

ROBERT ZIELIŃSKI¹

Ewolucja zasad ryczałtowego opodatkowania dochodów osób fizycznych

Streszczenie

Niniejsze opracowanie ma na celu przedstawienie zasad ryczałtowanego opodatkowania dochodów osób fizycznych, jakie stosowane były w Polsce w latach 1950–1997. Analiza powyższych, historycznych konstrukcji prawnych, mogłaby bowiem w pewnym zakresie stanowić swego rodzaju wzorzec dla twórców oraz reformatorów obowiązującego aktualnie w Polsce podatku od dochodów osobistych i w praktyce okazać się (przynajmniej dla niektórych grup podatników) atrakcyjną alternatywną formą obciążenia tychże dochodów.

Słowa kluczowe: ewolucja, ryczałt podatkowy, opodatkowanie dochodów osób fizycznych

¹ Dr Robert Zieliński – Akademia Leona Koźmińskiego, Katedra Prawa Finansowego i Podatkowego; e-mail: rzielinski@kozminski.edu.pl.

ROBERT ZIELIŃSKI

Evolution of principles of lump-sum personal income tax

Abstract

The objective of this study is to discuss the principles of the lump-sum personal income tax applied in Poland in the years 1950–1997. The analysis of the aforesaid historical legal constructs could, to a certain extent, constitute a benchmark for legislators and reformists of the current Polish personal income tax and, in practice, appear (at least for certain groups of taxpayers) to be an attractive and alternative form of income burden.

Keywords: evolution, lump-sum tax, personal income tax

Wprowadzenie

Ryczałt podatkowy jest od dawna znany i stosowany w polskim prawie podatkowym. Jako forma ustalania i pobierania podatku przewidziany był po raz pierwszy w dekrete z 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych². Art. 11 tego dekretu nadawał ministrowi finansów uprawnienie do wydawania rozporządzeń, w których mógł on zryczałtować pobór podatków od niektórych grup podatników bez ustalania wysokości podstawy opodatkowania w każdym poszczególnym przypadku oraz określać zasady, warunki i sposoby zryczałtowania. Na tej podstawie w latach 1951–1980 minister finansów wydał około 75 rozporządzeń, które wprowadzały ryczałtową formę opodatkowania, a także dotyczyły scalania podatków obrotowego, dochodowego, od wynagrodzeń, wyrównawczego, opłaty skarbowej, specjalistycznych działów produkcji rolnej³.

Podobne rozwiązania przewidziane były w art. 9 pkt 1 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych⁴. Zgodnie z jego treścią minister finansów posiadał uprawnienie do wydawania rozporządzeń, w których mógł zryczałtować lub scalać podatki oraz określać zasady i warunki ich zryczałtowania lub scalania. W skutek wykonania niniejszej delegacji wydanych zostało ponad 50 rozporządzeń wprowadzających ryczałtową formę opodatkowania.

Upoważnienie do zryczałtowania podatków nadawał ministrowi finansów także art. 25 ust. 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa⁵. Jednakże z uwagi na konieczność dostosowania przepisów tej ustawy do unormowań Konstytucji RP⁶, w szczególności jej art. 217, w wyniku wydanego przez Trybunału Konstytucyjnego orzeczenia⁷, omawiany przepis został uchylony⁸.

² Dz.U. Nr 49, poz. 452 ze zm.

³ S. Babiarez, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, *Ryczałty w prawie podatkowym*, Warszawa 2012, s. 20–21.

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm. Por. także: S. Babiarez, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, *Ryczałty...*, op. cit., s. 21.

⁵ Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm. Zgodnie z jego treścią minister finansów mógł w drodze rozporządzenia zryczałtować podatki oraz określać szczegółowe zasady oraz warunki ich zryczałtowania.

⁶ Konstytucja RP z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

⁷ Wyrok TK z 9 listopada 1999 r., K 28/98, Dz.U. Nr 92, poz. 1062.

⁸ Por. art. 1 pkt 5 ustawy z 11 kwietnia 2001 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 39, poz. 459).

Istota ryczałtu podatkowego wyraża się w tym, że nie zmierza on do ustalenia wszystkich elementów, które są niezbędne do obliczenia wysokości faktycznego obciążenia finansowego. Zryczałtować oznacza ustalić kwotę danego świadczenia (wynagrodzenia, opłaty, podatku) bez dokonywania szczegółowej jego kalkulacji, bez ustalania rzeczywistych wpływów i wydatków⁹.

Mając na względzie powyższe, a także to, że konstrukcja prawna podatku dochodowego od osób fizycznych należy do jednej z bardziej skomplikowanych w polskim systemie podatkowym, celowe wydaje się przedstawienie różnych form ryczałtowanego opodatkowania dochodów osób fizycznych, które stosowane były w Polsce w latach 1950–1997. Ich konstrukcja prawna mogłyby bowiem stanowić swego rodzaju wzorzec dla twórców oraz reformatorów podatku dochodowego w Polsce i w praktyce okazać się atrakcyjną alternatywą dla obciążenia tychże dochodów.

Analizując historyczne regulacje prawne, jak również istniejący w tym zakresie dorobek doktryny prawa finansowego¹⁰, można wskazać trzy podstawowe formy, jakie przybierał ryczałt podatkowy. Były to: ryczałt kwotowy (tabelaryczny, ustawowy), ryczałt umowny oraz ryczałt ewidencjonowany (procentowy)¹¹.

Ryczałt kwotowy

W literaturze prawa finansowego ryczałt kwotowy uznawany jest za klasyczną, najbardziej popularną i jednocześnie najbardziej uproszczoną formę ryczałtu podatkowego. Jego istota polega na tym, że wysokość należnego świadczenia podatkowego wymierzana jest przez ustawodawcę w postaci „z góry” określonych stawek kwotowych, których wysokość nie zależy od rzeczywistych rozmiarów prowadzonej działalności, a od tzw. znamion zewnętrznych charakteryzujących daną działalność gospodarczą (np. od rodzaju działalności gospodarczej, liczby zatrudnionych pracowników, liczby urządzeń wytwórczych, liczby mieszkańców miejscowości, w której podatnik prowadzi działalność gospodarczą). Znamiona te ujmowane są zazwyczaj w formie tabel (stąd tzw. ryczałt tabelaryczny) stanowiących załączniki do aktu prawnego regulującego zasady opodatkowania tym ryczałtem.

⁹ *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 3, PWN, Warszawa 1989, s. 151.

¹⁰ Por. m.in. T. Dębowska-Romanowska, *Ryczałt jako instytucja formalnego i materialnego prawa podatkowego*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 1992, 55, s. 79; R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim systemie podatkowym*, Wrocław 1973, s. 129; N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 163 i n.

¹¹ Szerzej: R. Zieliński, *Uproszczone formy opodatkowania dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej*, Warszawa 2012, s. 95–104.

Ryczałt kwotowy pobierany był zazwyczaj w formie karty podatkowej, którą do polskiego systemu podatkowego wprowadzono w 1957 roku¹². Karta podatkowa stanowiła zryczałtowaną formę podatku dochodowego i obrotowego pobieraną od podatników w formie rocznej opłaty za kartę podatkową, którzy trudnili się wymienionymi w przepisach prawa rodzajami rzemiosła (m.in. bednarstwem, kowalstwem, zegarmistrzostwem, zabawkarstwem) wykonywanymi we wskazanych miejscowościach.

Opodatkowanie w formie karty podatkowej przyznawane było na wniosek podatnika, złożony organowi finansowemu właściwemu ze względu na miejsce wykonywania rzemiosła w terminie do 15 stycznia roku podatkowego, a w przypadku, gdy działalność taka rozpoczynana była w trakcie roku podatkowego – przed dniem jej rozpoczęcia.

Korzystanie z omawianej formy opodatkowania uzależnione było od spełnienia określonych prawem warunków. Dotyczyły one przestrzegania wskazanych normatywnie limitów zatrudnienia pracowników najemnych, zakazu korzystania przy wykonywaniu rzemiosła z usług osób niezatrudnionych w zakładzie rzemieślniczym albo z innych zakładów rzemieślniczych lub przedsiębiorstw (z nielicznymi wyjątkami), nieutrzymywania poza zakładem rzemieślniczym odrębnych stałych miejsc sprzedaży oraz niewykonywania innych świadczeń podlegających podatkowi obrotowemu.

Podatnicy korzystający z opisywanej formy opodatkowania zwolnieni byli z obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych, składania zeznań i deklaracji podatkowych oraz opłacania miesięcznych zaliczek na podatki dochodowy i obrotowy. Ciężył na nich natomiast obowiązek wydawania i przechowywania rachunków potwierdzających sprzedaż wyrobu lub wykonanie usługi.

Wysokość należnego zobowiązania podatkowego (w tym przypadku opłaty za kartę podatkową) wynikała z tabeli opłat ujętych w stosownym załączniku do rozporządzenia i płatna była jednorazowo przy uzyskaniu karty podatkowej bądź kwartalnie albo miesięcznie w terminie do 7. dnia pierwszego miesiąca danego kwartału (7. dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni). W określonych prawem przypadkach wysokość podatku mogła ulec obniżeniu. Działo się tak w przypadku prowadzenia zakładu rzemieślniczego na terenie wskazanych w przepisach rozporządzenia województw lub powiatów, ukończenia przez podatnika 60. roku życia oraz wykonywania działalności rzemieślniczej przez inwalidów i podatników,

¹² Rozporządzenie ministra finansów z dnia 8 grudnia 1956 r. w sprawie kart podatkowych dla drobnych rzemieślników (Dz.U. Nr 60, poz. 291 ze zm.).

którzy utracili ponad 45% zdolności zarobkowania¹³. Obniżki te przysługiwały z mocy prawa. Ponadto w przypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie organ finansowy mógł ustalić fakultatywną obniżkę w wysokości do 50% opłaty za kartę podatkową.

Jak zauważa się w literaturze, konstrukcja kart podatkowych ustalona przez omawiane rozporządzenie nie uległa większym przeobrażeniom w dalszych unormowaniach¹⁴. Aktami prawnymi kolejno obowiązującymi w tym zakresie były: rozporządzenie Ministra Finansów z 24 grudnia 1960 r. w sprawie kart podatkowych dla drobnych rzemieślników¹⁵, rozporządzenie ministra finansów z dnia 29 grudnia 1964 r. w sprawie kart podatkowych dla drobnych rzemieślników¹⁶, rozporządzenie ministra finansów z dnia 28 lipca 1966 r. w sprawie kart podatkowych dla drobnych rzemieślników¹⁷ oraz rozporządzenie ministra finansów z dnia 31 maja 1969 r. w sprawie kart podatkowych dla drobnych rzemieślników¹⁸. Następnie, do 1994 r., karty podatkowe stanowiły zryczałtowaną formę podatków obrotowego i dochodowego i obejmowały swoim zakresem coraz szerszą grupę podatników¹⁹. Począwszy od 1995 r. karta podatkowa stanowiła zryczałtowaną formę podatku dochodowego pobieraną od podatników prowadzących działalność gospodarczą w zakresie ok. 100 rodzajów rzemiosł, a także polegającą na prowadzeniu parkingów, handlu detalicznym artykułami spożywczymi, rolnymi i ogrodniczymi, obnośnym i obwoźnym handlu detalicznym artykułami przemysłowymi, gastronomii, usługach transportowych, usługach rozrywkowych, sprzedaży po-

¹³ Por. § 4 rozporządzenia ministra finansów z dnia 8 grudnia 1956 r. w sprawie kart podatkowych dla drobnych rzemieślników.

¹⁴ R. Mastalski, *Ustalenie...*, op. cit., s. 130.

¹⁵ Dz.U. z 1961 r. Nr 1, poz. 2 ze zm.

¹⁶ Dz.U. z 1965 r. Nr 4, poz. 14.

¹⁷ Dz.U. Nr 33, poz. 201 ze zm. Rozporządzenie to wprowadziło zasadę przyznawania kart podatkowych na okres 3 lat; R. Mastalski, *Ustalenie...*, op. cit., s. 130.

¹⁸ Dz.U. Nr 19, poz. 144 ze zm.

¹⁹ Por. Rozporządzenie ministra finansów z dnia 16 grudnia 1972 r. w sprawie zryczałtowania podatków obrotowego i dochodowego od niektórych grup podatników (Dz.U. Nr 55, poz. 378 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 31 stycznia 1977 r. w sprawie zryczałtowania podatków obrotowego i dochodowego do niektórych grup podatników (Dz.U. Nr 5, poz. 24 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 24 grudnia 1980 r. w sprawie zryczałtowanego opodatkowania w formie karty podatkowej w 1981 r. (Dz.U. Nr 28, poz. 130), rozporządzenie ministra finansów z dnia 29 listopada 1985 r. w sprawie karty podatkowej oraz opłaty skarbowej z tytułu wykonywania rzemiosła (Dz.U. Nr 57, poz. 294), rozporządzenie ministra finansów z dnia 28 grudnia 1988 r. w sprawie karty podatkowej (Dz.U. Nr 43, poz. 342 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 21 grudnia 1990 r. w sprawie karty podatkowej (Dz.U. Nr 92, poz. 545 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie karty podatkowej (Dz.U. Nr 124, poz. 551 ze zm.).

siłków domowych w mieszkaniach, wykonywaniu niektórych wolnych zawodów, świadczeniu usług opieki nad dziećmi i osobami chorymi oraz nauczaniu, polegającym na udzielaniu lekcji na godziny²⁰.

Ryczałt podatkowy o charakterze kwotowym w zakresie podatku dochodowego opłacany był także przez podatników osiągających przychody z hodowli lisów i norek²¹, a także przez członków i kandydatów na członków spółdzielni pracy oraz pracowników spółdzielni zrzeszonych w CRS „Samopomoc Chłopska” i w ZSS „Społem”, zatrudnionych w podlegających opodatkowaniu w formie ryczałtu spółdzielczych zakładach usługowych, spółdzielczych zespołach usług rozrywkowych, przy obsłudze szatni oraz w charakterze bagażowych w spółdzielniach pracy usług kolejowych²².

W okresie powojennym ryczałt kwotowy stanowił także zryczałtowaną formę opodatkowania podatkiem od wynagrodzeń. Podatek w tej formie opłacali rybacy będący członkami spółdzielni pracy²³. Był on również pobierany od przychodów osób zatrudnionych w uspołecznionych zakładach gastronomicznych²⁴, w sklepach²⁵, a także w uspołecznionych zakładach świadczących usługi w zakresie

²⁰ Rozporządzenie ministra finansów z dnia 23 grudnia 1994 r. w sprawie karty podatkowej (Dz.U. Nr 140, poz. 787 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 17 grudnia 1996 r. w sprawie karty podatkowej (Dz.U. Nr 151, poz. 717 ze zm.).

²¹ R. Mastalski, *Ustalenie...*, op. cit., s. 132.

²² Por. rozporządzenie ministra finansów z dnia 17 kwietnia 1961 r. w sprawie poboru zryczałtowanego podatku od wynagrodzeń członków niektórych spółdzielni pracy (Dz.U. Nr 22, poz. 108 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 31 stycznia 1967 r. w sprawie poboru zryczałtowanego podatku od wynagrodzeń od osób zatrudnionych w niektórych spółdzielczych zakładach usługowych (Dz.U. Nr 6, poz. 23 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 17 kwietnia 1974 r. w sprawie poboru zryczałtowanego podatku od wynagrodzeń od osób zatrudnionych w niektórych spółdzielczych zakładach usługowych (Dz.U. Nr 16, poz. 90).

²³ Rozporządzenie ministra finansów z dnia 13 kwietnia 1957 r. w sprawie poboru zryczałtowanego podatku od wynagrodzeń rybaków-członków spółdzielni pracy (Dz.U. Nr 23, poz. 111 ze zm.). Wysokość miesięcznych stawek tego ryczałtu zależała od rodzaju łodzi i jej długości (motorowa, wiosłowa, wiosłowo-żaglowa) oraz strefy połowu. Podatek ryczałtowy opłacany był przez osiem miesięcy w roku, tj. od kwietnia do listopada włącznie. Natomiast wynagrodzenia wypłacane w okresie od grudnia do marca włącznie nie podlegały opodatkowaniu.

²⁴ Rozporządzenie ministra finansów z dnia 9 maja 1964 r. w sprawie poboru zryczałtowanego podatku od przychodów osób zatrudnionych w uspołecznionych zakładach gastronomicznych, prowadzonych na podstawie umów zlecenia w formie rozliczenia zryczałtowanego (Dz.U. Nr 21, poz. 142 ze zm.).

²⁵ Rozporządzenie ministra finansów z dnia 28 października 1965 r. w sprawie poboru zryczałtowanego podatku od wynagrodzeń od przychodów osób zatrudnionych w sklepach prowadzonych na podstawie umów zlecenia w formie rozliczenia zryczałtowanego (Dz.U. Nr 47, poz. 296 ze zm.).

noclegów i żywienia oraz w wypożyczalniach sprzętu turystycznego i sportowego²⁶. Warunkiem stosowania opisywanej formy opodatkowania było prowadzenie wyżej wymienionych zakładów na podstawie umów zlecenia w formie rozliczenia zryczałtowanego. Podatek ten pobierany był bez względu na wysokość osiąganych przychodów, początkowo według kwotowych stawek podatkowych²⁷. Następnie w wyniku dokonanych nowelizacji dla niektórych rodzajów wykonywanej działalności gospodarczej wysokość należnego zobowiązania podatkowego uzależniono od rocznego obrotu, a stawki przybrały charakter procentowy²⁸.

Zryczałtowany podatek od wynagrodzeń pobierany był ponadto od przychodów z tytułu niektórych usług wykonywanych na zlecenie jednostek sprawujących administrację budynków mieszkalnych pozostających w zarządzie prezydów rad narodowych²⁹. Podatek od wynagrodzeń opłacały w tej formie także osoby świad-

²⁶ Rozporządzenie ministra finansów z dnia 8 września 1966 r. w sprawie poboru zryczałtowanego podatku od wynagrodzeń od przychodów osób zatrudnionych w społeczniowych zakładach świadczących usługi w zakresie noclegów i żywienia oraz wypożyczalniach sprzętu turystycznego i sportowego, prowadzonych na zasadzie rozliczenia zryczałtowanego (Dz.U. Nr 40, poz. 238 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 20 lutego 1968 r. w sprawie poboru zryczałtowanego podatku od wynagrodzeń od przychodów osób zatrudnionych w niektórych społeczniowych zakładach prowadzonych w formie rozliczenia zryczałtowanego (Dz.U. Nr 5, poz. 31), rozporządzenie ministra finansów z dnia 5 sierpnia 1970 r. w sprawie poboru zryczałtowanego podatku od wynagrodzeń od osób prowadzących społeczniowe zakłady w formie rozliczenia zryczałtowanego (Dz.U. Nr 20, poz. 169).

²⁷ Przykładowo stawki omawianego ryczałtu wynosiły miesięcznie: 200 zł w przypadku osoby prowadzącej sklep oraz 30 zł w przypadku członka rodziny lub każdej innej osoby zatrudnionej w sklepie; 200 zł – od przychodów uzyskanych z prowadzenia pensjonatu, motelu lub I kat. obozowiska turystycznego, 160 zł – w przypadku osiągania przychodów z prowadzenia domu wycieczkowego, 100 zł – od przychodów z prowadzenia schroniska, 90 zł – z tytułu przychodów osiąganych z obozowiska turystycznego II kat., a w przypadku obozowiska turystycznego III kat. – 50 zł. Osoby trudniące się wypożyczaniem sprzętu turystycznego i sportowego uiszczaly podatek w wysokości 90 zł miesięcznie. Przychody agenta prowadzącego zakład gastronomiczny obciążone były stawką w wysokości 200 zł miesięcznie, przychody kucharza stawką 90 zł miesięcznie, natomiast przychody każdej innej osoby zatrudnionej – 30 zł miesięcznie.

²⁸ Przykładowo dla osób prowadzących restauracje i bary z wyszynkiem, piwiarnie i bary piwne (pikalnie piwa) oraz sklepy warzywno-owocowe, miesięczna stawka podatku wynosiła 0,7% obrotu, jednakże nie mniej niż 350 zł. Por. rozporządzenie ministra finansów z dnia 5 sierpnia 1970 r. w sprawie poboru zryczałtowanego podatku od wynagrodzeń od osób prowadzących społeczniowe zakłady w formie rozliczenia zryczałtowanego (Dz.U. Nr 20, poz. 169 ze zm.).

²⁹ Rozporządzenie ministra finansów z dnia 25 czerwca 1962 r. w sprawie poboru zryczałtowanego podatku od wynagrodzeń od przychodów za niektóre usługi wykonywane na zlecenie jednostek sprawujących administrację budynków mieszkalnych pozostających w zarządzie prezydów rad narodowych (Dz.U. Nr 40, poz. 175 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 9 lutego 1982 r. w sprawie uznania niektórych przychodów za podlegające opodatkowaniu podatkiem od wynagrodzeń (Dz.U. Nr 5, poz. 36 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 14 maja 1988 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od wynagrodzeń (Dz.U. Nr 16, poz. 118).

częste usługi ślusarskie, hydrauliczne, elektrotechniczne, stolarskie oraz malarskie pod warunkiem, że zawarły z jednostkami sprawującymi administrację budynków mieszkalnych pozostającymi w zarządzie prezydiów rad narodowych umowę oraz wykonywały wyżej wymienione usługi osobiście i z materiałów powierzonych im przez tę jednostkę lub przez lokatora. Osoby świadczące wyżej wymienione usługi musiały ponadto posiadać równoczesne zatrudnienie przez płatnika będącego jednostką budżetową lub podmiot gospodarki społecznej i nie mogły podlegać opodatkowaniu podatnikiem obrotowym z tytułu wykonywania innych świadczeń. Wysokość miesięcznych stawek omawianego ryczału wahała się od 40 do 100 zł i zależała od rodzaju wykonywanej usługi. Jednakże, w przypadku gdy zawarta z jednostkami sprawującymi administrację budynków mieszkalnych umowa przewidywała obsługę przez podatnika więcej niż 100 lokali, określone w przepisach prawa stawki podatku ulegały zwiększeniu o 50%.

Zryczałtowany podatek od wynagrodzeń pobierany był przez jednostkę sprawującą administrację budynków mieszkalnych za każdy miesiąc i uiszczany w terminie do 7. dnia następnego miesiąca w organie finansowym. Łącznie z wpłatą podatku jednostka sprawująca administrację budynków mieszkalnych zobowiązana była przedstawić wykaz osób, od których pobrano podatek, ze wskazaniem ich imion i nazwisk, rodzaju wykonywanych usług oraz kwot pobranego podatku.

Specyficzną pod względem przedmiotu opodatkowania postać ryczału kwotowego posiadał zryczałtowany podatek dochodowy pobierany od osób duchownych³⁰. Pierwotnie, omawiany ryczałt obciążał osiągnięcie przychodów z „opłat stuły” oraz innych opłat otrzymywanych przez osoby duchowne w związku z pełnionymi funkcjami. Następnie pobierano go od przychodów otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim³¹. Wysokość opisywanego ryczału uzależniona była od funkcji sprawowanej przez osobę duchowną (proboszcz, wikariusz, rektor³², misjonarz itd.) oraz liczby wszystkich mieszkańców danej parafii. W przypadku wikariuszy, rektorów i misjonarzy dodatkowym czynnikiem różnicującym wysokość obciążenia była liczebność gminy lub miasta, na terenie których znajdowała się parafia.

Ryczałt od przychodów osób duchownych wymierzany był według kwartalnych stawek podatkowych, z tym że ich wysokość ulegała stosownemu obniżeniu

³⁰ Rozporządzenie ministra finansów z dnia 9 kwietnia 1982 r. w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych (Dz.U. Nr 12, poz. 96 ze zm.).

³¹ Rozporządzenie ministra finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych (Dz.U. Nr 124, poz. 552 ze zm.).

³² Jest to duchowny, który sprawuje opiekę nad Kościołem, który nie należy do parafii, ani do żadnej innej wspólnoty.

w przypadku, gdy liczba wyznawców na danym terenie stanowiła mniejszość w ogólnej liczbie mieszkańców. Ponadto osobom duchownym przysługiwało prawo zrzeczenia się opłacania podatku dochodowego w formie ryczałtu i uiszczania go na zasadach ogólnych, jeżeli w określonym w przepisach prawa terminie zawiadomili o tym właściwy organ podatkowy. Zrzeczenie się opodatkowania w formie ryczałtowej skutkowało obowiązkiem prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów i rozliczania podatku dochodowego na zasadach ogólnych.

Ryczałt umowny

Istota ryczałtu umownego polega na indywidualnym, dwustronnym porozumieniu administracyjnym organu podatkowego z podatnikiem, zawierającym ustalenia co do przewidywanej wysokości wpływów (dochodów, przychodów lub obrotu), jaką podatnik uzyska z wykonywania w danym roku podatkowym działalności gospodarczej.

Jego cechą charakterystyczną jest to, że wymiar należnego zobowiązania podatkowego dokonywany jest niejako „z wyprzedzeniem”, gdyż przeprowadza się tu obliczenie należności podatkowej w stosunku do działalności podatnika, która dopiero nastąpi w danym roku podatkowym³³. Mając powyższe na uwadze, w literaturze prawnofinansowej opisywany ryczałt określa się mianem ryczałtu szacunkowego. Ryczałt umowny ma ponadto charakter czasowy, gdyż zwykle przyznawany jest na okres jednego roku³⁴. Podobnie jak w przypadku ryczałtu kwotowego podatnicy korzystający z omawianej formy opodatkowania nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji podatkowej, składania zeznań podatkowych oraz uiszczania zaliczek na podatek dochodowy. Ryczałt umowny zazwyczaj zastępuje dwa podatki i ma zastosowanie do podatników podatku obrotowego i dochodowego łącznie. W konstrukcji polskiego podatku dochodowego omawiany rodzaj ryczałtu występował do końca 1983 r. i obejmował swoim zakresem liczne grono podatników.

Opodatkowaniu w tej formie podlegały m.in. osoby prowadzące zakłady rzemieślnicze, wykonujące niektóre przemysły i usługi bądź trudniące się handlem³⁵.

³³ Por. R. Mastalski, *Ustalenie...*, op. cit., s. 140.

³⁴ P. M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 526.

³⁵ Por. m.in. rozporządzenie ministra finansów z dnia 28 grudnia 1956 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego i dochodowego od osób wykonujących niektóre przemysły i usługi bądź trudniących się handlem (Dz.U. z 1957 r. Nr 2, poz. 8 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 30 grudnia 1966 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego i dochodowego od osób wykonujących niektóre przemysły i usługi bądź trudniących

Możliwość korzystania z omawianej formy opodatkowania przysługiwała podatnikom, którzy przy wykonywaniu działalności zatrudniali nie większą niż prawnie określona liczba osób (nie wliczając w to małżonka) oraz których roczny obrót nie przekroczył określonej w przepisach prawa granicy. Zarówno górne granice obrotu, jak i maksymalne stany zatrudnienia były silnie zróżnicowane³⁶. I tak np. w przypadku podatników prowadzących zakłady rzemieślnicze roczny obrót nie mógł przekroczyć 900 000 zł, a zatrudnienie 6 pracowników najemnych³⁷. Natomiast dla przemysłu materiałów budowlanych, przemysłu wydobywania surowców mineralnych oraz przemysłu wydobywania torfu roczny obrót nie mógł przekroczyć 900 000 zł, a zatrudnienie 8 osób. Z kolei w przypadku świadczenia usług transportu towarowego konnego maksymalna kwota rocznego obrotu nie mogła być wyższa niż 180 000 zł, a zatrudnienie nie mogło przekroczyć 2 osób.

Poza wymienionymi warunkami podatnicy opłacający podatek w tej formie zobowiązani byli posiadać uprawnienie do wykonywania określonych rodzajów działalności i wykonywać je zgodnie z tym uprawnieniem. Nie mogli ponadto korzystać z usług osób niezatrudnionych w zakładzie lub usług innych zakładów, a także wykonywać innych świadczeń podlegających podatkowi obrotowemu oraz sprzedawać w zakładzie wyrobów cudzej produkcji.

Opodatkowanie w formie omawianego ryczału przyznawane było na wniosek podatnika na okres jednego roku albo na 3 lata. Przykładowo, ryczałt na okres 3 lat przyznawany był podatnikom wykonującym świadczenia w zakresie transportu osobowego konnego i mechanicznego (z wyłączeniem transportu autobusami)³⁸. Ponadto, podobnie jak w omówionych poprzednio przypadkach, podatnicy opłacający

się handlem (Dz.U. z 1967 r. Nr 3, poz. 10 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 31 maja 1969 r. w sprawie poboru w formie ryczału podatków obrotowego i dochodowego od osób prowadzących zakłady rzemieślnicze, wykonujących niektóre przemysły lub usługi albo trudniących się handlem (Dz.U. Nr 19, poz. 145 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 16 grudnia 1972 r. w sprawie zryczałtowania podatków obrotowego i dochodowego od niektórych grup podatników (Dz.U. Nr 55, poz. 378 ze zm.).

³⁶ Por. § 1 ust. 2 rozporządzenia ministra finansów z dnia 31 maja 1969 r. w sprawie poboru w formie ryczału podatków obrotowego i dochodowego od osób prowadzących zakłady rzemieślnicze, wykonujących niektóre przemysły lub usługi albo trudniących się handlem (Dz.U. Nr 19, poz. 145 ze zm.).

³⁷ Warto zauważyć, że zarówno górna granica obrotu, jak i limit zatrudnienia były stopniowo podwyższane: od kwoty 360 000 zł i 2 pracowników najemnych (w tym 1 członka rodziny) w 1956 r. do 660 000 zł i 4 pracowników najemnych w roku 1957; por. R. Mastalski, *Ustalenie...*, op. cit., s. 138.

³⁸ Z wyjątkiem osób, których małżonek wykonywał we własnym imieniu świadczenia podlegające opodatkowaniu podatkami obrotowym i dochodowym w formie ryczału; por. § 4 pkt 1 rozporządzenia ministra finansów z dnia 31 maja 1969 r. w sprawie poboru w formie ryczału podatków obrotowego i dochodowego od osób prowadzących zakłady rzemieślnicze, wykonujących niektóre przemysły lub usługi albo trudniących się handlem (Dz.U. Nr 19, poz. 145 ze zm.).

podatki dochodowy i obrotowy w formie ryczału zwolnieni byli z obowiązków dotyczących prowadzenia ksiąg podatkowych, składania zeznań podatkowych, miesięcznych deklaracji o obrocie i dochodzie oraz wpłacania miesięcznych zaliczek na podatki dochodowy i obrotowy.

Z opodatkowania w formie ryczału umownego korzystali również podatnicy wykonujący wolne zawody w zakresie służby zdrowia (lekarz, dentysta, weterynarz, technik dentystyczny, położna, pielęgniarka oraz felczer)³⁹. Prawo do stosowania tej formy opodatkowania przysługiwało, jeżeli wyżej wymienieni podatnicy posiadali równoległe zatrudnienie w organach administracji państwowej, zakładach państwowych, jednostkach gospodarki społecznej oraz w instytucjach i organizacjach społecznych w pełnym wymiarze czasu pracy, jak również nie wykonywali poza wolnymi zajęciami zawodowymi świadczeń, które podlegały podatkowi obrotowemu. Opisywany ryczałt płatny był w terminie do 7. dnia następnego miesiąca za miesiąc poprzedni.

Ryczałt umowny jako forma opłacania podatków obrotowego i dochodowego uiszczany był także przez podatników prowadzących wytwórnie palonej cegły⁴⁰. Możliwość korzystania z tej formy opodatkowania przysługiwała podatnikom, którzy posiadali zezwolenie na prowadzenie wytwórni palonej cegły i wykonywali świadczenia w ramach posiadanego zezwolenia. Ponadto produkcja prowadzonej przez nich wytwórni palonej cegły nie mogła przekroczyć 1200 tys. sztuk cegły rocznie, jak również podatnicy ci, a także ich małżonkowie, nie mogli wykonywać innych świadczeń podlegających podatkowi obrotowemu. Ryczałt przyznawany był na wniosek podatnika, natomiast jego wysokość zależała m.in. od zdolności produkcyjnej wytwórni palonej cegły. Determinowana była ona rodzajem maszyn i urządzeń zainstalowanych w wytwórni (marka, typ i rok budowy, rodzaj napędu, przepustowość), wielkością zatrudnienia, ilością cykli wypału i ilością wypalanej cegły. Omawiany ryczałt płatny był w 12 ratach miesięcznych w terminie do 7. dnia następnego miesiąca za miesiąc poprzedni.

³⁹ Por. § 1 rozporządzenia ministra finansów z dnia 29 sierpnia 1956 r. w sprawie poboru w formie ryczału podatków obrotowego i dochodowego od osób wykonujących wolne zajęcia zawodowe w zakresie służby zdrowia (Dz.U. Nr 39, poz. 180 ze zm.).

⁴⁰ Por. § 1 rozporządzenia ministra finansów z dnia 8 maja 1968 r. w sprawie poboru w formie ryczału podatków obrotowego i dochodowego od osób prowadzących wytwórnie palonej cegły (Dz.U. Nr 15, poz. 90 ze zm.).

Ryczałt ewidencjonowany

Konstrukcja prawna ryczałtu ewidencjonowanego (procentowego) różni się od omówionych powyżej ryczałtów podatkowych. W doktrynie prawa finansowego zwraca się uwagę, że ryczałt procentowy nie może zostać uznany za klasyczny ryczałt podatkowy, ponieważ kwota należnego świadczenia podatkowego nie jest znana podatnikowi „z góry”, a jej wysokość nie zależy od zewnętrznych znamion prowadzonej przez podatnika działalności. W ryczałcie ewidencjonowanym wysokość zobowiązania podatkowego stanowi pochodną ustalonej na podstawie prowadzonej ewidencji kwoty podstawy opodatkowania, za którą przyjmuje się obrót, przychód albo dochód i zastosowanej do niej proporcjonalnej lub progresywnej skali podatkowej. Cechą charakterystyczną ryczałtu ewidencjonowanego jest także to, że na podatnikach ciąży obowiązek prowadzenia dokumentacji dla celów podatkowych. Prawo do korzystania z tej formy opodatkowania posiadają podatnicy spełniający określone w przepisach prawa warunki. W głównej mierze dotyczą one kwoty osiągniętego w poprzednim roku podatkowym obrotu lub przychodu, której przekroczenie pozbawia podatnika możliwości stosowania ryczałtowej formy obciążenia, a także obowiązku posiadania określonych uprawnień, czy zezwoleń.

Ryczałt ewidencjonowany był różnie konstruowany – stanowił formę wymiaru trzech, dwóch lub jednego podatku, tworząc swego rodzaju nową konstrukcję podatkową⁴¹.

Najbardziej rozbudowaną konstrukcję przybrał ryczałt obejmujący podatki obrotowy, dochodowy i wyrównawczy⁴². Pobierano go od przychodów rzemieślników uzyskanych z tytułu świadczeń (takich, jak: kowalstwo, garncarstwo, cukiernictwo) wykonywanych za pomocą spółdzielni rzemieślniczych zaopatrzenia i zbytu. W literaturze przedmiotu omawiany ryczałt nazywany jest także ryczałtem spółdzielczym⁴³. Stosowanie tej formy opodatkowania możliwe było w przypadku, gdy podatnik był członkiem spółdzielni, posiadał uprawnienie przemysłowe do

⁴¹ Por. R. Mastalski, *Ustalenie...*, op. cit., s. 156.

⁴² Rozporządzenie ministra finansów z dnia 7 grudnia 1965 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego, dochodowego i wyrównawczego od przychodów rzemieślników z tytułu świadczeń wykonywanych za pośrednictwem spółdzielni rzemieślniczych zaopatrzenia i zbytu (Dz.U. Nr 52, poz. 323 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 5 września 1968 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego, dochodowego i wyrównawczego od przychodów zakładów rzemieślniczych z tytułu świadczeń wykonywanych za pośrednictwem rzemieślniczych spółdzielni zaopatrzenia i zbytu (Dz.U. Nr 36, poz. 247 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 22 lutego 1982 r. w sprawie zryczałtowania podatków obrotowego i dochodowego od przychodów rzemieślników ze świadczeń wykonywanych za pośrednictwem spółdzielni rzemieślniczych (Dz.U. Nr 6, poz. 48).

⁴³ W. Jaworski, H. Sochacka-Krysiakowa, *Finanse krajów socjalistycznych*, Warszawa 1982, s. 169.

wykonywania rzemiosła (zezwoleń lub kartę rzemieślniczą), wykonywał działalność zgodnie z posiadanym uprawnieniem, a także gdy wykonywał określone świadczenia wyłącznie za pośrednictwem spółdzielni. Ponadto, w wyniku dokonanej nowelizacji zasad opodatkowania omawianym ryczałtem, prawo do korzystania z tej formy opodatkowania przysługiwało podatnikom, których obrót w stosunku rocznym nie przekroczył 1 200 000 zł, a w przypadku zakładów piekarskich i wędliniarskich wykonujących świadczenia z materiałów własnych – 1 800 000 zł⁴⁴.

Podstawę opodatkowania zryczałtowanym podatkiem obrotowym, dochodowym i wyrównawczym stanowił obrót, przez który rozumiano sumę należności wynikającą z rachunków zakładu rzemieślniczego wystawionych podatnikowi za świadczenia wykonane na rzecz spółdzielni, pomniejszoną o narzut dla spółdzielni oraz wartość zwróconych zakładowi rzemieślniczemu wyrobów i kwot udzielonych bonifikat⁴⁵. Omawiany ryczałt pobierany był według progresywnych stawek podatkowych, których wysokość zależała od trzech czynników: rodzaju wykonywanego przez podatnika świadczenia, wysokości osiągniętego obrotu oraz tego, czy świadczenie wykonane było z własnych czy powierzonych (lub częściowo powierzonych) materiałów.

Cechą charakterystyczną omawianego ryczałtu było zobowiązanie podatników do wnoszenia w ciągu roku podatkowego zaliczek na poczet ryczałtu w formie tzw. przedpłat. Przedpłaty obliczane i pobierane były przez spółdzielnię przy składaniu przez podatnika rachunku za wykonane świadczenie, a następnie przekazywane w przepisany terminie na rachunek organu skarbowego właściwego dla zakładu podatnika.

Roczną kwotę omawianego ryczałtu, jako płatnik podatku, obliczała spółdzielnia w terminie do 31 stycznia następnego roku podatkowego i w tym samym terminie zobowiązana była przekazać na rachunek właściwego dla zakładu podatnika

⁴⁴ Por. § 1 ust. 1 lit. c rozporządzenia ministra finansów z dnia 5 września 1968 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego, dochodowego i wyrównawczego od przychodów zakładów rzemieślniczych z tytułu świadczeń wykonywanych za pośrednictwem rzemieślniczych spółdzielni zaopatrzenia i zbytu (Dz.U. Nr 36, poz. 247 ze zm.). Następnie wyżej wymienione progi obrotu zostały zwiększone i wynosiły 1 500 000 zł, a w rzemiosłach: piekarstwo, cukiernictwo, rzeźnictwo, wędliniarstwo 2 000 000 zł. Por. rozporządzenie ministra finansów z dnia 15 kwietnia 1975 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego, dochodowego i wyrównawczego od przychodów rzemieślników z tytułu świadczeń wykonywanych za pośrednictwem spółdzielni rzemieślniczych (Dz.U. Nr 12, poz. 70).

⁴⁵ Por. § 5 rozporządzenia ministra finansów z dnia 7 grudnia 1965 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego, dochodowego i wyrównawczego od przychodów rzemieślników z tytułu świadczeń wykonywanych za pośrednictwem spółdzielni rzemieślniczych zaopatrzenia i zbytu (Dz.U. Nr 52, poz. 323 ze zm.).

organu skarbowego kwotę podatku stanowiącą różnicę pomiędzy ryczałtem należnym, a pobranymi i przekazanymi w ciągu roku podatkowego przedpłatami.

Podatnicy opłacający omawiany ryczałt zwolnieni byli z obowiązku prowadzenia ksiąg dla celów podatkowych, składania zeznań podatkowych i miesięcznych deklaracji o obrocie i dochodzie oraz wpłacania miesięcznych zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy.

Ryczałt ewidencjonowany obejmujący podatki obrotowy, dochodowy i wyrównawczy pobierany był także od przychodów zakładów rzemieślniczych i przemysłowych z tytułu dostaw i usług na eksport oraz o charakterze antyimportowym⁴⁶. Jak zwraca się uwagę w literaturze przedmiotu, omawiany ryczałt został wprowadzony rozporządzeniem Ministra Finansów z 23 stycznia 1959 roku⁴⁷. Następnie jego zakres rozszerzono o usługi wykonywane na eksport⁴⁸, a wyniku kolejnych nowelizacji o dostawy i usługi o charakterze antyimportowym⁴⁹.

Mniej skomplikowaną konstrukcją prawną posiadał ryczałt procentowy obejmujący swoim zakresem podatki obrotowy i dochodowy. Tego typu forma opodatkowania przewidziana była m.in. dla podatników prowadzących działalność zarobkową w zakresie wędzenia ryb⁵⁰. Korzystali z niej podatnicy, którzy zaopatrywali się w surowiec rybny wyłącznie w jednostkach gospodarki uspołecznionej lub wykonywali usługę wędzenia ryb wyłącznie na zlecenie tych jednostek oraz nie wykonywali innych świadczeń podlegających podatkowi obrotowemu. Warunkiem stosowania omawianej formy opodatkowania było dokonywanie przerobu surowca rybnego, którego wartość nie przekraczała kwoty 400 000 zł rocznie⁵¹.

⁴⁶ Por. rozporządzenie ministra finansów z dnia 22 grudnia 1966 r. sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego, dochodowego i wyrównawczego od przychodów zakładów rzemieślniczych i przemysłowych z tytułu dostaw i usług na eksport oraz o charakterze antyimportowym, (Dz.U. Nr 54, poz. 326 ze zm.).

⁴⁷ Por. R. Mastalski, *Ustalenie...*, op. cit., s. 150. Rozporządzenie ministra finansów z dnia 23 stycznia 1959 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego, dochodowego i wyrównawczego od producentów wykonujących niektóre dostawy na eksport (Dz.U. Nr 8, poz. 40).

⁴⁸ Rozporządzenie ministra finansów z dnia 10 kwietnia 1962 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego, dochodowego i wyrównawczego od przychodów zakładów rzemieślniczych i przemysłowych z tytułu dostaw i usług na eksport (Dz.U. Nr 25, poz. 114 ze zm.).

⁴⁹ Oraz pod warunkiem, że świadczenia eksportowe dotyczyły umów na eksport zawartych z tymi przedsiębiorstwami przez przedsiębiorstwa handlu zagranicznego. Por. rozporządzenie ministra finansów z dnia 24 października 1963 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego, dochodowego i wyrównawczego od przychodów zakładów rzemieślniczych i przemysłowych z tytułu dostaw i usług na eksport (Dz.U. Nr 51, poz. 286).

⁵⁰ Rozporządzenie ministra finansów z dnia 7 sierpnia 1959 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego i dochodowego od osób trudniących się wędzeniem ryb (Dz.U. Nr 47, poz. 290 ze zm.).

⁵¹ Rozporządzeniem ministra finansów z dnia 5 stycznia 1961 r. zmieniającym rozporządzenie z dnia 7 sierpnia 1959 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego i dochodowego od

Przedstawiany ryczałt przyznawany był na wniosek podatnika. W przypadku sprzedaży wędzonych ryb podstawę jego obliczenia stanowiła wartość zakupionego surowca, a w przypadku świadczenia usług wędzenia ryb na zlecenie jednostek gospodarki społecznej – kwota uzyskana przez podatnika za wykonanie tej usługi. Z powyższego wynika, że w pierwszym przypadku podstawę opodatkowania stanowił nieuzyskany z wykonywanej działalności obrót, ale kwota wydatków poniesionych przez podatnika na zakup ryb. Cecha ta odróżnia omawiany ryczałt od pozostałych jego rodzajów.

Stawki opisywanego ryczałtu miały pierwotnie charakter proporcjonalny i wynosiły: 10% od wartości zakupionego surowca oraz 12% od kwoty stanowiącej należność za wędzenie ryb. Następnie, w wyniku dokonanej nowelizacji, wartości zakupionego surowca obciążono progresywną skalę podatkową⁵².

Należny za dany okres ryczałt od świadczeń polegających na sprzedaży wędzonych ryb obliczany był przez podatników i uiszczany w miesięcznych ratach w terminie do 7. dnia każdego miesiąca za miesiąc ubiegły. Natomiast ryczałt z tytułu świadczeń polegających na wędzeniu ryb na zlecenie jednostki gospodarki społecznej, pobierany był przez te jednostki, jako płatników przy wypłacie należności za wykonane świadczenie.

Podatek dochodowy i obrotowy w formie ryczałtu opłacany był także przez podatników trudniących się przemysłem domowym i przemysłem ludowym, wykonujących świadczenia na rzecz jednostek gospodarki społecznej, przez podatników trudniących się hodowlą zwierząt laboratoryjnych⁵³, przez wiejskie

osób trudniących się wędzeniem ryb (Dz.U. Nr 3, poz. 14) wartość ta została zwiększona do 600 000 zł rocznie, a rozporządzeniem ministra finansów z dnia 5 grudnia 1975 r. w sprawie zryczałtowania podatków obrotowego i dochodowego od rzemieślników trudniących się przerobem surowca rybnego (Dz.U. Nr 43, poz. 222) do kwoty 800 000 zł. Następnie powyższe ograniczenie zostało zniesione, natomiast podatnicy zobowiązani byli prowadzić ksiązkę zakupionego i powierzonego surowca rybnego wydaną im przez organ podatkowy. Por. rozporządzenie ministra finansów z dnia 9 kwietnia 1982 r. w sprawie zryczałtowania podatków obrotowego i dochodowego od rzemieślników trudniących się przerobem surowca rybnego (Dz.U. Nr 12, poz. 95 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 17 kwietnia 1990 r. w sprawie opłacania podatku dochodowego od przychodów osób trudniących się przerobem surowca rybnego (Dz.U. Nr 28, poz. 169).

⁵² Por. § 1 pkt 2 rozporządzenia ministra finansów z dnia 17 maja 1965 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego i dochodowego od osób trudniących się wędzeniem ryb (Dz.U. Nr 23, poz. 146).

⁵³ Por. rozporządzenie ministra finansów z dnia 24 stycznia 1968 r. w sprawie opodatkowania hodowli zwierząt laboratoryjnych (Dz.U. Nr 4, poz. 24), rozporządzenie ministra finansów z dnia 8 kwietnia 1977 r. w sprawie opodatkowania przychodów z hodowli zwierząt futerkowych i laboratoryjnych (Dz.U. Nr 14, poz. 57 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 13 marca 1981 r. w sprawie opodatkowania przychodów z hodowli zwierząt futerkowych i laboratoryjnych (Dz.U. Nr 8, poz. 35 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 31 grudnia 1984 r.

zespoły prowadzące działalność w zakresie pozyskiwania i produkcji materiałów budowlanych z miejscowych surowców⁵⁴, a także przez podatników wykonujących osobiście świadczenia polegające na zbiorze i dostawie odpadków użytkowych (takich jak żelastwo, makulatura, szkło, tworzywa sztuczne) do przedsiębiorstw, zbiornic i składnic jednostek gospodarki uspołecznionej dokonujących ich skupu⁵⁵.

Formę ryczałtu procentowego posiadał także ryczałt od przychodów ze sprzedaży ewidencjonowanej⁵⁶. Ryczałt ten opłacany był przez osoby fizyczne wykonujące działalność wytwórczą, handlową⁵⁷ i usługową oraz w zakresie wolnych zawodów. Omawiany ryczałt, obejmujący pierwotnie podatki obrotowy i dochodowy, a następnie tylko podatek dochodowy, mógł być opłacany pod warunkiem wykonywania w ramach jednego zakładu wyżej wymienionych rodzajów działalności gospodarczej na podstawie uprawnień określonych w odrębnych przepisach i nie wykonywania innego rodzaju działalności. Ponadto podatnicy zobowiązani byli do prowadzenia zgodnie ze stanem faktycznym ewidencji sprzedaży wyrobów, towarów i usług, a także przewidzianej w odrębnych przepisach ewidencji dowodów zakupu niektórych materiałów i towarów. Istotny warunek uprawniający do korzystania z tej formy obciążenia stanowił określony prawem limit dochodu za poprzedni rok podatkowy, odpowiadający równowartości obowiązującej w danym roku sześciokrotnej przeciętnej płacy w gospodarce uspołecznionej⁵⁸. Jego przekroczenie pozbawiało podatników możliwości stosowania ryczałtowej formy opodatkowania⁵⁹. Zryczałtowany podatek dochodowy mógł być także opłacany

w sprawie zryczałtowania podatków obrotowego i dochodowego od przychodów z niektórych rodzajów działalności gospodarczej wykonywanej przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 1, poz. 6 ze zm.).

⁵⁴ Por. § 2 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia ministra finansów z dnia 6 maja 1965 r. w sprawie ulg podatkowych dla rolników i zespołów wiejskich prowadzących działalność w zakresie pozyskiwania i produkcji materiałów budowlanych z miejscowych surowców (Dz.U. Nr 19, poz. 126 ze zm.).

⁵⁵ Rozporządzenie ministra finansów z dnia 2 czerwca 1969 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego i dochodowego od zbieraczy odpadków użytkowych (Dz.U. Nr 19, poz. 147 ze zm.).

⁵⁶ Rozporządzenie ministra finansów z dnia 10 stycznia 1983 r. w sprawie zryczałtowania podatków obrotowego i dochodowego od przychodów ze sprzedaży ewidencjonowanej (Dz.U. Nr 1, poz. 5 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 31 grudnia 1984 r. w sprawie opodatkowania podatkami obrotowym i dochodowym przychodów ze sprzedaży ewidencjonowanej (Dz.U. Nr 1, poz. 4 ze zm.).

⁵⁷ Z wyjątkiem handlu artykułami przemysłowymi oraz handlu żywcem.

⁵⁸ W 1989 r. kwota ta wynosiła ok. 382 000 zł. Por. M. Waluga, *Zryczałtowane formy opodatkowania*, Warszawa 1989, s. 24.

⁵⁹ Zastrzeżenie to nie miało zastosowania do podatników wykonujących świadczenia na eksport oraz prowadzących wyłącznie działalność w zakresie następujących rzemiosł: rzeźnictwo i wędliniarstwo,

przez spółki niemające osobowości prawnej, jeśli wszyscy wspólnicy byli wymienieni w uprawnieniu do wykonywania działalności.

Głównym obowiązkiem ciążącym na podatnikach przedstawianego ryczałtu było prowadzenie ewidencji sprzedaży w książce ewidencji sprzedaży⁶⁰. Rejestracji w tej książce podlegały kwoty sprzedaży gotówkowej i kredytowej wyrobów, towarów i usług, których należało dokonać bezpośrednio po sprzedaży. Do książki sprzedaży wpisywano również otrzymane zaliczki na poczet należności z tytułu sprzedaży, o które następnie pomniejszano należność po dokonaniu sprzedaży. Omawiany ryczałt przyznawany był na wniosek podatnika.

Podstawę opodatkowania podatkiem obrotowym stanowił obrót wynikający z książki ewidencji sprzedaży. Natomiast za podstawę opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym przyjmowano kwotę rocznego dochodu ustaloną z zastosowaniem procentowego wskaźnika zysku netto od obrotu pomniejszonego o należny od tego obrotu podatek obrotowy. Wartość tego wskaźnika wynikała z decyzji organu podatkowego przyznającej podatnikowi prawo do korzystania z omawianej formy opodatkowania i zależała od miejsca, rodzaju i zakresu wykonywanej działalności oraz liczby zatrudnionych pracowników najemnych.

Ryczałt od sprzedaży ewidencjonowanej podlegał wpłacie bez wezwania na rachunek organu podatkowego w formie miesięcznych zaliczek. Łącznie z dokonywanymi wpłatami podatnicy zobowiązani byli składać stosowne deklaracje podatkowe.

Najprostszą i jednocześnie nietypową wśród ryczałtów o charakterze procentowym konstrukcją prawną posiadały ryczałty stanowiące formę wymiaru jednego tylko podatku⁶¹. W takiej formie pobierany był podatek od wynagrodzeń chałupników świadczących usługi na rzecz jednostek handlu uspołecznionego⁶². Warunkiem stosowania tej formy opodatkowania było nie wykonywanie poza pracą chałupniczą świadczeń podlegających podatkowi obrotowemu w zakresie przemysłu,

kuchmistrzostwo, młynarstwo, piekarstwo, cukiernictwo, wytwarzanie cukierków i wyrobów czekoladowych, przerób i śrutowanie zbóż oraz usługowy przemiał.

⁶⁰ Obowiązek ten nie dotyczył podatników dokumentujących sprzedaż wystawionymi rachunkami, a także wykonujących działalność wyłącznie w zakresie rzemiosł: piekarstwo, młynarstwo, usługowy przemiał i przerób zbóż w wiatrakach, usługowe śrutowanie zboża.

⁶¹ R. Mastalski, *Ustalenie...*, op. cit., s. 157.

⁶² Rozporządzenie ministra finansów z dnia 8 czerwca 1956 r. w sprawie poboru zryczałtowanego podatku od wynagrodzeń od chałupników świadczących usługi na rzecz jednostek handlu uspołecznionego (Dz.U. Nr 27, poz. 127 ze zm.).

rzemiosła lub handlu⁶³. Zastrzeżenie to dotyczyło także członków rodziny chałupnika, których dochody podlegały łącznemu opodatkowaniu z chałupnikiem.

Podstawę opodatkowania omawianym ryczałtem stanowiła łączna kwota wynagrodzeń otrzymywanych przez chałupnika w okresie miesiąca kalendarzowego, bez względu na to, od ilu zleceniodawców wynagrodzenia te pochodziły. Stawki ryczałtu od wynagrodzeń chałupników miały charakter progresywny, przy czym podatku nie pobierano, jeśli wynagrodzenie chałupnika w danym miesiącu nie przekroczyło 500 zł (kwota wolna od opodatkowania). Opisywany ryczałt obliczany był i pobierany przez jednostkę wypłacającą chałupnikowi wynagrodzenie, biorąc za podstawę obliczenia wszystkie wypłacone w danym miesiącu wynagrodzenia.

Zryczałtowaną formą wymiaru jednego podatku stanowił także podatek gruntowy pobierany od przychodów uzyskanych z tytułu wykonywania czynności furmaństwa przez podatników podatku gruntowego na rzecz jednostek budżetowych i jednostek gospodarki uspołecznionej⁶⁴. Podstawę opodatkowania tym podatkiem stanowiła wypłacona podatnikowi każdorazowo suma należności za czynności furmaństwa. Stawka omawianego ryczałtu miała proporcjonalny charakter i wynosiła 12% powyżej wskazanej kwoty. Opisywany ryczałt był obliczany i pobierany przez jednostki budżetowe lub jednostki gospodarki budżetowej przy każdorazowej wypłacie podatnikowi należności za usługę furmaństwa. Pobrane kwoty podlegały wpłacie w następujących terminach: kwoty pobrane od 1. do 15. dnia każdego miesiąca – do 20. dnia każdego miesiąca, natomiast kwoty pobrane od 16. dnia do końca miesiąca – do 5. dnia następnego miesiąca.

Podatek obrotowy i dochodowy w formie ryczałtu pobierany był również od rzemieślników wykonujących świadczenia na rynek krajowy lub na eksport bądź oba rodzaje tych świadczeń, za pośrednictwem spółdzielni rzemieślniczych (tzw. ryczałt spółdzielczy)⁶⁵. Omawiany ryczałt dotyczył jedynie opodatkowania dochodu, ponieważ podatek obrotowy opłacany był na zasadach ogólnych, według stawek

⁶³ W wyniku nowelizacji omawianych przepisów dodano jeszcze jeden warunek, zgodnie z którym suma przychodów chałupników osiągnięta w okresie miesiąca nie mogła przekroczyć 3 000 zł. Por. rozporządzenie ministra finansów z dnia 22 czerwca 1960 r. zmieniające rozporządzenie z dnia 8 czerwca 1956 r. w sprawie poboru zryczałtowanego podatku od wynagrodzeń od chałupników świadczących usługi na rzecz jednostek handlu uspołecznionego (Dz.U. Nr 34, poz. 196).

⁶⁴ Rozporządzenie ministra finansów z dnia 31 lipca 1957 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatku gruntowego od podatników podatku gruntowego osiągających przychody z furmaństwa (Dz.U. Nr 45, poz. 209 ze zm.), rozporządzenie ministra finansów z dnia 27 kwietnia 1982 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatku gruntowego od podatników osiągających przychody z niektórych działów specjalnych oraz z furmaństwa (Dz.U. Nr 13, poz. 109).

⁶⁵ Rozporządzenie ministra finansów z dnia 29 lipca 1983 r. w sprawie opłacenia podatków obrotowego i dochodowego od przychodów rzemieślników ze świadczeń wykonywanych za pośrednictwem spółdzielni rzemieślniczych (Dz.U. Nr 43, poz. 197 ze zm.).

podatkowych stosowanych wobec jednostek gospodarki nieuspołecznionej⁶⁶. Uprawnienie do korzystania z opisywanego ryczałtu przysługiwało rzemieślnikom – członkom spółdzielni, którzy posiadali przewidziane w obowiązujących przepisach uprawnienia do wykonywania rzemiosła i nie wykonywali innej działalności podlegającej podatkowi obrotowemu. Zastrzeżenie to dotyczyło także małżonków podatników. Warunkiem niezbędnym do zastosowania przedstawianego ryczałtu było wykonywanie określonych świadczeń za pośrednictwem spółdzielni. Miało to miejsce wówczas, gdy rzemieślnik wykonywał je na podstawie uprzednio otrzymanych od spółdzielni zleceń i należność za nie otrzymywał na podstawie wystawionych rachunków, bądź gdy świadczenia te były wykonywane bezpośrednio na zamówienie określonych odbiorców lub w postaci detalicznej sprzedaży klientom, jednakże pod warunkiem wykonywania ich na rachunek spółdzielni i udokumentowania osiągniętych z nich obrotów książką zamówień i sprzedaży poświadczoną przez spółdzielnię⁶⁷.

W przypadku opodatkowania podatkiem dochodowym w formie omawianego ryczałtu w miejsce dochodu, jako podstawy opodatkowania, wprowadzono przychód pomniejszony o należny podatek obrotowy (przychód netto)⁶⁸. Do tak ustalonej podstawy opodatkowania stosowano następnie jedną z siedmiu progresywnych skal podatkowych. Zastosowanie właściwej skali podatkowej zależało od rodzaju rzemiosła określonego w posiadanym przez rzemieślnika zezwoleniu (rodzaju wykonywanych świadczeń), przy czym wysokość obciążenia różnicowano w zależności od tego, czy wykonywane świadczenia dotyczyły produkcji wyrobów z własnych materiałów, czy też usług lub produkcji wyrobów wykonywanych w całości lub w części z materiałów powierzonych. Dodać należy, że opisywany ryczałt ustalany był odrębnie od obrotów uzyskanych z tytułu świadczeń wykonywanych na rynek krajowy i na eksport.

Ryczałt spółdzielczy opłacany był za pośrednictwem spółdzielni w postaci przedpłat na podatek dochodowy i obrotowy. W celu ustalenia ich wysokości spółdzielnia określała każdemu rzemieślnikowi kwotę przewidywanego w danym roku podatkowym obrotu. Do czasu osiągnięcia górnej jego granicy przedpłaty na podatek dochodowy pobierano zgodnie z algorytmem określonym w załączniku Nr 3 do omawianego rozporządzenia. Natomiast po jej przekroczeniu, wysokość przedpłat stanowiła odpowiedni procent liczony od nadwyżki obrotu. Przedpłaty uiszczane były przez spółdzielnię w terminie do 15. dnia każdego miesiąca za miesiąc ubiegły.

⁶⁶ M. Waluga, *Zryczałtowane...*, op. cit., s. 21.

⁶⁷ Ibidem.

⁶⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Ryczałt...*, op. cit., s. 81.

Rzemieślnicy, których dochód opodatkowany był w formie ryczału spółdzielczego, a zarazem niewykonujący świadczeń opodatkowanych na zasadach ogólnych, byli także zwolnieni z obowiązku prowadzenia ksiąg i składania zeznań podatkowych⁶⁹.

Podsumowanie

Reasumując przedstawione powyżej rozważania, należy zgodzić się ze stwierdzeniem, że w przeszłości ryczałty podatkowe stanowiły formę opodatkowania najróżnorodniejszych grup podatników, szczególnie osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, w tym wykonujących usługi, a także rzemieślników czy rzemieślniczych spółdzielni zaopatrzenia i zbytu, rolniczych spółdzielni produkcyjnych oraz tzw. pomocniczych spółdzielni produkcyjnych⁷⁰. Uwzględniając liczbę wydanych w tym zakresie aktów prawnych, a także liczbę grup podatników, których dotyczyły omawiane formy opodatkowania, można powiedzieć, że były one bardzo popularnym sposobem pobierania podatków⁷¹.

Najbardziej uproszczoną konstrukcyjnie formę ryczału podatkowego posiadał ryczałt kwotowy, który pobierany był w formie opłaty za kartę podatkową. Znajdował on zastosowanie do opodatkowania działalności gospodarczej wykonywanej w niewielkich rozmiarach, w stosunku do mniejszych i na ogół słabszych ekonomicznie form działalności wytwórczej lub usługowej, dokonywanych przez rzemieślników lub mniejsze zakłady⁷², w przypadku których zastosowanie obciążenia na zasadach ogólnych byłoby sprzeczne z zasadą ekonomii podatkowej. Ryczałt kwotowy niekiedy zastępował dwa podatki (obrotowy i dochodowy), a celem jego stosowania było znaczne uproszczenie systemu podatkowego.

Interesującą formę ryczału podatkowego stanowił ryczałt umowny. Miał on charakter szacunkowy, bowiem wysokość należnego zobowiązania podatkowego zależała od przewidywanych (oszacowanych) obrotów i dochodów podatnika uzyskanych w danym roku podatkowym. Zaletą takiego sposobu opodatkowania była jego „indywidualizacja”⁷³. Przy wymiarze należnego ryczału brane były bowiem pod uwagę szczególne cechy działalności podatnika, co pozwalało na zindywidualizowanie wysokości należnego podatku poprzez uwzględnienia faktycznych

⁶⁹ M. Waluga, *Zryczałtowane...*, op. cit., s. 22.

⁷⁰ S. Babiarz, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, *Ryczałty...*, op. cit., s. 21.

⁷¹ Ibidem.

⁷² N. Gajl, *Teorie...*, op. cit., s. 163.

⁷³ Por. R. Zieliński, *Uproszczone...*, op. cit., s. 100.

warunków prowadzonej przez niego działalności⁷⁴. Omawiany rodzaj ryczałtu urzeczywistniał zatem zasadę stabilności oraz pewności opodatkowania.

W doktrynie prawa finansowego wśród słabości opisywanego ryczałtu wymienia się wysokie koszty jego wymiaru. Oszacowanie przyszłych obrotów i dochodów podatnika, w sytuacji gdy nie ciążył na nim prawny obowiązek dokumentowania zdarzeń gospodarczych dla celów podatkowych, wymagało podjęcia przez organ finansowy szeregu różnych czynności, takich jak: konfrontacja danych przedstawionych przez podatnika we wniosku o przyznanie ryczałtu z posiadanymi przez siebie materiałami faktycznymi, analiza działalności gospodarczej podatnika, przeprowadzenie w razie potrzeby postępowania wyjaśniającego, przeprowadzenie oględzin, kontroli i lustracji przedsiębiorstwa lub zakładu⁷⁵. Powyższe sprawiało, że omawiany rodzaj ryczałtu był kosztowny w administrowaniu.

Analiza historycznych regulacji prawnych dotyczących ryczałtowych form opodatkowania prowadzi ponadto do wniosku, że najbardziej zróżnicowaną grupę stanowiły ryczałty procentowe. Obok ryczałtów charakteryzujących się złożoną konstrukcją prawną obejmującą podatki dochodowy, obrotowy i wyrównawczy, w grupie tej występowały także ryczałty o konstrukcjach bardzo prostych⁷⁶. Jednocześnie z punktu widzenia teorii podatku konstrukcja normatywna omawianych ryczałtów nie odpowiadała cechom typowego ryczałtu podatkowego, którego istota polega na zaniechaniu ustalania podstawy opodatkowania w jakiegokolwiek formie i wymierzenia należnego podatku w „z góry” ustalonej kwocie. Ponadto, zgodnie z poglądami doktryny prawa finansowego, ryczałtowe formy opodatkowania, niezależnie od tego w jakiej są pobierane formie, powinny stwarzać dogodniejsze warunki od opodatkowania na tzw. zasadach ogólnych⁷⁷. Tymczasem zauważyć należy, że ryczałty procentowe, stanowiąc formę wymiaru trzech podatków, tworzyły nową konstrukcję podatkową, która była bardziej skomplikowana od podatków, których wymiarowi służyły⁷⁸. W tym sensie ich istnienie budzi w doktrynie prawa finansowego pewne zastrzeżenia⁷⁹.

⁷⁴ Ibidem.

⁷⁵ R. Mastalski, *Ustalenie...*, op. cit., s. 141.

⁷⁶ Ibidem, s. 155.

⁷⁷ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Warszawa 1995, s. 86.

⁷⁸ R. Mastalski, *Ustalenie...*, op. cit., s. 158.

⁷⁹ Ibidem.

Bibliografia

- Babiarz S., Bogucki S., Dumas A., Pęk R., Presnarowicz S., Pustuł J., *Ryczałty w prawie podatkowym*, Warszawa 2012.
- Dębowska-Romanowska T., *Ryczałt jako instytucja formalnego i materialnego prawa podatkowego*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno prawne*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 1992, 55.
- Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Warszawa 1995.
- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2000.
- Jaworski W., Sochacka-Krysiakowa H., *Finanse krajów socjalistycznych*, Warszawa 1982.
- Mastalski R., *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim systemie podatkowym*, Wrocław 1973.
- Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 3, PWN, Warszawa 1989.
- Waluga M., *Zryczałtowane formy opodatkowania*, Warszawa 1989.
- Zieliński R., *Uproszczone formy opodatkowania dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej*, Warszawa 2012.