniu podatkiem ryczałtowym.

⁴⁵ Na dzień 2 października 2017 r. kurs euro wynosił 4, 3137 zł, dlatego też suma przychodów pozwalająca na skorzystanie z rozliczenia się w formie ryczału w ubiegłym roku podatkowym wyniosła 647 055 zł.

⁴⁶ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 147.

innymi prowadzenie aptek czy lombardów); produkują wyroby akcyzowe z zastrzeżeniem występującym w ustawie; kierują działalnością naprzemiennie z małżonkiem i osoby rozpoczynające interes dla swoich pracodawców.⁴⁷ Istotny w tym zakresie jest również załącznik nr 2 do u.z.p.d.o.f., gdzie znajduje się szczegółowa klasyfikacja podmiotów wycofanych z możliwości rozliczenia się tą formą opodatkowania. Przepis ten nie dotyczy jedynie podatników opłacających ryczałt z przychodów z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy i poddzierżawy. Warunkiem jest, aby umowy nie były zawierane w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej.

Aby opodatkować przychody ryczałtem, należy złożyć pisemne oświadczenie o obraniu tej formy opodatkowania. Składane jest naczelnikowi urzędu skarbowego ze względu na właściwość miejscową podatnika. Termin złożenia oświadczenia nie może przekroczyć dnia 20 stycznia danego roku podatkowego. W przypadku otwarcia działalności gospodarczej w momencie trwania roku podatkowego, oświadczenie to składa się najpóźniej w dniu, w którym podatnik otrzymał pierwszy przychód. Przyjmuje się, że w przypadku niezgłoszenia likwidacji danej działalności gospodarczej albo braku wyboru innej formy opodatkowania do dnia 20 stycznia roku podatkowego podatnik nadal prowadzi działalność opłacając podatek w formie ryczałtu (art. 9 ust. 1 u.z.p.d.o.f.). Zasady te stosuje się również względem osób opodatkowujących przychody z tytułów umowy najmu bądź dzierżawy. Terminy zawarte w przytoczonym przepisie są terminami materialnymi, co nie pozwala podatnikowi na ich przywrócenie w przypadku niedotrzymania, jak również są terminami zawitymi. Nie oznacza to jednak, iż podatnik pozostaje kompletnie bezradny wobec litery prawa. Przepisy chroniące obywateli w tym zakresie znajdują się w poszczególnych artykułach o.p.⁴⁸

Opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych nie jest dla podatnika przymusowe. Występuje jedynie jako forma fakultatywna względem opodatkowania na zasadach określonych w u.p.d.o.f. Z tego też względu forma opodatkowania jest dowolna⁴⁹.

2.3. Metoda płatności oraz stawki podatku

Metodę płatności ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych charakteryzuje art. 21 u.z.p.d.o.f. Podatnik decydując się na tę formę opodatkowania jest zobligowany obliczać kwotę podatku za każdy miesiąc i wpłacać go na rachunek właściwego mu urzędu

⁴⁷ S. Babiarz i inn., [w:] *Ryczałty w prawie...*, s. 74.

⁴⁸ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon ryczałtu*, wyd. UNIMEX, Wrocław 2010, s. 34-35.

⁴⁹ A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, wyd. TNOiK Toruń, Toruń 2012, s. 311.

skarbowego. Wyszczególnia się 2 terminy: do 20 dnia miesiąca następnego, a w przypadku ostatniego miesiąca w roku kalendarzowym jest to termin złożenia zeznania. W związku z powyższym, ustawodawca ustanawia zasadę periodycznych płatności. Nie traktuje się ich jednak jako zaliczkę na podatek⁵⁰.

Przepis cytowanego artykułu daje również możliwość opłacania ryczału w okresach kwartalnych. Podatnik musi wtedy powiadomić o tym fakcie do dnia 20 stycznia roku podatkowego naczelnika urzędu skarbowego, który jest dla niego właściwy miejscowo. W tym przypadku terminy do zapłaty podatku są następujące: do 20 dnia miesiąca następnego po upływie kwartału, a w czwartym kwartale roku podatkowego termin ten obejmuje czas, w którym zeznanie zostanie złożone na rachunek właściwego urzędu skarbowego (art. 21 ust. 1a u.z.p.d.o.f.). Jeżeli organ skarbowy nie został powiadomiony o zaniechaniu opłacania podatku kwartalnie, podatnik nie zmienił formy opodatkowania lub nie powiadomił o likwidacji działalności gospodarczej domniemuje się, że ryczałt jest dalej opłacany w tej formie. Opłacanie ryczału kwartalnie dotyczy jedynie podatników, których przychody z tytułu samodzielnego prowadzenia działalności albo przychody prowadzonej przez podatnika spółki nie były wyższe niż równowartość 25 000 euro. Należy również składać w urzędzie skarbowym zeznania roczne do dnia 31 stycznia roku następnego (art. 21 ust. 2 pkt 2 u.z.p.d.o.f.).

W zeznaniach składanych przez podatnika kwoty wyliczone do uiszczenia są kwotami należnymi. Może wystąpić jednak sytuacja, gdzie naczelnik urzędu skarbowego wyda decyzję określającą wysokość podatku do zapłaty. Okoliczność ta ma również miejsce w momencie niezłożenia przez uprawnione podmioty zeznania, w tym kwot po odliczeniach i kwocie należnej (art. 20 ust. 4-5 u.z.p.d.o.f.).

Przepisy u.z.p.d.o.f. zezwalają na złożenie oświadczenia o wstrzymaniu prowadzenia działalności gospodarczej, jak również złożenie pisma do naczelnika urzędu skarbowego o zaniechaniu opłacania podatku w tej formie co kwartał na podstawie przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁵¹.

Ustawodawca kształtując metodę płatności ryczału przewiduje dla podatnika możliwość skorzystania między innymi z obniżenia kwoty należnej. Odejmuje się od niej kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne. Nie może jednak być potrącona, jeżeli została

⁵⁰ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku...*, s. 319.

⁵¹ Tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 2168 z późn. zm., zwana dalej u.s.d.g.

rozliczona wraz z podatkiem dochodowym (art. 13 ust. 1 u.z.p.d.o.f.). Co więcej, przewidziane są inne ulgi uregulowane przepisami u.p.d.o.f., jak na przykład pomniejszenie przychodu o darowizny dla organizacji użyteczności publicznych lub cele kultu religijnego⁵². Regulacje prawne zawarte w u.z.p.d.o.f. stanowią również o zwolnieniach przewidzianych dla płatnika ryczału (art. 21 ust. 6-14 u.z.p.d.o.f.). W praktyce nazywany jest kredytem podatkowym. Jest rzadko wykorzystywany przez podatników. Warunkiem jest rozpoczęcie po raz pierwszy pozarolniczej działalności gospodarczej⁵³. Zwolnienie rozpoczyna się w roku podatkowym bezpośrednio po roku, w którym działalność zaczęła prosperować, gdy była prowadzona przynajmniej przez pełnych 10 miesięcy albo dwa lata po roku, w którym działalność gospodarcza zaczęła działać w przypadku niewystąpienia pierwszej sytuacji. Artykuł 21 ust. 8 u.z.p.d.o.f. wskazuje kryteria szczegółowe, które musi spełnić płatnik podatku.

Stawki ryczału przybierają postać stawek procentowych, stałych i dotyczących przychodu z prowadzenia działalności gospodarczej. Dlatego też ryczałt wzorowany jest na podstawie konstrukcji podatku obrotowego⁵⁴. Stawki ryczału od przychodów wymienione są szczegółowo w art. 12 u.z.p.d.o.f. Stawka 20% przyznana jest podmiotom wykonującym wolny zawód. Ustawodawca definiuje pojęcie wolnego zawodu w art. 4 ust. 1 pkt 11 u.z.p.d.o.f. Rozumie się przez to „pozarolniczą działalność gospodarczą wykonywaną osobiście przez lekarzy, lekarzy stomatologów, (...) , jeśli działalność ta nie jest wykonywana na rzecz osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej albo na rzecz osób fizycznych dla potrzeb prowadzonej przez nie pozarolniczej działalności gospodarczej (...)” . Stawkę 17% mogą wykorzystać osoby prowadzące głównie działalność usługową, między innymi reprodukcji komputerowych nośników informacji albo działalność związaną z zakwaterowaniem. Ustawodawca przypisał tę stawkę podatku dla profesji cechujących się wysoką rentownością⁵⁵. Kolejna stawka wynosząca 8,5% umożliwia opodatkowanie przychodów z różnych rodzajów działalności usługowej oraz przychodów z tytułu zawarcia umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów, które nie są zawierane w ramach prowadzenia działalności gospodarczej. Przepisy u.z.p.d.o.f. wymieniają *explicite* rodzaje tych przychodów, jak na przykład przychody ze świadczenia

⁵² J. Malecki, [w:] *Podatki i prawo...*, s. 623-624.

⁵³ S. Bogucki, [w:] S. Bogucki, A. Cudak, A. Wrzesińska- Nowacka, *Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Komentarz*, wyd. LexisNexis, Warszawa 2014, s. 383.

⁵⁴ L. Etel, [w:] L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe*, wyd. Difin, Warszawa 2008, s. 385.

⁵⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku...*, s. 227.

usług wychowania przedszkolnego czy prowizji z uzyskanej sprzedaży na podstawie umowy komisji. Ustawodawca wprost odsyła podatników w niektórych przypadkach do konkretnych przepisów z przytoczonej ustawy, do przepisów u.p.d.o.f. lub pozycji albo kategorii wymienionej w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług⁵⁶. Stawka 5,5% zaadresowana jest do podmiotów uzyskujących przychody z działalności wytwórczej, robót budowlanych, przewozu ładunków taborem samochodowym, prowizji pozyskanej z działalności handlowej w wymienionym w przepisie zakresie (na przykład sprzedaży żetonów) oraz przychodów wymienionych w art. 14 ust. 2 pkt 14 u.p.d.o.f. Stawka 3% przewidziana jest dla podatników, których przychody z prowadzonej działalności są najmniej rentowne. Głównie wymieniane są w tym przypadku przychody z działalności handlowej⁵⁷. Wymienia się między innymi przychody z działalności w zakresie handlu lub z działalności gastronomicznej. Ostatnia stawka wymieniona w cytowanym przepisie to stawka 2%. Pobierana jest z przychodów określonych w art. 20 ust. 1c u.p.d.o.f. w związku z art. 6 ust. 1d u.z.p.d.o.f. Podatki pobierane są według wymienionych wyżej stawek bez pomniejszania przychodu o koszty jego uzyskania (art. 12 ust. 2 u.z.p.d.o.f.).

2.4. Ewidencja ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych

Podatnik opodatkowany ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych ma obowiązek prowadzić ewidencję przychodów. Ponadto, zobowiązany jest do przechowania i posiadania dowodów zakupu towarów, prowadzenia wykazu środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz ewidencję wyposażenia (art. 15 ust. 1 u.z.p.d.o.f.). Obowiązek jej prowadzenia powstaje w dniu rozpoczęcia działalności. Dla podatników osiągających przychody na podstawie art. 6 ust. 1a u.z.p.d.o.f. wyłączone jest prowadzenie takiego rejestru (art. 15 ust. 3 u.z.p.d.o.f.). Ewidencje oraz reszta dokumentów wymieniona powyżej ma być składowana w siedzibie działalności lub spółki. Podatnik może wyznaczyć wybrane przez siebie biuro rachunkowe, które będzie prowadziło ewidencję. Wtedy sytuacja taka musi być zgłoszona naczelnikowi urzędu skarbowego w odpowiednim terminie (art. 15 ust. 4 u.z.p.d.o.f.). Ustawodawca w art. 15 ust. 5-7 u.z.p.d.o.f. odmiennie stanowi o ewidencji wyposażenia i metodzie jej prowadzenia. W świetle przepisów poprzez wyposażenie rozumie się rzeczowe składniki majątku powiązane z prowadzoną działalnością o wartości początkowej większej niż kwota 1500 zł. Utrata, zrzeczenie się prawa do opodatkowania w formie karty podatkowej lub utworzenie po raz pierwszy ewidencji wyposażenia powoduje,

⁵⁶ S. Babiarz i inn., [w:] *Ryczałty w prawie...*, s. 140.

⁵⁷ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku...*, s. 243.

że wycena tych składników realizowana jest według cen zakupu lub wartości rynkowej z dnia, w którym ewidencja została założona. Przepisy u.z.p.d.o.f. stanowią również o ewidencji sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych (art. 15 ust. 8-9 u.z.p.d.o.f.). Rejestry te prowadzone są osobno w każdym roku podatkowym, zaś przychód z dziennej sprzedaży w tym samym dniu.

Szczególnie istotne w prowadzeniu ewidencji regulacje prawne zawarte są w akcie wykonawczym do u.z.p.d.o.f., jakim jest Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych⁵⁸. Przepisy r.e.p.s.t. wskazują między innymi warunki, jakie musi spełniać ewidencja, aby być dowodem w ewentualnym postępowaniu podatkowym czy też sposób jej prowadzenia. Zgodnie z § 2 ust. 2 r.e.p.s.t., ewidencja może być prowadzona wspólnie w 2 przypadkach. Przepis ten obejmuje płatników ryczałtu prowadzących działalność w formie spółki lub małżonków nieposiadających rozdzielnosci majątkowej, gdzie jeden z nich nie złożył oświadczenia o rozliczeniu się ze wszystkich przychodów. Ewidencja nie musi być prowadzona tylko w formie papierowej- ustawodawca przewiduje też prowadzenie jej przy pomocy programów komputerowych (§ 10 r.e.p.s.t.). Paragraf 13 r.e.p.s.t. wskazuje przede wszystkim na prowadzenie ewidencji w sposób rzetelny i niewadliwy. Rzetelność ewidencji charakteryzuje się tym, że zapisy w niej dokonane ukazują stany rzeczywiste. Niewadliwość zaś oznacza, że ewidencja jest prowadzona zgodnie z prawem. Wskazuje się, że na gruncie prawa występuje domniemanie rzetelności, które może być obalone na drodze postępowania podatkowego⁵⁹. Jeżeli podatnik nie prowadzi ewidencji, prowadzi ją wadliwie lub zostaną stwierdzone związki gospodarcze podatnika, organ podatkowy w drodze decyzji określi wartość przychodu. Ponadto, organ może nałożyć karę w wymiarze pięciokrotności stawki wymagalnej, która nie może przekroczyć 75% przychodu (art. 17 u.z.p.d.o.f.). Istotny przepis znajduje się również w § 16 r.e.p.s.t. Stanowi o tym, iż rozporządzenie nie dotyczy przychodów osiągniętych przed 1 stycznia 2003 r.

Na osoby opodatkowane ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych nakładany jest obowiązek prowadzenia spisu z natury. Przede wszystkim celem prowadzenia takiej ewidencji jest kontrola respektowania zasady kompletności spisu. Chodzi przede wszystkim

⁵⁸ Tekst jedn. Dz. U. 2014 r. poz. 701, zwana dalej r.e.p.s.t.

⁵⁹ M. Bogucka, *Charakter prawny obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych*, „Glosa” 2001/2, s. 13.

o poprawne ustalenie stanów ilościowych i prawidłowe wypełnianie spisu⁶⁰. Elementy spisu wymienione są w art. 20 ust. 1 u.z.p.d.o.f. Obejmuje on rzeczowe składniki majątkowe wykorzystywane pośrednio lub bezpośrednio w prowadzeniu działalności gospodarczej. Momenty jego prowadzenia są bardzo istotne i obejmują następujące zdarzenia: zaprowadzenie ewidencji, zmianę wspólnika, zmianę umowy spółki i likwidację przedsiębiorstwa⁶¹. Minimalne dane, jakie musi zawierać spis z natury to między innymi nazwa firmy, szczegółowa nazwa towaru, jednostka miary czy cena towaru za daną jednostkę (art. 20 ust. 2 u.z.p.d.o.f.). Wyceny towarów i innych składników majątkowych dokonuje się według ceny zakupu lub ceny rynkowej z dnia sporządzenia spisu najpóźniej do 14 dnia od momentu zakończenia spisu z natury (art. 20 ust. 3-4 u.z.p.d.o.f.). Przy zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego o likwidacji działalności gospodarczej albo spółki osobowej lub wystąpienia wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną wykonywany jest spis majątku na dzień zamknięcia działalności albo wyjścia wspólnika ze spółki⁶².

⁶⁰ T. Martyniuk, *Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych w 2006 roku*, wyd. Difin, Warszawa 2006, s. 114 i nast.

⁶¹ A. Huchla, *Zryczałtowany podatek dochodowy. Komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 2000, s. 65.

⁶² A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku...*, s. 311.

Rozdział 3. Struktura karty podatkowej

3.1. Zakres przedmiotowy

Charakteryzując konstrukcję karty podatkowej istotnym jest zwrócenie uwagi przede wszystkim na to, że wpływy z poboru tego podatku stanowią źródło dochodów własnych gmin⁶³. Regulacja ta zawarta jest w art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁶⁴.

Przedmiotem opodatkowania kartą podatkową są przychody pochodzące z działalności wskazane enumeratywnie w art. 23 ust. 1-1a u.z.p.d.o.f. Profesje te wymienione są odpowiednio w załączniku nr 3 do przytoczonej ustawy podzielonych na części w sposób szczegółowy. Linia orzecznicza wskazuje, że „formą tą mogą być objęte tylko te rodzaje działalności, które są enumeratywnie wymienione w art. 23 ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne”⁶⁵. Wśród prowadzonych przez osobę fizyczną przedsiębiorstw można wskazać prowadzenie działalności usługowej, wytwórczo-usługowej opieki domowej nad dziećmi i osobami chorymi, działalności usługowej w sferze handlu detalicznego żywnością, napojami, wyrobami tytoniowymi lub kwiatami, handlu artykułami niespożywczymi, usług edukacyjnych, sprzedaży posiłków domowych w mieszkaniach, działalności gastronomicznej, rozrywkowej, usług transportowych, jak też prowadzenie profesji w ramach wolnego zawodu w zakresie usług weterynaryjnych bądź ochrony życia ludzkiego. Ponadto, istnieje również możliwość opłacania kartą podatkową przychodów osób fizycznych, którzy jednocześnie są rolnikami prowadzącymi gospodarstwo rolne. Sama przesłanka posiadania przychodów z wyżej wymienionych działalności nie jest dostatecznym warunkiem upoważniającym do zapłaty należności podatkowej w tej formie. Podatnik ma również szereg innych wymogów do spełnienia⁶⁶. Może wystąpić sytuacja, w której osoba fizyczna opłaca podatek w formie karty podatkowej, jak również osiąga dochody z tytułu innych stosunków prawnych, na przykład z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy czy poddzierżawy. Okoliczność ta

⁶³ O istocie wpływów z karty podatkowej do dochodów gminy: K. Jarno, A. Lazur, *Znaczenie wpływów z karty podatkowej w dochodach własnych gmin w latach 2005- 2014*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 273. Autorki w wyniku przeprowadzonych badań zauważają, że z roku na rok wpływy te maleją. Wysnuwa się dzięki temu wniosek, że karta podatkowa staje się coraz mniej atrakcyjną formą opodatkowania.

⁶⁴ Tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 1453 z późn. zm.

⁶⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 2005 r., sygn. akt I FSK 203/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D114ABBB39>.

⁶⁶ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku...*, s. 354.

powoduje, że dochody te będą opłacane na zasadach uregulowanych w u.p.d.o.f.⁶⁷ Oprócz tego, prawodawca daje możliwość skorzystania z karty podatkowej również przychodów, gdzie działalność podatnika obejmuje wytwarzanie energii⁶⁸ (art. 25 ust. 2 u.z.p.d.o.f.).

W przypadku tej uproszczonej formy opodatkowania nie istnieje nakaz limitu kwoty pieniędzy obowiązującej podatnika. Dlatego też wysokość osiągniętych przychodów nie ma w tym przypadku znaczenia⁶⁹.

Przychody z działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę cywilną również mogą być opodatkowane kartą podatkową. Występuje jednak limit prowadzonych przez nią działalności nakreślony w art. 23 ust. 1 pkt 1-6 u.z.p.d.o.f. Co istotne, współnikami mają być jedynie osoby fizyczne. W innym przypadku uregulowania związane z kartą podatkową nie mają zastosowania⁷⁰.

Przyjmuje się, że karta podatkowa jest korzystna dla drobnych przedsiębiorstw, gdzie miarą jej wielkości jest liczba osób zatrudnionych a w innych sytuacjach też rodzaj wykonywania przez przedsiębiorstwo danej działalności. Wskutek tego, opodatkowanie firmy kartą podatkową ma sens w momencie osiągnięcia przez nią przychodów o niewielkich rozmiarach⁷¹.

3.2. Zakres podmiotowy

Przedstawiając zakres podmiotowy karty podatkowej można wskazać, że uwzględnia podatników, którzy nie są silni w sensie gospodarczym, obejmuje wyłącznie osoby fizyczne i spółki cywilne oraz to, że ustawodawca zawęży branże, które mogą być nią opodatkowane⁷².

Aby móc rozliczać przychody tą formą opodatkowania należy złożyć wniosek według określonego szablonu do naczelnika urzędu skarbowego o zastosowanie wobec podatnika karty podatkowej. W przypadku spółki cywilnej pismo wnioskuje współnik. Termin ograniczony jest do dnia 20 stycznia danego roku podatkowego. Jeżeli osoba fizyczna rozpoczyna dopiero działalność, musi w tym przypadku złożyć wniosek przed jej otwarciem. Ustawodawca stanowi, że w przypadku braku zgłoszenia zamknięcia działalności lub braku

⁶⁷ L. Etel, [w:] *Prawo...*, s. 318.

⁶⁸ Moc oddawana przez elektrownie nie może przekroczyć 5000 kilowatów.

⁶⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon...*, s. 641.

⁷⁰ J. Szlęzak- Matusiewicz, [w:] P. Filis, M. Jamroży, J. Szlęzak- Matusiewicz, *Podatki i składki w działalności przedsiębiorców*, wyd. Difin, Warszawa 2010, s. 35.

⁷¹ A. Hanusz, [w:] A. Hanusz, A. Niezgoda, P. Czerski, *Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 82-83.

⁷² H. Dzwonkowski, *Charakter prawny karty podatkowej*, „Głosa” 1999/10, s. 11.

wyboru innej formy opodatkowania podatnik korzysta z opodatkowania kartą podatkową. Przy wykonywaniu zawodu w służbie weterynaryjnej organów administracji publicznej i dodatkowo będąc lekarzem weterynarii, osoba fizyczna winna jest dołączyć wniosek o takim zatrudnieniu (art. 29 ust 1-2 u.z.p.d.o.f.). Naczelnik urzędu skarbowego jest właściwy dla podatnika względem położenia zakładu, zamieszkania podatnika albo wspólnika lub siedziby zakładu (art. 29 ust. 3 u.z.p.d.o.f.).

Podatnik jest obowiązany spełnić wymogi wymienione w art. 25 ust. 1 u.z.p.d.o.f., gdzie jednym z nich jest wyżej wymienione złożenie wniosku. Ponadto, należą do nich przede wszystkim: zadeklarowanie prowadzenia wymienionej w zakresie przedmiotowym działalności, zatrudnienie osób potrzebnych wyłącznie w zakresie usług specjalistycznych, nieprowadzenie innej pozarolniczej działalności gospodarczej, zakaz prowadzenia przez małżonka podatnika takiej samej profesji, brak wytwarzania wyrobów objętych podatkiem akcyzowym oraz prowadzenie wskazanej we wniosku pozarolniczej działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Wymogi te powinny być spełnione w trakcie składania wniosku o opodatkowanie kartą podatkową. Daje to możliwość otrzymania pozytywnej decyzji od organu podatkowego⁷³.

Na możliwość wykorzystania opodatkowania kartą podatkową ma wpływ również liczba osób, które są zatrudniane w przedsiębiorstwie. Ograniczenie to ma miejsce w przypadku większości rodzajów profesji⁷⁴. Prawodawca wymienia w ustawie katalog podmiotów, które płatnik wlicza, a które nie przy ustalaniu liczby pracowników w art. 26 ust. 6 u.z.p.d.o.f. Tytułem przykładu można wskazać, iż do pracownika nie zalicza się osób zatrudnionych, aby móc przyuczyć je do danej profesji bądź maksymalnie czterech absolwentów skierowanych przez Urząd Pracy w ramach odbycia przez nich stażu.

Osobne zagadnienie obejmuje podmioty wykonujące wolny zawód, ponieważ dotyczą ich trzy obostrzenia. Pierwsze dotyczy wymienionych w ustawie konkretnych grup zawodowych, jak na przykład lekarzy weterynarii bądź lekarzy. Profesje niewymienione w ustawie jako wolny zawód, a wykonywane przez osobę fizyczną nie pozwalają na objęcie przychodów z tej działalności tą formą opodatkowania. Kolejne ograniczenie dotyczy katalogu osób, które mogą nabyć usługi od podatnika karty podatkowej. Konsumentem w tym wypadku mogą być tylko osoby prywatne. Trzecie obostrzenie dotyczy pomocy w

⁷³ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku...*, s. 419.

⁷⁴ A. Huchla, *Zryczałtowany podatek...*, s. 72.

wykonywaniu wolnego zawodu. Podatnik nie może przyjąć do swojej działalności jednostki wykonującej zbliżone zadania. Nie wyklucza to jednak zatrudnienia osoby wykonującej inne obowiązki⁷⁵.

Płatnik karty podatkowej może utracić prawo do opodatkowania kartą podatkową. Ustawodawca unormował je w art. 40 ust. 1 u.z.p.d.o.f. Następuje to w momencie wpisu do wniosku danych, które są nieprawdziwe ze stanem faktycznym, brak prowadzenia bądź nierzetelne prowadzenie ewidencji zatrudnienia, brak powiadomienia o zmianach, które mogą wystąpić w wysokości ewidencji lub powodujące utratę możliwości takiego opodatkowania oraz wskazanie błędnych informacji w rachunku lub na fakturze. W tym zakresie organ podatkowy nie może fakultatywnie stwierdzić wygaśnięcia decyzji o prawie do opodatkowania kartą podatkową- jest to jego obowiązek. Decyzja nie będzie zależna od długości przekroczenia terminu czy nierzetelności prowadzenia ewidencji⁷⁶.

3.3. Metoda płatności i ewidencja podatku

Osoba chcąc opodatkować przychody kartą podatkową, jak wspomniano w zakresie podmiotowym, musi złożyć wpieryw wniosek o zastosowanie tej metody. Jeżeli organ podatkowy wyda decyzję o zastosowaniu tej metody opodatkowania, wysokość ustalana jest odrębnie w każdym roku podatkowym. W przypadku spółki w decyzji wymienia się jej wszystkich wspólników (art. 30 ust. 1 u.z.p.d.o.f.). Otwarcie działalności gospodarczej w momencie trwania roku podatkowego powoduje, że płatnik karty podatkowej opłaca podatek w kwocie 1/30 miesięcznej należności od początku jej prowadzenia za każdy dzień. Ta sama sytuacja dotyczy podatników, których okres zwolnienia uległ zakończeniu (art. 33 ust. 1-2 u.z.p.d.o.f.).

Jeżeli podatnik nie posiada wezwania, ma on czas na uiszczenie podatku do siódmego dnia każdego miesiąca odpowiednio za miesiąc poprzedni, a w grudniu do 28 grudnia na rachunek właściwego naczelnika urzędu skarbowego⁷⁷. W następstwie tego, kwota pieniędzy do zapłacenia uśredniana jest w trakcie tworzenia przepisów dla konkretnej kategorii podmiotów. Bierze się również pod uwagę zastrzeżenia i wnioski przedsiębiorców przedstawiane w trakcie prac przeprowadzanych przez Ministerstwo Finansów⁷⁸.

⁷⁵ J. Szlęzak- Matusewicz, [w:] *Podatki i składki...*, s. 35-36.

⁷⁶ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon...*, s. 709.

⁷⁷ A. Hanusz, [w:] *Dochody budżetu...*, s. 87.

⁷⁸ H. Dzwonkowski, *Charakter prawny...*, s. 12.

Brak spełnienia warunków do opodatkowania sprowadza się do wydania przez naczelnika urzędu skarbowego decyzji odmownej. Podatnik opłaca wtedy podatek na zasadach wskazanych w u.p.d.o.f. bądź w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych pod warunkiem spełnienia tamtejszych wymogów (art. 30 ust. 2 u.z.p.d.o.f.). Przepisy u.z.p.d.o.f. umożliwiają zaniechanie poboru podatku korzystne dla podatnika. Sytuacja ta występuje, gdy podatnik zgłosi do naczelnika urzędu skarbowego przerwanie ciągłości swojej działalności lub jej zawieszenie (art. 34 ust. 1- 3 u.z.p.d.o.f.).

Płatnik karty podatkowej jest uprawniony do jej zrzeczenia się. Ma na to 14 dni od dnia, w którym otrzymał decyzję zmieniającą dotychczasową kwotę karty podatkowej. Jeżeli tak postąpił, począwszy od początku roku do końca miesiąca, w którym zdecydował o zrzeczeniu się tej formy opodatkowania podatnik jest zobligowany do opłacenia podatku w wysokości wskazanej w decyzji (art. 38 u.z.p.d.o.f.) Odstąpienie od karty podatkowej może nastąpić również na mocy art. 32 u.z.p.d.o.f. Termin na rezygnację wynosi także 14 dni, a powodem tej decyzji może być wysokość podatku ukształtowana w dostarczonej dla podatnika decyzji. Wtedy, od miesiąca następnego po tym, w którym odstąpiono od tej formy zapłaty podatku, podatnik płaci go na zasadach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub na zasadach ogólnych.

Na osobę opłacającą kartę podatkową nałożony jest obowiązek wynikający z art. 31 u.z.p.d.o.f. Dotyczy on obniżenia całkowitej kwoty podatku otrzymanej w decyzji o sumę składki na ubezpieczenie zdrowotne. Nie może ona jednak być wcześniej odjęta przy rozliczaniu się za zasadach u.p.d.o.f. Suma składki nie może przewyższyć 7,75% podstawy jej wymiaru.

Istotnym elementem przemawiającym za opodatkowaniem kartą podatkową jest jego ewidencja. Prowadzenie działalności przy odprowadzaniu podatku w ten sposób powoduje zniesienie prowadzenia ksiąg, wpłaty zaliczek na podatek dochodowy i brak składania zeznań podatkowych. W powinności podatnika leży wydanie dokumentów takich jak rachunki i faktury, jeżeli oczekuje tego klient. Stanowią potwierdzenie sprzedaży lub wykonania usługi. Podatnik zobligowany jest do przechowywania kopii wymienionych dokumentów przed 5 lat podatkowych liczonych od końca roku, w którym je wystawiono (art. 24 ust. 1 u.z.p.d.o.f.). Na płatniku karty podatkowej ciąży obowiązek prowadzenia ewidencji zatrudnienia i prowadzenia dla nich karty przychodów⁷⁹. Przechowywane są podobnie jak przy ewidencji

⁷⁹ M. Fila, *Karta podatkowa w 2005 roku*, wyd. Difin, Warszawa 2005, s. 102.

występującej w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych w miejscu prowadzenia działalności lub siedzibie wskazanej przez płatnika podatku. Rejestry nie obowiązują osób, które prowadzą parkingi (art. 35 u.z.p.d.o.f.). Przy obowiązku dokumentacyjnym zastosowanie mają również dwa akty wykonawcze ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Są to odpowiednio Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji zatrudnienia⁸⁰, a także Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia kart przychodów⁸¹. Paragraf 2 r.e.z. wskazuje minimum danych, jakie trzeba zawrzeć w ewidencji zatrudnienia. Zalicza się do nich numer wpisu, imię i nazwisko pracownika, jego numer PESEL i NIP, datę o rozpoczęciu i zakończeniu jego pracy oraz wzmianki o przerwach w aktywności zawodowej pracownika. Rejestr ma charakter ciągły, ma być prowadzony rzetelnie i bez zwłoki⁸². Zgodnie z przepisami r.p.k.p., karta przychodów tytułem przykładu ma zawierać co najmniej imię i nazwisko pracownika, koszty uzyskania przychodu, kwotę składki na ubezpieczenie społeczne czy dochód osiągnięty w konkretnym miesiącu. Karty nie mogą być wypełnione później niż do 20 dnia każdego miesiąca (§ 2 ust. 2 r.p.k.p.). Podstawą wpisu do tej ewidencji jest lista płac pracowników, a sama ewidencja podstawą do wydania osobie zatrudnionej u podatnika PIT-11⁸³.

3.4. Stawki opodatkowania karty podatkowej

Wielkość kwoty podatku przybiera postać stawki kwotowej. Uzależniona jest od wielu czynników, przede wszystkim od rodzaju profesji. Składa się na nią również miejsce, w którym działalność ta jest prowadzona. Istotną rolę odgrywa liczba mieszkańców danej miejscowości, ponieważ im większa ona jest, tym wyższa stawka podatku będzie do zapłaty. Ta sama sytuacja dotyczy liczby osób zatrudnionych przez podatnika. Ustawodawca przewiduje skalę zatrudnienia od 0 do 5 pracowników. Jak wspomniano wcześniej, nie dolicza się do niej pracowników wyłączonych na zasadach u.z.p.d.o.f.⁸⁴ Wysokości stawek ustalane są w oparciu o tabelę, gdzie są one wymienione. Na podstawie tabeli wysokość podatku jest przedstawiona również w granicach miesięcznych stawek. Wtedy należy mieć na względzie zdarzenia powodujące rozmiar działalności gospodarczej (art. 26 ust. 1 u.z.p.d.o.f.).

⁸⁰ Dz. U. 2002 r. Nr 219 poz. 1838, zwana dalej r.e.z.

⁸¹ Dz. U. 2002 r. Nr 219 poz. 1839, zwana dalej r.p.k.p.

⁸² M. Fila, *Karta podatkowa...*, s. 103-104.

⁸³ *Ibidem*, s. 104.

⁸⁴ R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, wyd. Zakamycze, Kraków 2004, s. 139.

Kwotę podatku szczegółowo normuje minister właściwy do spraw finansów publicznych za pomocą obwieszczenia. Minister jest ograniczony terminem do 30 listopada roku poprzedzającego dany rok kalendarzowy. Kwoty umieszczane są w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” (art. 55 ust. 1 u.z.p.d.o.f.). Zgodnie z art. 54 ust. 1 u.z.p.d.o.f., stawki ulegają zwiększeniu w każdym roku, począwszy od 2004 r. Podatników w roku 2018 obowiązuje obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 21 listopada 2017 r. w sprawie stawek karty podatkowej, kwoty, do której można wykonywać świadczenia przy prowadzeniu niektórych usług z wyjątkiem świadczeń dla ludności, oraz kwartalnych stawek ryczałtu od przychodów proboszczów i wikariuszy, obowiązujących w 2018 r.⁸⁵. Tytułem przykładu, dla osoby prowadzącej działalność w zakresie manicuru przy zatrudnieniu 2 osób w miejscowości powyżej 50 tys. kwota stawki będzie wynosiła 309 złotych.

Z racji sztywnych ram co do stawek karty podatkowej, ustawodawca daje płatnikowi tego podatku możliwość jej obniżenia, o czym stanowi w art. 27 u.z.p.d.o.f. Niektóre są stosowane z urzędu, inne zaś na wniosek podatnika⁸⁶. Po pierwsze, obniżenie podatku dotyczy osób w wieku powyżej 60 lat. Zastrzeżenie obejmuje też ukończenie tego wieku przed 1 stycznia w danym roku podatkowym. Obniżka wynosi 20% (art. 27 ust. 1 pkt 1 i 2 u.z.p.d.o.f.) . Ten sam próg obniżenia ma zastosowanie również dla podatników posiadających orzeczenie o niepełnosprawności wymienione szczegółowo w przepisie. Przy prowadzeniu usług transportowych nie może zatrudniać pracowników oraz członków rodziny. W trakcie oferowania innych usług, z wyjątkiem prowadzenia parkingów, może zatrudnić małżonka, a nie może pracowników. Kolejne zmniejszenie kwoty podatku stosowane jest dla podatników zatrudniających osoby z orzeczoną niepełnosprawnością. Wynosi 10% od każdego pracownika spełniającego ten warunek (art. 27 ust. 1 pkt 3 u.z.p.d.o.f.) . Najwyższa procentowo wyrażona stawka obniżająca wysokość karty podatkowej wynosi 80% (art. 27 ust. 5 u.z.p.d.o.f.) . Udzielana jest płatnikom podatku wykonującym usługi w zakresie umowy o pracę w pełnym wymiarze przy jednoczesnym niezatrudnianiu pracowników i osób wymienionych w art. 25 ust. 6 u.z.p.d.o.f. Tak wysoka obniżka powoduje, że podatnicy nie mogą skorzystać dodatkowo z wyżej wymienionych obniżek. Normodawca wskazuje również, że w ramach wymienionych przez niego działalności możliwa jest obniżka lub

⁸⁵ M. P. 2017 r. poz. 1111, zwana dalej o.s.k.p.r.p.w

⁸⁶ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku...*, s. 447.

podwyżka podatku, jednak nie więcej niż o 50% (art. 27 ust. 4 u.z.p.d.o.f.). Możliwość ta znajduje zastosowanie na wniosek podatnika lub z urzędu.

Przepis art. 27 ust. 2 oraz ust. 3 u.z.p.d.o.f. przewiduje w szczególnych wypadkach możliwość dodatkowych zwolnień w ramach kwoty należnej podatku. Dokonywana jest przez naczelnika urzędu skarbowego na wniosek osoby uiszczającej podatek w formie karty podatkowej.

Istnieje również możliwość podwyższenia stawki karty podatkowej z urzędu. Zwiększenie następuje w przypadku, gdzie płatnik podatku zatrudnia przy prowadzeniu działalności usługowej lub wytwórczo-usługowej pełnoletnich członków rodziny (przy czym nie dotyczy działalności mającej na celu prowadzenie parkingów). W przypadku spółek odnosi się to do prowadzenia działalności w przypadkach wymienionych w art. 25 ust. 5 u.z.p.d.o.f.⁸⁷ (art. 28 ust. 1 u.z.p.d.o.f.). Stosownie do art. 28 ust. 1 u.z.p.d.o.f., podwyższenia stosuje się z tytułu zatrudnienia pracowników odpowiednio w wysokości 40% (bez zatrudnienia pracowników), 30% (zatrudniony 1 pracownik), 20% (zatrudnionych 2 pracowników), 15% (zatrudnionych 3 pracowników), 10% (zatrudnienie 4 i 5 pracowników).

Wielkość kwoty podatku do zapłacenia nie może być większa niż pewna ustalona wysokość. Nie może być wyższa niż stawka następująca po stawce właściwej dla łącznej liczby wspólników i pracowników (art. 28 ust. 2 u.z.p.d.o.f.). W ciągu roku podatkowego mogą wystąpić czynniki powodujące zmiany w stanie faktycznym osoby opłacającej podatek w formie karty podatkowej. Dlatego też płatnik ma obowiązek powiadomienia o zaistniałych okolicznościach, aby nastąpiła zmiana wysokości podatku. Dotyczy to między innymi stanu zatrudnienia, bądź miejsca prowadzenia działalności⁸⁸.

⁸⁷ W obu przypadkach zatrudnienie nie dotyczy małżonków.

⁸⁸ J. Szlęzak- Matusiewicz, [w:] *Podatki i składki...*, s. 45.

Rozdział 4. Struktura zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych

4.1. Definicja osoby duchownej

W celu przedstawienia konstrukcji zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych zasadnym jest, by wskazać istotną różnicę pomiędzy opodatkowaniem Kościoła a opodatkowaniem osób duchownych. Kościół będąc osobą prawną opłaca podatki przychodowe, dochodowe oraz majątkowe na podstawie reguł przewidzianych dla opodatkowania osób prawnych. Osoby duchowne zaś będąc osobami fizycznymi opłacają podatek na zasadach takich samych jak pozostałe osoby fizyczne⁸⁹. Tą kwestię potwierdza również ustawodawca w art. 12 ust. 1 u.g.w.s.w. Przepis ten traktuje o posługiwaniu się prawami i podleganiu obowiązkom tak samo, jak reszta obywateli Rzeczypospolitej Polskiej we „wszystkich dziedzinach życia państwowego, politycznego, gospodarczego, społecznego i kulturalnego”. Jednocześnie duchowni są zwolnieni z obowiązków niemożliwych do spełnienia.

Podatek ten tworzy jeden z wielu dochodów przesądzający o wielkości budżetu państwa. Jednak pośród zryczałtowanych form opodatkowania przychodów osób fizycznych ma mniejsze znaczenie niż omówiony wcześniej ryczałt od przychodów ewidencjonowanych i karta podatkowa⁹⁰.

Zakres przedmiotowy przedstawianej formy opodatkowania obejmuje art. 42 ust. 1 u.z.p.d.o.f. stanowiący, że podatek ten opłacają "osoby duchowne osiągające przychody z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim". Polski ustawodawca nie definiuje pojęcia „osoby duchowne”, co przesądza o pewnej luce w prawie. Orzecznictwo wskazuje, iż za duchownego przyjmuje się osobę będącą duchownym kościoła lub związku wyznaniowego, której sytuacja prawna jest usystematyzowana⁹¹. Aktualnie status Kościołów i innych związków wyznaniowych kodyfikują między innymi następujące akty prawne: Konkordat między Stolicą Apostolską i Rzeczypospolitą Polską, podpisany w Warszawie dnia 28 lipca 1993 r.⁹²; ustawa z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku

⁸⁹ L. Etel, P. Sitniewski, *Opodatkowanie kościołów oraz osób duchownych w Polsce*, "Kancelaria Sejmu. Biuro Studiów i Ekspertyz, Wydział Analiz Ekonomicznych i Społecznych", Warszawa 2002, s. 1.

⁹⁰ L. Etel, [w:] *Prawo...*, s. 387.

⁹¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 września 2000 r., sygn. akt III SA 1411/00, niepublikowany.

⁹² Dz. U. 1998 r. Nr 12 poz. 42.

Państwa do Kościoła Ewangelicko- Augsburgskiego w Rzeczypospolitej Polskiej⁹³; ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego w Rzeczypospolitej Polskiej⁹⁴; ustawa z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego⁹⁵.

W zakresie podmiotowym ryczałtu od przychodów osób duchownych ważną kwestią jest wyznaczenie grup zobligowanych do uiszczania omawianego podatku. Bez wątpienia pierwszą z nich są proboszczowie parafii oraz ich wikariusze z racji ich powszechności i liczności. Drugą grupę stanowią osoby duchowne, które kierują jednostkami kościelnymi. Ich cechą charakterystyczną jest posiadanie samodzielnej administracji w odrębne części parafii, na przykład wikariaty eksponowane czy kuracje. Ostatnia grupa obejmuje pozostałe osoby duchowne, które osiągają przychody z misji, rekolekcji i innych posług religijnych⁹⁶.

Ustawodawca nie wymienia wszystkich osób pełniących funkcję duszpasterską. Omija na przykład zakonników czy zakonnice. Tym sposobem są oni wyłączeni z opodatkowania przychodów. Analogicznie sytuacja ta ma zastosowanie do duchownych, które posiadają uprawnienia do emerytury, jak również biskupów, arcybiskupów, kardynałów czy pracowników ośrodków edukacyjnych⁹⁷.

Zgodnie z art. 42 ust. 2 u.z.p.d.o.f., wraz z początkiem pełnienia funkcji duszpasterskich duchowni są zobligowani do poinformowania o zaistniałej sytuacji właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Mają na to nieprzekraczalny termin 14 dni od dnia jej rozpoczęcia. Rozpoczęcie piastowania tego stanowiska odnosi się do pierwszego objęcia tej funkcji. Forma zawiadomienia pozostawiona jest do wyboru podatnika, zatem może być to forma ustna lub pisemna.⁹⁸

4.2. Stawki opodatkowania

Za przedmiot opodatkowania w przypadku osób duchownych przyjmuje się przychody z opłat otrzymanych na skutek pełnionej posługi o charakterze duszpasterskim (art. 42 ust.1 u.z.p.d.o.f.). Przez opłaty rozumie się między innymi wpływy z tzw. „tacy” czy też sumy pieniędzy, które otrzymują duchowni z racji panujących zwyczajów, jak na przykład

⁹³ Tekst jedn. Dz. U. 2015 r. poz. 43.

⁹⁴ Tekst jedn. Dz. U. 2015 r. poz. 13.

⁹⁵ Tekst jedn. Dz. U. 2014 r. poz. 1726.

⁹⁶ J. Patyk, *Zasady opodatkowania osób duchownych*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 4, s. 16.

⁹⁷ J. Patyk, *Opodatkowanie Kościoła Katolickiego i osób duchownych*, wyd. TNOIK, Toruń 2008, s. 222.

⁹⁸ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku...*, s. 544.

wypominki czy chrzciny. Do przychodów zalicza się również fundusze pozyskane w związku z wizytacją swoich wiernych. Kwoty inne niż pozyskane z racji posługi duszpasterskiej nie są łączone z przychodami uzyskiwanymi przez osoby duchowne z innych źródeł, ponieważ są one opodatkowane na zasadach ogólnych⁹⁹. Ta sama kwestia dotyczy też majątku prywatnego duchownych. Niestety, dotychczas na gruncie prawa podatkowego nie uregulowano w sposób szczegółowy kwestii opodatkowania przychodów osób duchownych¹⁰⁰.

Co do zasady, osoby duchowne mają dwie możliwości wyboru opodatkowania swoich przychodów: na zasadach ogólnych bądź w formie zryczałtowanej. Jednak wybór opodatkowania na zasadach przewidzianych w u.p.d.o.f. wiąże się między innymi z prowadzeniem księgi przychodów i rozchodów oraz zrzeczenia się „ryczałtu”. Z tego też powodu forma ta wybierana jest incydentalnie¹⁰¹. Ponadto, ewidencja wybranych przychodów byłaby fraszobliwa, na przykład drobnych ofiar¹⁰².

Stawki podatku płaconego od przychodów osób duchownych mają charakter kwartalny. Ustawodawca rozumie przez to kwartały kalendarzowe, nie zaś dowolne trzy miesiące wybrane przez podatnika. Zostały one szczegółowo wymienione w załącznikach do u.z.p.d.o.f. (załączniki numer 5 i 6). Stawka jest przypisana odpowiednio do wykonywanej przez płatnika podatku funkcji duszpasterskiej i liczby mieszkańców parafii¹⁰³. Ilość mieszkańców ustalana jest w oparciu o stan na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy (art. 43 ust. 3 u.z.p.d.o.f.). Ponieważ stawki są corocznie podwyższane na mocy art. 54 ust. 1 u.z.p.d.o.f., podatników w roku 2018 obowiązują przepisy o.s.k.p.r.p.w. W załączniku numer 2 do obwieszczenia znajdują się kwartalne stawki ryczałtu od przychodów proboszczów. Przykładowo, jeżeli w parafii liczba mieszkańców jest większa niż 7 tysięcy a mniejsza niż 8 tysięcy, proboszcz uiszcza podatek w kwocie 802 złotych. W załączniku numer 3 wyszczególnione są kwartalne stawki ryczałtu od przychodów wikariuszy. Dla przykładu, w parafiach o liczbie mieszkańców powyżej 5 tysięcy do 8 tysięcy, gdzie siedziba parafii znajduje się w mieście o liczbie mieszkańców powyżej 50 tysięcy, wikariusz opłaca ryczałt w kwocie 460 złotych¹⁰⁴.

⁹⁹ L. Etel, P. Sitniewski, *Opodatkowanie kościołów oraz osób...*, s. 11-12.

¹⁰⁰ L. Etel, *Czy kościoły i księża płacą w Polsce podatki?*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 6, s. 22.

¹⁰¹ R. Jurowiec, *Ewolucja opodatkowania przychodów osób duchownych*, „Elpis” tom 16, s. 217.

¹⁰² A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon...*, s. 791.

¹⁰³ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku...*, s. 546.

¹⁰⁴ Stawki ryczałtu od przychodów zarówno proboszczów, jak i wikariuszów są respektowane, zgodnie z art. 43 ust. 2 u.z.p.d.o.f., również do osób duchownych innych wyznań na zasadzie podobieństwa pełnionych funkcji.

Ustawodawca w art. 45 ust. 2 u.z.p.d.o.f. stanowi o stawkach, jakie obowiązują osoby duchowne kierujące jednostką kościelną dysponując jednocześnie własną administracją. Podmioty te korzystają z ryczału ustalonego dla proboszczów właściwych dla liczby osób należącej do danej części parafii. Wtedy ryczałt opłacany jest na podstawie stawki adekwatnej do liczby mieszkańców, przy czym kwota zmniejszana jest o liczbę osób zamieszkującą teren wyodrębnionej parafii. Kwoty ryczału określone dla proboszczów mają też zastosowanie do wikariuszy albo innych duchownych pełniących przejściowo rolę proboszcza (art. 45 ust. 1 u.z.p.d.o.f.).

W kontekście stawki podatku wyjątkowo potraktowano rektorów oraz inne osoby duchowne zarządzające jednostkami kościelnymi posiadającymi własną administrację, lecz bez wydzielonej części parafii. Podmioty wyżej wymienione uiszczają podatek tak, jakby były wikariuszami¹⁰⁵. Dotyczy to jednak konkretnie wskazanego przedziału liczbowego mieszkańców parafii- powyżej 1 tysiąca do 3 tysięcy, a pod uwagę bierze się również w tym zakresie siedzibę kierowanej jednostki lub miejsce zatrudnienia (art. 45 ust. 3 u.z.p.d.o.f.). Odrębnie zostali potraktowani również duchowni osiągający przychody z następującego rodzaju działalności duszpasterskiej: misji, rekolekcji i innych posług religijnych. Nie mogą pełnić jednak funkcji proboszczów, wikariuszy czy rektorów. Jeśli poinformują o uzyskiwaniu wyżej wymienionych dochodów naczelnika urzędu skarbowego, to zapłacą podatek tak, jak wikariusz w parafii, gdzie liczba mieszkańców jest powyżej 1 tysiąca do 3 tysięcy oraz uzależnionej od miejsca zamieszkania (art. 45 ust. 4 u.z.p.d.o.f.).

Jeżeli zdarzy się sytuacja, że początek pełnienia funkcji duszpasterskiej przypadnie w ciągu danego kwartału to ryczałt liczony jest od dnia rozpoczęcia posługi do końca konkretnego kwartału. Stawka wynosi w tym wypadku 1/90 części stawki kwartalnej za każdy dzień (art. 48 ust. 1 u.z.p.d.o.f.).

Przepis art. 46 ust. 1 u.z.p.d.o.f. stanowi o decyzji ustalającej wielkość ryczału. Wydaje ją naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla miejsca, w którym duchowny wykonuje funkcje o charakterze duszpasterskim. Wysokość podatku ustala się odrębnie na każdy rok podatkowy. W rezultacie, doręczenie i wydanie decyzji powoduje zaistnienie zobowiązania podatkowego. Decyzja ta ma charakter konstytutywny¹⁰⁶.

¹⁰⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku...*, s. 558.

¹⁰⁶ *Ibidem*, s. 560.

Stawka podatku od przychodów osób duchownych może przybrać inny kształt. Sytuacja ta następuje wtedy, gdy osoba duchowna zmieni miejsce sprawowania posługi o charakterze duszpasterskim. Podatnik ma obowiązek zawiadomienia o tym fakcie w ciągu 7 dni. Powiadamiany jest naczelnik urzędu skarbowego zarówno właściwy wobec nowego, jak i dotychczasowego miejsca sprawowania funkcji. Występuje również obowiązek podania niezbędnych danych potrzebnych dla obliczenia nowej kwoty podatku (art. 49 ust. 1 u.z.p.d.o.f.).

4.3. Metoda płatności oraz ewidencja podatku

Dla podmiotów opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem dochodowym od przychodów osób duchownych ustanowiona jest płatność kwartalna. Podatnicy opłacają ryczałt co do zasady do 20 dnia miesiąca następującego po upływie danego kwartału (art. 47 u.z.p.d.o.f.). Ustawodawca nie przewiduje w tym zakresie wezwania organu podatkowego. Wyjątek przewidziany jest w czwartym kwartale, gdzie osoby duchowne zobowiązane są do uiszczenia podatku do dnia 28 grudnia w konkretnym roku podatkowym. Całość podatku powinna trafić na rachunek urzędu skarbowego, do którego przypisany jest podatnik (art. 47 u.z.p.d.o.f.).

W zakresie płatności ryczałtu przez osoby duchowne może nastąpić sytuacja, gdzie decyzja ustanawiająca wysokość świadczenia do zapłacenia zostanie mu dostarczona. Jeżeli zostanie doręczona później niż na 14 dni przed wskazaną w ustawie datą (czyli do 20 dnia następującego po upływie danego kwartału), to podatnik może, zgodnie z zasadami przyjętymi w o.p., zapłacić podatek w terminie 14 dni od doręczenia decyzji¹⁰⁷.

W zakresie ewidencji obowiązki duchownych są ograniczone w porównaniu do płatników innych podatków. Zgodnie z art. 44 ust. 4 u.z.p.d.o.f., podatnik ma obowiązek złożyć roczną deklarację na postawie ustalonego wzoru, w której wskazuje wysokość składki przeznaczonej na ubezpieczenie zdrowotne wskazanej w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych¹⁰⁸. Ma na to czas do 31 stycznia roku następującego po roku podatkowym. Składka winna być zapłacona oraz odliczona od płatności ryczałtu w poszczególnych kwartałach. Szablon deklaracji PIT-19A został określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2015 r. w sprawie określenia wzorów zeznania, deklaracji i informacji podatkowych obowiązujących w zakresie

¹⁰⁷ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku...*, s. 565.

¹⁰⁸ Dz. U. 2017 r. poz. 1938 z późn. zm., zwana dalej u.s.o.z.

zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹⁰⁹. Oprócz tego, ustawodawca stanowi o braku obowiązku składania zeznań podatkowych dotyczących wysokości osiągniętego dochodu ze źródła przychodu objętego ryczałtem (art. 50 u.z.p.d.o.f.).

W sytuacji wyboru przez osobę duchowną opodatkowania na zasadach ogólnych, posiada ona wówczas zdecydowanie więcej obowiązków w kwestii ewidencji podatku. Na podatniku ciążyłby obowiązek prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Należy w tym przypadku nie tylko uwzględniać wszelkie przychody, ale również koszty poniesione na ich uzyskanie. Zobowiązanie to nastąpi od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym odstąpiono od zapłaty podatku w formie zryczałtowanej¹¹⁰.

4.4. Obniżenia oraz zwolnienia z opłacania zryczałtowanego podatku dochodowego

Duchowni podlegają niewielkiej liczbie sytuacji pozwalających na obniżenie wysokości podatku. Pierwsza okoliczność następuje w momencie odliczenia sumy, jaką osoba duchowna zapłaciła bezpośrednio w ramach opłacania ubezpieczenia zdrowotnego zgodnie z przepisami u.s.o.z. Powinność ta następuje w kwartale, w którym opłaca się ryczałt pod warunkiem, że nie została potrącona na zasadach określonych w u.p.d.o.f. (art. 44 ust. 1 u.z.p.d.o.f.). Ustawodawca zastrzega, że kwota składki nie może być wyższa niż 7,75% podstawy wymiaru (art. 44 ust. 2 u.z.p.d.o.f.). Kolejna determinanta powodująca obniżenie sumy podatku występuje przy spełnieniu trzech przesłanek: złożenie wniosku przez duchownego; istnienie na konkretnym terenie mniejszości religijnej, którą reprezentuje podatnik; deklaracja duchownego, że na reprezentowanym przez niego terenie owa liczba wyznawców stanowi mniejszość¹¹¹. Wtedy naczelnik właściwego urzędu skarbowego, zgodnie z art. 46 ust. 2 u.z.p.d.o.f., odpowiednio zmniejsza kwotę ryczałtu. Ostateczne zaniechanie posługi duszpasterskiej i jednocześnie poinformowanie właściwego naczelnika urzędu skarbowego także doprowadza do obniżenia kwoty podatku. Należność ta obliczana jest tak samo, jak w przypadku rozpoczęcia wykonywania funkcji w czasie trwania kwartału (art. 48 ust. 2 u.z.p.d.o.f.). Wskazane wyliczenie stosowane jest *ex aequo* w przypadku wstrzymania pełnienia funkcji o charakterze duszpasterskim na okres dłuższy niż jeden miesiąc. Należy przy tym zawiadomić o zaistniałej okoliczności naczelnika urzędu

¹⁰⁹ Dz. U. 2017 r. poz. 1070 z późn. zm.

¹¹⁰ J. Patyk, *Zasady opodatkowania...*, s. 17.

¹¹¹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku...*, s. 561 i nast.

skarbowego właściwego miejscowo w przeciągu trzech dni od powstania przedstawianej sytuacji. Ryczałt zmniejsza się o każdy dzień przerwy trwający ponad miesiąc (art. 48 ust. 3 u.z.p.d.o.f.).

Ustawodawca przewiduje możliwość zrzeczenia się przez osoby duchowne opodatkowania w formie ryczałtu. Pierwsza z nich obdarowana jest terminem zawitym do dnia 20 stycznia roku podatkowego albo dnia, w którym rozpoczęto pełnienie funkcji duszpasterskiej, jeżeli nastąpiła w trakcie trwania roku podatkowego (art. 51 ust. 1 u.z.p.d.o.f.). W tym przypadku osoba duchowna rozlicza się na zasadach ogólnych i dokonuje adekwatnych do nich obowiązków ewidencyjnych (art. 51 ust. 1 u.z.p.d.o.f.). Zrzeczenie następuje poprzez złożenie oświadczenia lub zawiadomienia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, począwszy od pierwszego dnia rozpoczęcia posługi. Druga sytuacja następuje w momencie doręczenia decyzji, od otrzymania której podatnik ma 14 dni na zrezygnowanie z opodatkowania swoich przychodów w formie ryczałtu (art. 51 ust. 3 u.z.p.d.o.f.). Duchowny również w tym przypadku zawiadamia właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Pozostaje mu wtedy jedynie forma opodatkowania zgodna z przepisami u.p.d.o.f. (art. 51 ust. 3 u.z.p.d.o.f.).

Rozdział 5. Struktura podatku tonażowego

5.1. Zakres podmiotowy

Istotą wprowadzenia do polskiego porządku prawnego podatku tonażowego było wykreowanie stanu rzeczy prowadzącego do rewindykacji przez armatorów pozycji konkurencyjnej na międzynarodowym rynku żeglugowym. Stanowi instrument polityki państwa mający zahamować proces rejestracji polskich statków do państw obcych.¹¹² Podatek tonażowy jest szczególnym podatkiem na gruncie polskiego prawa podatkowego. Zgodnie z decyzją Komisji z dnia 18 grudnia 2009 r. w sprawie pomocy państwa C 34/07 (ex N 93/06) w sprawie wprowadzenia systemu podatku tonażowego w międzynarodowym transporcie morskim w Polsce¹¹³, polski rząd wprowadził limit czasowy obowiązywania wskazanego podatku wynoszącego 10 lat. Wynikające z decyzji zastrzeżenie dotyczące ponownego przedłużenia bądź ponowienia systemu sprawia, że w wyniku wejścia w życie ustawy w roku 2007, obowiązywanie podatku tonażowego w systemie prawa możliwe jest do końca 2027 roku. Dlatego też można powiedzieć, że przedstawiana danina ma charakter tymczasowy.

Ryczałt ten może zostać wybrany przez przedsiębiorców żeglugowych, którzy prowadzą działalność sprowadzającą się do świadczenia usług w żegludze międzynarodowej, przede wszystkim do przewozu ładunków lub pasażerów oraz ratownictwa pełnomorskiego, jeżeli wybiorą opodatkowanie w formie uproszczonej. Usługi mogą być świadczone przez holownik lub pogłębiarkę. W przypadku holownika, przewóz ładunku lub pasażerów drogą morską musi stanowić co najmniej 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej. (art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.t.). Czas pracy faktycznie wykonywany przez pogłębiarkę również wynosi minimum 50%, jednak w zakresie przewozu wydobytego materiału drogą morską. Stosuje się przy tym statki o pojemności brutto (GT) większej niż 100 jednostek każdy (art. 3 ust. 1 u.p.t.). Podatnik może wykonywać również inne rodzaje działalności, jednak zgodnie z art. 3 ust. 2 u.p.t., muszą one być powiązane ze świadczeniem usług wyżej wymienionych. Przepis art. 3 ust. 3 u.p.t. zawiera katalog profesji wyłączonych z możliwości opodatkowania podatkiem tonażowym. Zalicza się do nich między innymi prace podwodne, rybołówstwo lub przetwórstwo rybne, budowę elektrowni wiatrowych czy edukacji, badań naukowych, sportu lub transportu rekreacyjnego. Ustawodawca ustanowił definicję legalną przedsiębiorcy żeglugowego, która zawarta jest w art. 2 pkt 3 u.p.t. Wymienia się trzy kategorie podmiotów.

¹¹² *Uzasadnienie do ustawy o podatku tonażowym*, Druk nr 372 Sejm Rzeczypospolitej Polskiej V kadencji, s. 1-3.

¹¹³ Dz. U. UE L 90/15 z dnia 18 grudnia 2009 roku, s. 15.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010D0213&from=PL>
[dostęp: 2. 04. 2018 r.]

Pierwszą z nich stanowią osoby fizyczne, osoby prawne i spółki w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹¹⁴ z zastrzeżeniem spełnienia przynajmniej jednego z warunków. Do drugiej kategorii zalicza się wspólnika spółki cywilnej, spółki jawnej lub spółki komandytowej, jeżeli spełnia co najmniej jeden z warunków. Ostatni podmiot stanowią przedsiębiorcy zagraniczni w rozumieniu przepisów u.s.d.g.¹¹⁵ również w przypadku spełnienia przynajmniej jednego określonego dla wskazanego podmiotu warunku. Oprócz wskazanych dla podatników warunków, muszą oni spełniać dodatkową przesłankę pozytywną, która jest niezależna od statusu prawnego podmiotów. Zalicza się do niej posiadanie miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej¹¹⁶.

5.2. Zakres przedmiotowy

Przedmiot opodatkowania podatkiem tonażowym tworzy dochód (przychód) przedsiębiorcy żeglugowego z profesji podlegającej opodatkowaniu na podstawie art. 3 ust. 1 i 2 u.p.t. Oprócz świadczenia usług w zakresie przewozu ładunków lub pasażerów czy ratownictwa pełnomorskiego, do profesji zaliczane są również: dzierżawa i użytkowanie kontenerów; prowadzenie działalności załadunkowej, rozładunkowej i naprawczej; prowadzenie terminali pasażerskich; sprzedaż towarów i usług na pokładzie statków; prowadzenie działalności kantorowej na pokładzie statków; dowóz lądowy i morski pasażerów lub ładunków; zarządzanie cudzym statkiem; świadczenie usług agentów i maklerów morskich, usług brokerskich i agencji zatrudnienia oraz zawierania umów najmu, dzierżawy lub czarteru statków.

Opodatkowany przychód (dochód) odpowiada pomnożeniu dobowej stawki przedstawionej w art. 5 ust. 1-3 przez okres, w jakim eksploatowane są w konkretnym miesiącu wszystkie statki przedsiębiorcy żeglugowego (art. 4 ust. 1 u.p.t.). W przypadku wspólnika spółki cywilnej, spółki jawnej i spółki komandytowej, opodatkowany jest dochód z działalności wskazanych w art. 3 ust. 1 i 2 u.p.t. Podstawa wyliczana jest w wyniku iloczynu dobowej stawki i czasu eksploatacji w danym miesiącu wszystkich statków spółki cywilnej, spółki jawnej oraz spółki komandytowej, z których dochód jest opodatkowany w formie ryczałtowej. Określa się go proporcjonalnie do praw wymienionych wspólników w udziałach

¹¹⁴ Tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 2343 z późn. zm.

¹¹⁵ Ustawa zostanie uchylona z dniem 30.04.2018 r. na mocy art. 192 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz. U. 2018 r. poz. 650).

¹¹⁶ M. Zdebel, *Podatek tonażowy- nowość legislacyjna*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 4, s. 10.

spółki¹¹⁷ (art. 4 ust. 2 u.p.t.). Dochody osiągane przez podatnika, jak też przychody z tytułów wskazanych w art. 8 u.p.t. nie są koncentrowane wraz z innymi dochodami (przychodami), jeśli podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym na innych zasadach (art. 7 ust. 1 u.p.t.). Do przychodów stanowiących przedmiot opodatkowania podatkiem tonażowym zalicza się kwoty ze sprzedaży statków w części niewykorzystanej na nabycie własności lub udziału we współwłasności, remontu, modernizacji albo przebudowy statków (art. 8 ust. 1 u.p.t.).

5.3 Stawki podatku

Stawka podatku tonażowego przyjmuje wartość dobową. Wyznaczana jest na podstawie pojemności netto statku od każdych 100 jednostek, w oparciu o stawki wyrażone w euro (art. 5 ust. 1 u.p.t.). Ustawodawca wyróżnia cztery warianty pojemności netto statku: do 1000 (0,5 euro/100 jednostek), od 1001 do 10 000 (0,35 euro/100 jednostek), od 10 001 do 25 000 (0,2 euro/ 100 jednostek). Stawka dobową przeliczana jest na walutę polską na podstawie średniego kursu euro z ostatniego dnia miesiąca, za który jest obliczana i ogłaszana przez Narodowy Bank Polski (art. 5 ust. 2 u.p.t.).

Zgodnie z art. 5 ust. 4 u.p.t. ustawodawca dla podatku tonażowego przewidział podstawę opodatkowania w wysokości 19%. Przewidziano jednak wyjątek w przypadku przychodów. W momencie sprzedaży statków w części niewykorzystanej na nabycie własności lub udziału we współwłasności, remontu, modernizacji albo przebudowy statków, w okresie 3 lat od sprzedaży ustanowiono stawkę ryczałtu w wysokości 15% (art. 8 ust. 1 u.p.t.). Komisja Europejska zaleciła, aby w obecnej konstrukcji podatku nie występowała możliwość obniżenia stawki podatku¹¹⁸. W wyniku tego, uchylono przepis art. 6 u.p.t.¹¹⁹

5.4. Metoda płatności oraz ewidencja podatku

Ustawodawca nie nakazuje opodatkowanie podatkiem tonażowym, kwestia ta pozostaje w uznaniu podatnika. Jednak wybór ten musi nastąpić poprzez złożenie oświadczenia przez przedsiębiorcę żeglugowego. Pismo składa się do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach podatku dochodowego (art. 9 ust. 1-2 u.p.t.). Termin na złożenie oświadczenia upływa z dniem 20 stycznia pierwszego roku podatkowego okresu

¹¹⁷ Jeżeli nie istnieje dowód przeciwny, występuje domniemanie równego prawa do udziału w zysku.

¹¹⁸ W. Miemiec, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik- Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 309.

¹¹⁹ *Ibidem*.

opodatkowania. Podatnik może rozpocząć wykonywanie działalności w trakcie roku podatkowego. W takim wypadku, podatnik składa pismo w sprawie wyboru opodatkowania podatkiem tonażowym do dnia, który poprzedza dzień rozpoczęcia wykonywania danej profesji (art. 9 ust. 3 u.p.t.). Ustawodawca wskazuje wymogi formalne dotyczące oświadczenia, do których zalicza przede wszystkim nazwę lub imię i nazwisko, adres, numer identyfikacji podatkowej, dane dotyczące okresu opodatkowania czy informacje o statkach wykorzystywanych przed przedsiębiorcą żeglugowego w żegludze międzynarodowej. Jeżeli nastąpi zmiana danych mieszczących się w oświadczeniu, na płatniku podatku tonażowego spoczywa obowiązek poinformowania o wskazanej sytuacji właściwego organu podatkowego do 20. dnia miesiąca, który następuje po miesiącu, w jakim powstała zmiana (art. 9 ust. 4-5 u.p.t.). Przepis art. 9 ust. 6 u.p.t. stanowi o sytuacji, w której przedsiębiorca żeglugowy kończy prowadzenie działalności wskazanej w art. 3 ust. 1-2 u.p.t. w danym okresie opodatkowania. Podatnik w tej sytuacji składa oświadczenie do właściwego organu podatkowego właściwemu w sprawach podatku tonażowego o zakończeniu takiej działalności do 20. dnia miesiąca następujący po miesiącu, w jakim ustała działalność wskazana w przepisach u.p.t.

Ustawodawca w art. 11 ust. 1-3 u.p.t. przewiduje trzy sytuacje, w których okres opodatkowania może być inny niż ogólnie przyjęty. Pierwsza z nich występuje w momencie połączenia się przedsiębiorców żeglugowych. Wtedy termin ten liczony jest na podstawie tego przedsiębiorcy, który złożył oświadczenie jako pierwszy. Druga okoliczność powstaje w wyniku przejęcia przez podatnika innych płatników podatku tonażowego. Wówczas okres opodatkowania przyjmowany jest na podstawie przedsiębiorcy żeglugowego przejmującego. Ostatnia ewentualność następuje, gdy podatnik łączy się z przedsiębiorcą nieopodatkowanym podatkiem tonażowym. W takim przypadku, terminem opodatkowania jest faktyczny okres opodatkowania tym podatkiem przedsiębiorcy żeglugowego.

Istotny dla płatnika podatku tonażowego jest maksymalny termin opodatkowania podatkiem tonażowym wynoszący maksymalnie 10 lat. W tym czasie nie może on zrezygnować z wyboru opodatkowania w formie ryczałtowej (art. 10 ust. 1-2 u.p.t.). Jeżeli przedsiębiorca żeglugowy zakończył działalność, może powtórnie dokonać wyboru opodatkowania w tej formie, jednak dopiero po upływie 3 lat liczonych od końca roku kalendarzowego, w którym dana działalność została zaprzestana. W razie sprzedaży lub utraty statków okres 3 lat liczony jest od dnia wyrejestrowania statku z rejestru okrętowego (art. 10 ust 4-5 u.p.t.).

Opodatkowując dochody, przedsiębiorca żeglugowy oblicza podatek za każdy miesiąc roku podatkowego. Wpłaca go bez wezwania do właściwego podatnikowi urzędu skarbowego do 20. dnia danego miesiąca, zaś za grudzień w terminie złożenia zeznania. Co więcej, do 31 grudnia roku następnego na płatniku podatku tonażowego ciąży obowiązek złożenia w urzędzie skarbowym zeznania o wysokości podatku należnego¹²⁰ za dany rok podatkowy (art. 12 ust. 1-2 u.p.t.). Niewielka różnica tkwi w przyjęciu za podstawę opodatkowania przychodów. Powielana jest metoda samoobliczeniowa oraz zapłata należności do urzędu skarbowego bez wezwania. Jednakowoż, rozliczenie następuje po upływie czasu, w którym przedsiębiorca żeglugowy miał możliwość wykorzystania przychodu w taki sposób, że nie płaciłby podatku tonażowego¹²¹.

W zakresie ewidencji podatnik, zgodnie z art. 7 ust. 2 u.p.t., jest zobligowany do prowadzenia wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych związanych z prowadzoną działalnością. W przypadku wspólników spółki jawnej, spółki komandytowej i spółki komandytowej wykaz prowadzony jest przed odpowiednią do wspólnika spółkę. Zasady prowadzenia wskazanego wykazu opracowane są w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 21 czerwca 2013 r. w sprawie sposobu prowadzenia przez przedsiębiorców żeglugowych opodatkowanych podatkiem tonażowym wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych¹²². Wykaz powinien zawierać między innymi datę nabycia, datę przyjęcia do użytkowania, określenie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej czy też stawkę amortyzacyjną (§ 2 ust. 1 r.p.w.). Jeżeli przedsiębiorca żeglugowy posiada niezbędne oprogramowanie komputerowe umożliwiające wydrukowanie wykazu, dopuszczalnym jest prowadzenie go w formie elektronicznej (§ 3 r.p.w.).

¹²⁰ Co do zasady, podatek tonażowy przyjmuje formę podatku należnego. Może jednak wystąpić sytuacja, w której to organ podatkowy lub właściwy organ kontroli skarbowej wyznaczy wysokość podatku do zapłacenia w formie decyzji (zob. art. 12 ust. 4 u.p.t.).

¹²¹ K. Wojewoda- Buraczyńska, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 315.

¹²² Dz. U. 2013 r. poz. 761, zwane dalej r.p.w.

Zakończenie i wnioski

Celem niniejszej pracy było scharakteryzowanie uproszczonych form opodatkowania mających zastosowanie do osób fizycznych. Praca miała za zadanie przybliżyć sposoby, w jakich podatnik zostaje obciążony w mniejszym stopniu niż w momencie zapłaty podatku na zasadach ogólnych przewidzianych w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Punktem wyjścia do dalszych rozważań było przedstawienie naczelných zasad prawa podatkowego istotnych zarówno dla podatnika, jak też organu podatkowego. Dają one gwarancję w głównej mierze płatnikowi podatków, że nie pozostaje on bez ochrony prawnej w momencie nakładania na niego ciężarów podatkowych. Wyjaśnieniu poddano też kwestię celów opodatkowania. Ich pobieranie wiąże się głównie z zapewnieniem podstawowych potrzeb obywateli, jak też sprawnego funkcjonowania administracji publicznej odpowiedzialnej za ich realizację. Ryczałty można podzielić na następujące rodzaje: ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, kartę podatkową, ryczałt od przychodów osób duchownych oraz podatek tonażowy.

Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych ma zastosowanie tylko do osób fizycznych w ściśle określonym zakresie działalności gospodarczej, w tym w ramach wolnych zawodów rozumianych zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 4 ust. 1 pkt 11 u.z.p.d.o.f. Prowadzona przez nich działalność nie może mieć charakteru rolniczego, jednak może mieć przybierać formę spółki cywilnej bądź spółki jawnej. Aby skorzystać z tego podatku, podmioty zobligowane są do spełnienia ustawowo wskazanych przesłanek. Za podstawę opodatkowania przyjmuje się przychód, który nie zostaje pomniejszony o koszty jego uzyskania. Wybór tejże formy następuje do dnia 20 stycznia danego roku podatkowego w formie oświadczenia złożonego przez podatnika. Występują liczne rodzaje stawek podatku przybierające charakter stawek procentowych. Uzależnione są od danego rodzaju działalności prowadzonej przez podatnika. W przypadku ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, na osobie fizycznej ciąży obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów w każdym roku podatkowym, wyposażenia oraz wykazu środków trwałych oraz wartości materialnych i prawnych.

Karta podatkowa zawęża grono potencjalnych podatników w stosunku do wyżej wymienionego przypadku. Z tej formy opodatkowani mogą skorzystać osoby fizyczne i spółki cywilne. Przedmiot opodatkowania stanowi przychód z prowadzonej przez podatnika działalności. Katalog profesji, jakie mogą wykonywać wskazane podmioty ma charakter zamknięty. Wykonywana działalność przy wyborze karty podatkowej ma jednak sens, gdy przedsiębiorstwa nie są prowadzone na szeroką skalę. Wniosek o zastosowanie tej formy wobec podatnika musi zostać złożony do 20 stycznia danego roku podatkowego do właściwego narzędnika urzędu skarbowego lub przed rozpoczęciem działalności, jednak w trakcie trwania roku podatkowego. Stawki w przypadku karty podatkowej mają charakter kwotowy. Uzależnione są między innymi od liczby zatrudnionych pracowników czy też profesji, jaka jest wykonywana przez podatnika. Stawki są corocznie ustalane przez naczelnika urzędu skarbowego w formie decyzji. Wynika to z faktu, iż są one corocznie podwyższane. W zakresie ewidencjonowania, płatnicy tego podatku są zwolnieni z prowadzenia ksiąg czy też składania zeznań podatkowych.

Ryczałt od przychodów osób duchownych opłacany jest wyłącznie przez osoby duchowne, których kościoły i związki są uregulowane prawnie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Nie istnieje jednak na gruncie polskiego prawa ustawowa definicja osoby duchownej czy też duchownego. Opodatkowane tym ryczałtem są przychody, jakie osiągają duchowni w ramach wykonywanej posługi duszpasterskiej. Rozpoczęcie posługi nadaje początek opłacania wskazanego ryczałtu. Stawki podatku ustanowione są dla proboszczów oraz wikariuszy. Przyjmują postać stawek kwotowych, płaconych kwartalnie, uzależnionych od liczby mieszkańców parafii. Osoby duchowne otrzymują corocznie od naczelnika urzędu skarbowego właściwego miejscowo decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. W zakresie ryczałtu od osób duchownych nie występuje jakakolwiek forma ewidencji uzyskiwanych przychodów. Co więcej, przychody pomniejszane są o składkę na ubezpieczenie zdrowotne.

W polskim systemie prawnym poprzez uproszczoną formę opodatkowania rozumie się również podatek tonażowy. Skierowany jest do przedsiębiorców żeglugowych świadczących usługi w sferze żeglugi międzynarodowej. Opodatkowaniu podlega w tym przypadku przychód osiągany przez podatnika w ramach wskazanego przez ustawodawcę rodzaju działalności. Stawki podatku mają charakter dobowy. Podstawa opodatkowania wynosi 19%. Co do zasady, wyliczenie sumy podatku następuje poprzez pomnożenie stawki z okresem eksploatacji wszystkich statków danego przedsiębiorcy w miesiącu. Aby przedsiębiorca mógł

skorzystać z podatku tonażowego, koniecznym jest złożenie przez podatnika wniosku o zastosowanie wskazanego opodatkowania. Możliwość taka następuje jedynie przez okres 10 lat. Wyboru opodatkowania dokonuje się podczas obowiązywania pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej o zgodności podatku tonażowego z rynkiem wewnętrznym. W zakresie ewidencji, płatnik zobligowany jest do prowadzenia wykazu środków trwałych oraz wartości materialnych i prawnych.

Źródła prawa

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.),
2. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r.- Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 459 z późn. zm.),
3. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.- Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 201 z późn. zm.),
4. Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 1153),
5. Ustawa z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (tekst jedn. Dz. U. 2014 r. poz. 1726),
6. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. 2018 r. poz. 200 z późn. zm.),
7. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 2343 z późn. zm.),
8. Ustawa z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz. U. 2015 r. poz. 43),
9. Ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz. U. 2015 r. poz. 13),
10. Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 2157 z późn. zm.),
11. Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 1523),
12. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 1453 z późn. zm.),
13. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 2168 z późn. zm.),
14. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jedn. Dz. U. 2017 r. poz. 1938 z późn. zm.),
15. Ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (tekst jedn. Dz. U. 2018 r. poz. 381),

16. Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (tekst jedn. Dz. U. 2018 r. poz. 165),
17. Konkordat między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską, podpisany w Warszawie dnia 28 lipca 1993 r. (Dz. U. 1998 r. Nr 12 poz. 42),
18. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji zatrudnienia (Dz. U. 2002 r. Nr 219 poz. 1838),
19. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (tekst jedn. Dz. U. 2014 r., poz. 701.),
20. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia kart przychodów (Dz. U. 2002 r. Nr 219 poz. 1839),
21. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 czerwca 2013 r. w sprawie sposobu prowadzenia przez przedsiębiorców żeglugowych opodatkowanych podatkiem tonażowym wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz. U. 2013 r. poz. 761),
22. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2015 r. w sprawie określenia wzorów zeznania, deklaracji i informacji podatkowych obowiązujących w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. 2017 r. poz. 1070 z późn. zm.),
23. Obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 21 listopada 2017 r. w sprawie stawek karty podatkowej, kwoty, do której można wykonywać świadczenia przy prowadzeniu niektórych usług z wyjątkiem świadczeń dla ludności, oraz kwartalnych stawek ryczału od przychodów proboszczów i wikariuszy, obowiązujących w 2018 r. (M. P. 2017 r. poz. 1111),
24. Decyzja Komisji z dnia 18 grudnia 2009 r. w sprawie pomocy państwa C 34/07 (ex N 93/06) w sprawie wprowadzenia systemu podatku tonażowego w międzynarodowym transporcie morskim w Polsce (Dz. U. UE L 90 z dnia 18 grudnia 2009 roku, s. 15).

Orzecznictwo

1. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98, OTK ZU 6/1998, poz. 96,
2. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 września 2000 r., sygn. akt III SA 1411/00, niepublikowany,

3. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, OTK ZU 2A/2012, poz. 13,
4. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 2005 r., sygn. akt I FSK 203/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D114ABBB39>,
5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 czerwca 2012 r., sygn. akt I FSK 841/11, LEX nr 1216486,
6. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 13 grudnia 2016r., sygn. akt I SA/Łd 942/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/177A112AAD>.

Literatura

1. Babiarz S., Bogucki S., Dumas A., Pęk R., Presnarowicz S., Pustuł J., *Ryczałty w prawie podatkowym*, wyd. LexisNexis, Warszawa 2012,
2. Bogucka M., *Charakter prawny obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych*, „Głosa” 2001/2, s. 9-16,
3. Bogucki S., Cudak A., Wrzeńska- Nowacka A., *Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Komentarz*, wyd. LexisNexis, Warszawa 2014,
4. Bartosiewicz A., Kubacki R., *Leksykon ryczałtu*, wyd. UNIMEX, Wrocław 2010,
5. Bartosiewicz A., Kubacki R., *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011,
6. Dzwonkowski H., *Charakter prawny karty podatkowej*, „Głosa” 1999/10, s.10-14,
7. Etel L., *Czy kościoły i księża płacą w Polsce podatki?*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 6, s. 21-23,
8. Etel L., Dowgier R., Liszewski G., Popławski M., Presnarowicz S., *Prawo podatkowe*, wyd. Difin, Warszawa 2008,
9. Etel L., Kosikowski C., Ruśkowski E., *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2006,
10. Etel L., Sitniewski P., *Opodatkowanie kościołów oraz osób duchownych w Polsce*, „Kancelaria Sejmu. Biuro Studiów i Ekspertyz, Wydział Analiz Ekonomicznych i Społecznych”, Warszawa 2002, s. 1-20,
11. Fila M., *Karta podatkowa w 2005 roku*, wyd. Difin, Warszawa 2005,
12. Filis P., Jamroży M., Szlęzak- Matusiewicz J., *Podatki i składki w działalności przedsiębiorców*, wyd. Difin, Warszawa 2010,

13. Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, wyd. PWN, Warszawa 1992,
14. Głuchowski J., Patyk J., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, wyd. LexisNexis, Warszawa 2009,
15. Goettel M., Lemonnier M., Goettel A., Goettel M., Orłowski J., Pahl B., Tyrakowski M., Wardencka K., Zięty J.J., *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011,
16. Gomulowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, wyd. Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001,
17. Gomulowicz A., Małeck J., *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. LexisNexis, Warszawa 2011,
18. Hanusz A., Niezgoda A., Czerski P., *Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2009,
19. Huchla A., *Zryczałtowany podatek dochodowy. Komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 2000,
20. Jarno K., Lazur A., *Znaczenie wpływów z karty podatkowej w dochodach własnych gmin w latach 2005- 2014*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 273, s. 132-144,
21. Jurowiec R., *Ewolucja opodatkowania przychodów osób duchownych*, „Elpis” tom 16, s. 215-220,
22. Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2009,
23. Martyniuk T., *Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych w 2006 roku*, wyd. Difin, Warszawa 2006,
24. Mastalski R., *Prawo podatkowe*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2012,
25. Mastalski R., E. Fojcik- Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013,
26. Mączyński D., Sowiński R., *Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, 2005, nr 3, s. 35-45,
27. Oktaba R., *Prawo podatkowe*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2017,
28. Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, wyd. TNOIK Toruń, Toruń 2012,
29. Patyk J., *Opodatkowanie Kościoła Katolickiego i osób duchownych*, wyd. TNOIK, Toruń 2008,

30. Patyk J., *Zasady opodatkowania osób duchownych*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 4, s. 16-18,
31. Szołno- Koguc J., *Dylematy sprawiedliwości podatkowej- równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294, s. 164-172,
32. Wolański R., *System podatkowy w Polsce*, wyd. Zakamycze, Kraków 2004,
33. Wójtowicz W. (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2017,
34. Wójtowicz W., Gorgol A., Kucia-Guściora B., Smoleń P., Szustek-Janowska M., *Prawo podatkowe- część ogólna i szczegółowa*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2009,
35. Zdebel M., *Podatek tonażowy- nowość legislacyjna*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 4, s. 9-13.

Inne źródła

1. *Uzasadnienie do ustawy o podatku tonażowym*, Druk nr 372 Sejm Rzeczypospolitej Polskiej V kadencji,
2. <https://sjp.pwn.pl/slowniki/rycza%C5%82t.html>,
3. <http://www.finance.mf.gov.pl/pit/informacje-podstawowe>,
4. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010D0213&from=PL>,
5. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/177A112AAD>,
6. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D114ABBB39>.