

Teresa Dębowska-Romanowska

RYCZAŁT JAKO INSTYTUCJA FORMALNEGO I MATERIALNEGO PRAWA PODATKOWEGO

W stosunku do ryczałtu podatkowego, instytucji tyleż szeroko stosowanej, co niejednolicie interpretowanej w przepisach i w literaturze — od dawna już zauważono, iż jest on nie tylko jedną z form wymiaru, lecz także wywiera wpływ na konstrukcje materialno-prawne podatku¹, odpowiednio je zmieniając i przekształcając.

Powstaje pytanie o istotę wpływu, jaki wywiera konstrukcja ryczałtu na całokształt przepisów formalnych i materialnych w zakresie podatkowym, przedmiot i zakres tego wpływu, a także czy jest on jednolity dla wszystkich rodzajów ryczałtu.

Do tych celów niezbędna jest wszakże próba definicji ryczałtu, dla ustalenia jego cech konstytutywnych i akcydentalnych, związanych tylko z niektórymi jego rodzajami. Może to nastąpić drogą kolejnych przybliżeń.

Niezbędne jest zatem sformułowanie definicji legalnej i doktrynalnej ryczałtu, następnie uwypuklenie jego cech konstytutywnych, poprzez konfrontację z innymi instytucjami prawa materialnego i postępowania podatkowego, a w szczególności postępowania wymiarowego.

1. Słowo ryczałt wywodzące się ze staroniemieckiego *Rutscher* (w dawnej Polsce *ryczart*) oznaczało tyle co opłata karna za zwłokę w płaceniu czynszu. Obecnie kojarzy się je z sumą globalną przeznaczoną na jakieś określone wydatki, bez podziału na szczegółowe pozycje², lecz także obliczeniem ogólnym, ustalonym lub wpłaconym jednorazowo za całość³.

¹ G. Schnolders, *Allgemeine Steuerlehre*, Berlin 1958, s. 76; R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 128 i literatura tam podana.

² *Słownik wyrazów obcych*, red. Z. Rysiewicz, Warszawa 1967, s. 587.

³ *Słownik poprawnej polszczyzny*, red. W. Doroszewski, Warszawa 1980, s. 663.

Etymologicznie zatem rzecz biorąc z instytucją ryczałtu wiąże się pojęcie sposobu obliczania lub zapłaty. Obliczenie to jest ogólne a nie szczegółowe „detailed” (w znaczeniu wykorzystania przy ustaleniu zapłaty wszystkich elementów właściwych dla prawidłowej szczegółowej kalkulacji). Jest więc ryczałt świadomym i z góry założonym odstępstwem od znormalizowanych czynności zwykle obowiązujących przy obliczaniu i zapłacie. Z punktu widzenia językowego ryczałt jest raczej wyjątkiem od zwykle obowiązujących zasad zapłaty. Ryczałt w związku z tym bardziej niż „normalna” zapłata — oparta o szczegółową dokumentację — wiąże się ze stosowaniem zwyczaju, poszanowaniem dobrych obyczajów pomiędzy stronami oraz wzajemnym zaufaniem.

Ryczałtowa forma zapłaty nie zmierza bowiem do ustalenia faktycznych wpływów i nakładów.

Przekładając te filologiczne analizy na pojęcia prawne należy wysunąć wniosek, iż ryczałt jako instytucja prawna rysuje się raczej jako wyjątek — *lex specialis*, oczywiście, jeśli przyjmiemy iż dominuje w prawie zasada szczegółowej dokumentacji nakładów i obciążeń, przy ustalaniu należnego świadczenia.

W sumie zatem ryczałt byłby wyjątkiem — *lex specialis* w systemie prawa, w którym obowiązuje zasada ustalania szczegółowego stanu faktycznego, w drodze pełnej dokumentacji, niezbędnej do ustalenia należnej zapłaty.

Może być wszakże w prawie i taki stan — w którym przepisy ogólne obowiązujące przyjmują zasadę, iż przy ustalaniu należnej zapłaty nie dąży się do ustalenia stanu faktycznego. Czy wówczas mamy do czynienia z prawnym pojęciem ryczałtu, mimo iż ten sposób zapłaty nie stanowi wyjątku, lecz zasadę? Domeną naszych rozważań jest prawo publiczne. W badanej dziedzinie sprowadzałoby się ono do pytania, czy każde prawem unormowane ustalenie wysokości należności publiczno-prawnej w taki sposób, iż wylicza się ją ogólnie bez szczegółowej dokumentacji zmierzającej do odzwierciedlenia stanu faktycznego — jest ryczałtem podatkowym?

Najpierw wypadnie nam jednak odpowiedzieć na pytanie, czym jest ryczałt podatkowy jako instytucja prawna. Przede wszystkim więc należy się odwołać do definicji legalnych.

Zgodnie z art. 9 ustawy o zobowiązaniach podatkowych⁴, Minister Finansów może w drodze rozporządzenia zryczałtować lub scalić podatki oraz określać zasady i warunki zryczałtowania, lub scalania.

⁴ Ustawa z 19.12.1980, DzU nr 27, poz. 111 z 1982 r.; zmiany: DzU nr 45, poz. 289 z 1984 r.; nr 52, poz. 268 z 1985 r.; nr 12, poz. 50 z 1988 r.; nr 41, poz. 325 z 1989 r.; oraz nr 4, poz. 23; nr 33, poz. 176; nr 35, poz. 192; nr 74, poz. 443 z 1990 r.

Dawniej obowiązujący dekret o zobowiązaniach podatkowych stanowił⁵, iż Minister Finansów może w drodze rozporządzenia zryczałtować pobór podatków od niektórych grup podatników, bez ustalania podstawy opodatkowania w każdym poszczególnym przypadku oraz określać zasady, warunki i sposoby zryczałtowania.

Z kontekstu i wykładni gramatycznej przytoczonych przepisów wynika, iż ryczałt podatkowy jest:

1) odrębną instytucją prawną, znajdującą swoje podstawy w działalności normotwórczej naczelnego organu administracji skarbowej,

2) jest to instytucja niesamoistna, bowiem związana jest z poborem już istniejących podatków i w stosunku do nich ma charakter uzupełniający.

Aktualne prawo o zobowiązaniach podatkowych pomija niezmiennie istotną cechę konstytutywną ryczałtu podatkowego wymienioną w dekrete, iż polega on na nieustalaniu podstawy opodatkowania w każdym poszczególnym przypadku. Do cechy tej wróć, gdyż jest ona podnoszona w doktrynie⁶.

Legalne cechy konstytutywne ryczałtu mają dość niejasny zakres znaczeniowy. Niesamoistość, zależny i uzupełniający charakter ryczałtu jako instytucji prawnej oznacza, iż może on występować, gdy istnieją powszechnie obowiązujące przepisy materialnoprawne w zakresie podatków.

Wracając zatem do wcześniejszych rozważań wypadnie stwierdzić, iż nie każde dokonanie zapłaty podatku, w taki sposób, iż należność ustala się w sposób ogólny, bez szczegółowej dokumentacji nakładów, obciążeń czy wpływów zmierzających do ustalenia stanu w pełni odpowiadającego stanowi faktycznemu — stanowi ryczałt podatkowy. Występuje on tylko wówczas, gdy jest wyjątkiem od powszechnie obowiązujących przepisów podatkowych materialnoprawnych.

Ryczałt podatkowy jako niesamoistna instytucja prawna musi mieć zastosowanie tylko dla pewnych kategorii podatników, węższej niżby to wynikało z przepisów ogólnie obowiązujących w zakresie podatków, do których ma zastosowanie, inaczej bowiem straciłby swój uzupełniający, niesamoistny charakter.

⁵ Art. 11 dekretu z 26.10.1950 r. o zobowiązaniach podatkowych, DzU nr 49, poz. 452 z dalszymi zmianami.

⁶ Mastalski, *op. cit.*, s. 129; K. Ostrowski, *Prawo finansowe, zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 152; A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatkowej*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, Wrocław, Warszawa, Kraków, Gdańsk, Łódź 1985, s. 188; J. Białobrzeski, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1984, s. 42.

Jednakże usytuowanie ryczałtu podatkowego jako instytucji wyjątkowej — odstępującej od zasad ogólnych, nie pozwala do końca sprecyzować jej istoty. Ustawodawca mówi jak gdyby o dwóch stanach faktycznych: 1) gdy naczelny organ skarbowy w drodze rozporządzenia ryczałtuje już istniejące podatki, 2) gdy w drodze rozporządzenia(ów) określa zasady i warunki (poprzednio również sposoby) tegoż ryczałtowania.

Wykładnia gramatyczna pierwszego stanu faktycznego prowadziłyby do wniosku, iż Minister Finansów może każdorazowo ryczałtować już istniejące podatki. Nie chodzi jednak o stosowanie prawa (rozporządzenie jest aktem prawotwórczym, a nie formą prawną przewidzianą dla indywidualnych decyzji podatkowych). Ryczałtowanie w drodze rozporządzenia oznacza wprowadzenie *ex lege* nowych konstrukcji materialnych i formalnoprawnych, w odniesieniu do już istniejących podatków. Wprowadzenie ryczałtu podatkowego *ex lege* nie eliminuje oczywiście wymaganej zgody podatnika, który ma prawo wyboru między zasadami ogólnymi a ryczałtem. Obowiązek zastosowania tej instytucji spoczywa na organie podatkowym.

Określenie zasad i warunków ryczałtowania w drodze rozporządzenia — oznacza określenie w przepisach prawnych przesłanek prawnych (rodzajów podatków, kategorii podatników i innych cech), po spełnieniu których organy podatkowe mogą zastosować ryczałt np. umowny.

Na gruncie obowiązującego prawa możemy zatem określić **ryczałt podatkowy jako odrębną instytucję prawną, polegającą bądź na wprowadzeniu *ex lege* odmiennej formy ustalania i poboru zobowiązań podatkowych w zakresie już istniejących podatków dla pewnych grup podatników, bądź też na określeniu przesłanek prawnych i warunków, na jakich organ podatkowy może te odmienne zasady ustalania zobowiązania i jego poboru zastosować.**

Na gruncie aktualnego prawa nie można jednak określić na czym miałyby polegać ta odmienna forma ustalania zobowiązania i jego poboru. Poprzednio obowiązujący dekret mówił o poborze podatków w ten sposób, iż nie ustala się wysokości podstawy w każdym poszczególnym przypadku.

W doktrynie pojęcie ryczałtu podatkowego kojarzy się z formą opodatkowania, polegającą na nieustaleniu podstawy opodatkowania w każdym poszczególnym przypadku⁷, rezygnacją z instytucji podstawy opodatkowania w ogóle, a w każdym razie z ustalania podstawy zindywidualizowanej dla każdego podmiotu podatkowego⁸. To drugie stanowisko, związane jest z twierdzeniem, iż wprawdzie w przypadku ry-

⁷ Białobrzeski, *op. cit.*, s. 42.

⁸ Ostrowski, *op. cit.*, s. 152.

czątku rezygnuje się z ustalania podstawy opodatkowania dla każdego z indywidualnie określonych podatników, jednak wysokość należności podatkowej jest pochodną ustalonej w sposób normatywny, jednolity dla wszystkich podatników danej kategorii podstawy opodatkowania⁹.

Takie podejście do instytucji ryczałtu pozwala odróżnić go od instytucji repartycji kontyngentowej, która opiera się również na odstąpieniu od ustalania podstawy opodatkowania. Podczas jednak, gdy ryczałt to odstąpienie od ustalania zindywidualizowanej podstawy opodatkowania, kontyngent — to ustalenie z góry wielkości globalnej należnego świadczenia, a następnie jego podział według stałych kryteriów. Następuje zatem całkowite oderwanie od konstrukcji materialnoprawnej podatku. Jest to bowiem rezygnacja z konstrukcji podstawy i stawek. W tym sensie kontyngent zastępuje materialnoprawne konstrukcje podatku, sam jednak takiej pełnej konstrukcji nie tworząc, ryczałt zaś jest odmienną formą ustalania i poboru zobowiązań dotyczących już istniejących podatników, odpowiednio je modyfikując, lecz nie eliminując całkowicie.

Zgodnie z poglądami doktryny, a także definicją legalną zawartą w dawnym dekrete o zobowiązaniach podatkowych istotą ryczałtu jest odstąpienie od ustalenia podstawy opodatkowania w każdym poszczególnym przypadku, co nie oznacza, iż dla celów kalkulacji należności podatkowej nie ustala się tej podstawy w sposób abstrakcyjny i ogólny — dla całej kategorii podatników objętych danym rodzajem ryczałtu, w oparciu o kryteria ustalone w przepisach.

Łącznie więc ryczałt podatkowy określić można jako specjalną instytucję prawnopodatkową polegającą na odstąpieniu od ustalania zindywidualizowanej podstawy opodatkowania dla każdego podatnika, w podatkach których konstrukcja materialnoprawna taki sposób ustalania podstawy przewidywała. Ryczałt podatkowy może mieć zastosowanie do określonej grupy (kategorii) podatników *ex lege*, bądź też w drodze normatywnego określenia przesłanek prawnych i warunków, po spełnieniu których organ podatkowy może go zastosować.

Ryczałt podatkowy w świetle przedstawionej definicji jest instytucją zarówno prawa materialnego, jak i postępowania podatkowego.

Ze swej istoty wyodrębnia on pewną kategorię podmiotów podatkowych z ogółu podmiotów w danym podatku, zmieniając zasady ustalenia podstawy — zmienia także w sposób istotny jej konstrukcję, a w rezultacie wysokość należnego świadczenia.

Jest jednak ryczałt jedną z najważniejszych instytucji postępowania podatkowego zmierzającego do ustalenia należnego zobowiązania — postępowania wymiarowego, modyfikując je w sposób zasadniczy — w czę-

⁹ Tamże.

ści dotyczącej podstawy (art. 165 k.p.a.), lecz wpływając także na kształt innych postępowań, niż te które zmierza do ustalenia zobowiązania, np. w postępowaniu w sprawie zaliczek. Przepisy postępowania podatkowego nie związane bezpośrednio z ustalaniem podstawy mogą ulec także zmianie z powodu zastosowania ryczałtowej formy opodatkowania, np. w zakresie zgłoszenia obowiązku podatkowego.

2. Zarysowane tu problemy związków zachodzących pomiędzy ryczałtem a konstrukcją prawną, którą zmienia i w części zastępuje oraz jego wpływem na postępowanie — wymagają szczegółowej analizy prawnej.

Przede wszystkim więc należy rozważyć, kiedy ryczałt tak dalece modyfikuje istniejący podatek, że niejako sam się przekształca w konstrukcję samoistną. Na tym tle trzeba rozważyć kwestię scalania podatków. Konieczne jest też wskazanie, do jakich podatków instytucja ryczałtu podatkowego nie może mieć zastosowania, ponieważ podatki te ze swej istoty nie przewidują ustalania indywidualnie dla każdego podatnika podstawy, lub ustalenie to ma charakter tak uproszczony, że zależy od jednego tylko czynnika określanego w toku postępowania. Wreszcie tutaj też trzeba zanalizować instytucje wymiaru szacunkowego.

Wydaje się, iż dla jasności toku rozważań najwygodniej jest rozpoznać od podatków, co do których ryczałt podatkowy nie może mieć zastosowania. Ich cechy pozwalają bowiem lepiej uwypuklić różnice, jakie zachodzą pomiędzy ryczałtem — jako instytucją niesamoistną a innymi uproszczonymi formami opodatkowania.

Przy kategoriach doboru tego rodzaju podatków wchodzi w grę dwie cechy, po pierwsze metoda przekształcania przedmiotu opodatkowania w podstawę, po drugie sposób oraz potrzeby indywidualizacji i konkretyzacji tak ustalonej abstrakcyjnie podstawy — w ramach postępowania podatkowego.

Nie miejsce tu na szersze analizy stosunków prawnych zachodzących lub mogących zachodzić pomiędzy przedmiotem, a podstawą podatkową¹⁰. Jest to temat bardzo szeroki i skomplikowany. Z badanego punktu widzenia można wszakże stwierdzić, iż jeśli podstawa jest wyrażonym liczbowo przedmiotem opodatkowania (jego kwantyfikacją) — to kwantyfikacja ta może zależeć od jednego lub większej liczby prawnie określonych czynników. Liczba tych czynników może być zróżnicowana, w zależności od stopnia skomplikowania podatku. Najlepszym przykładem prostoty konstrukcji jest podatek od posiadania psów, podstawa jest zależna od liczby tych psów. W podatku od środków transportowych, podstawa wyraża się poprzez czynnik ilości środków transportu określonego

¹⁰ Por. na ten temat szerzej Kostecki, *op. cit.*

rodzaju¹¹. Ale w podatku wyrównawczym podstawę stanowi kwota dochodów z poszczególnych źródeł, z których niektóre uzyskuje się po potrąceniu kosztów uzyskania¹².

Najbardziej złożone, a zarazem zależne od największej liczby czynników jest ustalenie podstawy w podatku dochodowym. Wystarczy tu wskazać przykładowo na ustawę z 16.12. 1972 r. o podatku dochodowym. Sposób ustalenia dochodu z poszczególnych źródeł przychodów, potrącenie niedoborów, ich uznawania za niedobory w następnych okresach podatkowych oraz konstrukcję ustawowych kosztów potrącalnych, są bardzo złożone¹³. Ma to swoje uzasadnienie.

Jest rzeczą oczywistą, iż w podatkach, w których przekształcenie przedmiotu w podstawę opodatkowania jest związane z jednym tylko czynnikiem, którego ustalenie w rzeczywistości nie nastrocza żadnych trudności — nie ma miejsca na zastosowanie konstrukcji ryczału podatkowego. Zastąpienie bowiem ryczałtem „zasad ogólnych” w tego rodzaju prostych podatkach musiałoby sprowadzać się do wyeliminowania tego jednego, jedyne go czynnika, od którego zależy podstawa podatkowa. Byłoby to bezsensowne, jeśli by nie miało się sprowadzać do repartycji kontyngentowej, lub swego rodzaju „pogłównego”, spoczywającego na wszystkich obywatelach, mogących posiadać psy, lub środki transportu.

Podatki tego rodzaju charakteryzują się z reguły tym, iż zobowiązanie podatkowe powstaje tu z mocy prawa na skutek zaistnienia okoliczności, z którymi łączy ono powstanie takiego zobowiązania. Nie ma więc ustalenia zobowiązania w toku postępowania podatkowego oraz wydawania decyzji. Podatnik sam dokonuje porównania pomiędzy stanem prawnym a stanem faktycznym. Również z punktu widzenia ekonomiki procesowej i zasady taniości, ta forma nie wymaga ryczału.

Przeciwnieństwem konstrukcyjnym tego rodzaju niezmiernie prostych podatków — są podatki typu dochodowego. Przekształcenie bowiem przedmiotu opodatkowania w podstawę wymaga tu — zgodnie z prawem, a także istotą ekonomiczną przedmiotu — zastosowania wielu czynników, za pomocą których następuje wyrażenie liczbowe tegoż przedmiotu. W grę wchodzi przychody z różnorodnych źródeł oraz różnorodne koszty potrącalne.

Drugim elementem powodującym tak wyraźny kontrast pomiędzy tymi dwoma typami podatków, jest to, iż ustalenie indywidualnej i skonkretyzowanej podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych wymaga złożonych działań — celem maksymalnego zbliżenia jej wielkości

¹¹ Ustawa z 11.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, DzU nr 9, poz. 31.

¹² Ustawa z 26.07.1983 r. o podatku wyrównawczym, DzU nr 42, poz. 186.

¹³ Ustawa z 16.12.1972 r. o podatku obrotowym, DzU nr 27, poz. 147 z 1989 r.; zm. DzU nr 74, poz. 443 z 1989 r.; nr 9, poz. 30 z 1991 r.

do stanu faktycznego — rzeczywiście osiągniętego dochodu z danego prawa majątkowego w danym roku podatkowym. Te wszystkie czynności są objęte postępowaniem wymiarowym organów skarbowych, zmierzającym do ustalenia podstawy w każdym indywidualnym i konkretnym przypadku.

Nie ma wątpliwości, że przede wszystkim do takiego typu podatków może mieć zastosowanie instytucja ryczałtu podatkowego. Możliwe jest tu bowiem odstępianie od ustalenia podstawy w toku postępowania wymiarowego. Pozwala na to konstrukcja podatku, a przemawiają za tym względy ekonomii procesowej. Względę ekonomii procesowej wyjaśniają nam również, dlaczego zryczałtowaną formę opodatkowania stosuje się przede wszystkim w zakresie obciążenia stałych źródeł przychodów, a nie form opodatkowania jednorazowego, nadzwyczajnego przysporzenia.

Dla uświadomienia sobie na czym polegać ma to odstępianie od ustalenia podstawy w każdym indywidualnym, konkretnym przypadku — trzeba sięgnąć do tej grupy podatków, w której przekształcenie się przedmiotu w podstawę jest zgodnie z prawem zależne od więcej niż jednego czynnika, lecz konkretyzacja tej podstawy w każdym indywidualnym przypadku — ma bardzo ograniczony i uproszczony charakter. Przykładami tego rodzaju konstrukcji mogą być: dawny podatek gruntowy i obecny podatek rolny z działów specjalnej produkcji rolnej¹⁴.

Porównanie tych konstrukcji pozwala nam wychwycić te ich cechy wspólne, które wskazują na niejaką ich „równoległość” w stosunku do ryczałtu podatkowego, co uniemożliwia zastosowanie go jako instytucji uzupełniających tego typu podatki.

Po pierwsze więc mimo iż przekształcenie przedmiotu w podstawę zależy od więcej niż jednego czynnika — to większość tych czynników ma charakter znormatywizowany — znaczy to, że ich wielkość jest określona przez prawo — tak, że nie zachodzi potrzeba ich konkretyzacji. Postępowanie podatkowe zmierza do ustalenia tylko jednego czynnika — jakim jest powierzchnia użytków rolnych określonego rodzaju, powierzchnia upraw specjalistycznych, rozmiar hodowli itp. Wbrew terminologii użytej w cytowanych ustawach postępowanie wymiarowe — niezmiernie uproszczone i szczątkowe — nie zmierza do ustalenia rzeczywistego przychodu lub dochodu — nie to jest bowiem jego przedmiotem — ani też do jego oszacowania. Jeśli bowiem przez oszacowanie rozumieć oparcie ustalania podstawy podatku na pewnych przejawach (znamionach zewnętrznych) z braku danych (art. 11 ustawy o zobowiązaniach) — to

¹⁴ Dekret z 30.06.1951 r. o podatku gruntowym, DzU nr 53, poz. 143 z 1955 r. z dalszymi zmianami.

nie ulega wątpliwości, iż celem wymiaru szacunkowego, jest ustalenie w oparciu o te przejawy zewnętrzne podstawy możliwie najbliższej prawdziwej obiektywnej, po zakończeniu roku podatkowego.

Tymczasem, ani w dawnym podatku gruntowym, ani w obecnym podatku z działów specjalnych produkcji rolnej, celem zastosowania znormatywizowanych czynników przekształcenia przedmiotu w podstawę — nie jest maksymalne zbliżenie się do stanu faktycznego — realnego przychodu, lub dochodu.

Ustawy wraz z aktami wykonawczymi tworzą jak gdyby rodzaj domniemania prawnego, iż przy zastosowaniu tego rodzaju kryteriów (rodzaj użytków, klasa gruntu i miejsce jego położenia, rodzaj produkcji, jej powierzchnia lub rozmiar), przychód lub dochód powinny ukształtować się w tej, a nie innej wysokości. To *sui generis* domniemanie w aktualnie obowiązującym podatku rolnym z działów specjalnych może być „obalone”. Podatnik może zażądać opodatkowania go podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych. Stawia to — nawiasem mówiąc — podatek dochodowy w pozycji specjalnej w całym systemie materialnego prawa podatkowego. Znajduje to w pełni uzasadnienie w przeprowadzonej dotąd analizie.

Na tym tle wyraźnie widać — niejaką „równoległość” instytucji ryczałtu podatkowego do tego typu podatków, co powoduje, iż ryczałt nie może być do nich stosowany. Różnice z wymiarem szacunkowym są widoczne. Wymiar szacunkowy zmierza do zbliżenia do stanu faktycznego w zakresie przychodu lub dochodu (do takich bowiem tylko podatków może on mieć zastosowanie), zaś ani w przypadku znormatywizowanych czynników ustalania podstawy, ani w przypadku ryczałtu — nie ma takiego celu postępowania podatkowego.

Wymiar szacunkowy ma wszelkie znamiona uznania administracyjnego w procesie stosowania prawa, nie dotyczy zaś jego tworzenia (tak jak to ma miejsce w obu wyżej wymienionych rodzajach konstrukcji)¹⁵. Granice tego uznania administracyjnego wyznacza prawo materialne — Minister Finansów ustala normy obliczania podstaw podatkowych w drodze szacunkowej (nie mają one mocy bezwzględnie wiążącej jako rodzaj aktów wewnętrznych).

Po wtóre ustawa o zobowiązaniach podatkowych, jako przesłankę zastosowania wymiaru szacunkowego, wskazuje na brak danych, w rozumieniu postępowania podatkowego, a więc albo braku dowodów, albo też uznania ich za nierzetelne, niepełne itd.

Wymiar szacunkowy sprowadza się do oparcia o znamiona zewnętrzne, tzn. te przejawy osiągania przychodu lub dochodu, które organ

¹⁵ Ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym, DzU nr 52, poz. 286.

podatkowy uzna za najbardziej miarodajne dla wnioskowania o realnym przychodzie lub dochodzie. W przypadku znormatywizowanych czynników ustalania podstawy w podatku rolnym lub gruntowym lub też w przypadku ryczałtu — prawo określa kryteria, wedle których należy wnioskować o wysokości podstawy. Jest to jednak zwykle ograniczona liczba kryteriów. Wybór jest zwykle dokonywany arbitralnie przez ustawodawcę spośród tych znamion, które uznane być mogą za najbardziej istotne dla przychodu bądź dochodu (rodzaj gruntu, uprawy, hodowli, rodzaj rzemiosła, miejsce położenia zakładu, liczba zatrudnionych).

Wybór tych, a nie innych kryteriów nie jest przypadkowy, lecz opiera się z reguły o długotrwałe badania (opodatkowanie rolnictwa) lub sprawdzone w toku praktyki organów skarbowych realne kształtowanie się przychodów i dochodów zakładów rzemieślniczych. Nie zmierzając do maksymalnego zbliżenia do prawdy obiektywnej przy pomocy znamion zewnętrznych, jak to ma miejsce w przypadku wymiaru szacunkowego — normodawca nie zamierza (i nie powinien tego czynić) do całkowitego rozbratu z tą rzeczywistością. Normy dochodu szacunkowego są korygowane co jakiś czas. Ryczałt także nie powinien być (ze swej istoty) ulgową, lecz uproszczoną formą opodatkowania¹⁶.

Przekroczeniem granic upoważnienia wynikającego z art. 9 ustawy o zobowiązaniach podatkowych — wydaje się być świadome zakładanie przez Ministra Finansów niższych podstaw opodatkowania, niżby to wynikało z ustalenia ich w toku postępowania wymiarowego na podstawie zasad ogólnych — co znajduje później wyraz w obniżeniu należnej kwoty zobowiązania — wobec równoczesnego fiskalizmu i restrykcyjnego charakteru podatków ogólnie obowiązujących.

Z istoty ryczałtu wynika oczywiście jego stymulacyjny charakter — kwota przychodu lub dochodu może być wyższa, niż kwota ustalona przez normodawcę, ale mieści się w nim i ryzyko, iż realny przychód lub dochód będzie niższy. Podatnik może w następnym okresie przejść na zasady ogólne opodatkowania. Normodawca winien jednak zmierzać do corocznej lub w ustalonych okresach, rewaloryzacji podstaw, co — moim zdaniem — powinno wynikać bezpośrednio z ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

W świetle przedstawionych wyżej rozważań trudno jest przeprowadzić ostre granice pomiędzy ryczałtem a podatkami o znormatywizowanych czynnikach ustalania podstawy. Najprostsze i oczywiste — to, iż ryczałt jest instytucją niesamoistną, podczas gdy podatki mają swoją odrębność. Ryczałt występować może tylko w związku z podatkami, któ-

¹⁶ Mastalski, *op. cit.*, s. 95, 129.

rych zasady ogólnie zmierzają do ustalenia podstawy, jako realnego faktycznie osiągniętego przychodu lub dochodu.

Druga różnica to taka, iż w praktyce najczęściej w ryczałcie nie mamy do czynienia z bezpośrednio wyliczoną podstawą — lecz z góry należną kwotą podatku wynikającą z zastosowania odpowiedniej stopy do poza aktem normatywnym ustalonej podstawy.

Wreszcie różnice wiążą się z faktem, iż ryczałt podatkowy, często łączy się ze scalaniem dwu, lub więcej podatków. Ustalenie tych różnic pozwala nam stwierdzić, kiedy mamy do czynienia jeszcze z ryczałtem, a kiedy już z nowym rodzajem opodatkowania, nawiązującym jedynie pośrednio do konstrukcji podatków, na podstawie których został on wprowadzony. Aby dokonać tej analizy, należy najpierw sięgnąć do tych form opodatkowania, które za ryczałt podatkowy bywały uznawane, a jednocześnie noszą w sobie istotne i reprezentatywne cechy, pozwalające wyraźnie wskazać na ich odmienność konstrukcyjną¹⁷. Za takie typy zryczałtowanych form opodatkowania uznać należy — ryczałt tabelaryczny (opłata skarbową, karta podatkowa), ryczałt umowny oraz tzw. spółdzielczy i ryczałt ze sprzedaży ewidencjonowanej. Niektóre z nich mają charakter historyczny¹⁸.

Ryczałt tabelaryczny jest zwykle uznawany za klasyczną formę ryczałtu. Ma on zastosowanie do podatników podatku obrotowego i dochodowego łącznie. Cechą jego jest zatem scalenie towarzyszące zryczałtowaniu tych dwu podatków. Zatem kategoria podatników, do których ta forma opodatkowania może mieć zastosowanie, jest z góry zawężona do tych, którzy osiągają przychód i dochód z działalności zarobkowej, prowadzonej na własny rachunek w sposób trwały i zinstytucjonalizowany, nie zaś z tytułu okazjonalnego i nadzwyczajnego przychodu z praw majątkowych lub ich sprzedaży.

Krąg podatników uprawnionych do korzystania z tej formy określony jest zwykle ze względu na kategorie przedmiotowe rodzaju prowadzonej działalności, zaś kryteriami ustalania stawek są: rodzaj prowadzonej działalności, miejsce położenia zakładu wytwórczego lub usługowego, liczba zatrudnionych pracowników, niekiedy także i wiek oraz inne cechy właściciela zakładu (np. inwalidztwo)¹⁹.

Stawki są ustalane kwotowo na okresy roczne, miesięczne lub kwartalne. Niekiedy ryczałt tabelaryczny bywał ustalany na okresy dłuższe

¹⁷ Tamże.

¹⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z 12.12.1990 r., uchylające niektóre rozporządzenia w sprawie zryczałtowania podatków obrotowego i dochodowego, DzU nr 80, poz. 515.

¹⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.1990 r. w sprawie karty podatkowej, DzU nr 92, poz. 545.

niż roczne z podziałem na poszczególne lata. Z zastosowaniem tej formy ryczałtu łączy się zwykle zwolnienie od obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych i podatkowych. Obowiązują jednak najczęściej pewne tylko, uproszczone formy dokumentacji (zgromadzenie rachunków, ewidencja zatrudnienia), które mają potwierdzić zasadność zastosowania tej formy. Ryczałt tabelaryczny traktowany jest przez normodawcę jako *sui generis* przywilej. Nierzetelność zeznań podatkowych może spowodować utratę prawa do korzystania z tej formy opodatkowania na pewien przeciąg czasu.

Organ skarbowy nie ma tu wprowadzić prawa do indywidualizacji podstawy podatku obrotowego i dochodowego, może jednak z urzędu (na podstawie upoważnienia normatywnego) do pewnych granic obniżać lub podwyższać stawki.

Ryczałt umowny²⁰, to konstrukcja *sui generis* porozumienia administracyjnego pomiędzy podatnikiem, a organem skarbowym, którego przedmiotem jest przewidywana wysokość wpływów z działalności zarobkowej (przychodu lub dochodu). Porozumienie to poprzedza decyzję organu skarbowego o ustaleniu zobowiązania podatkowego w danym roku. Zastosowanie formy ryczałtu umownego ma znamiona uznania administracyjnego organu skarbowego. Uznanie to wszakże jest prawnie ograniczone wskazaniem przez normodawców kategorii podatników, do których ta forma może mieć zastosowanie (rodzaj działalności, miejsce położenia zakładu czy liczba zatrudnionych). Wysokość należnego podatku ustala się z góry na okres jednego roku podatkowego.

Sumując, ryczałt umowny wykazuje niewątpliwie cechy teoretyczne ryczałtu. Od ryczałtu tabelarycznego różni się jednak istotnie, gdyż jest on formą stosowania prawa, na podstawie upoważnienia normatywnego (normy kompetencyjne), która zezwala organowi skarbowemu z góry ustalić kwotę należnego podatku (lub podatków), w oparciu o przyjęte przez siebie kryteria. Jest to więc jak gdyby wstępne ustalenie domniemanej podstawy wymiaru dla poszczególnych podatników. Nie jest to jednak postępowanie mające na celu ustalenie rzeczywistej podstawy, co nie znaczy, iż ma ona odbiegać znacząco w sposób zamierzony od podstawy rzeczywistej. Wysokość podstawy musi być uprawdopodobniona przez organ skarbowy. Podatnikowi przysługuje na ogół prawo odwołania się od decyzji organu pierwszej instancji. To bardzo upodabnia instytucję ryczałtu podatkowego do instytucji wymiaru szacunkowego, od której ryczałt umowny różni się tym, iż podstawa jest

²⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z 29.07.1989 r. w sprawie zryczałtowania podatku obrotowego i dochodowego od niektórych grup podatników oraz w sprawie opłaty skarbowej z tytułu wykonywania rzemiosła, DzU nr 43, poz. 196.

ustalona z góry, zaś przy wymiarze szacunkowym po osiągnięciu przychodu i dochodu.

Inną formą o historycznym już znaczeniu był tzw. ryczałt spółdzielczy²¹. Normodawca określał tę formę jako opłacanie podatków obrotowego i dochodowego od przychodów rzemieślników ze świadczeń wykonywanych za pośrednictwem spółdzielni rzemieślniczych. Traktował ją jednak jako scalenie i zryczałtowanie podatków obrotowego i dochodowego. Istota tej formy polegała na tym, iż podatek obrotowy pobierany był według zasad ogólnych. Natomiast w miejsce dochodu, jako podstawy podatku dochodowego wprowadzono przychód pomniejszony o podatek obrotowy. Do tak ustalonej podstawy zastosowano progresywne skale podatku, zróżnicowane w zależności od rodzaju rzemiosła. Skale te — odpowiednio łagodniejsze, niż w podatku dochodowym, uwzględniały — pośrednio — skutki przyjęcia za podstawę nie dochodu, lecz przychodu netto.

Analiza konstrukcji tej formy prowadzi do wniosku, iż mamy do czynienia w przypadku podatku dochodowego — z zastąpieniem go całkowicie nową materialnoprawną konstrukcją opodatkowania. Zmianie uległ bowiem charakter ekonomiczny podatku, przedmiot i stawki, a nie tylko metoda ustalania podstawy. Podstawa ta jest natomiast ustalana konkretnie w każdym poszczególnym wypadku. Ma także zastosowanie postępowanie wymiarowe — w pełnym zakresie odpowiednio dla tej nowej, samoistnej konstrukcji materialnoprawnej. Ostateczne ustalenie należnego zobowiązania następuje po, a nie przed osiągnięciem przychodu netto — tyle, iż w formie uproszczonej.

Inne cechy wykazywała konstrukcja tzw. zryczałtowanego podatku dochodowego z tytułu przychodów ze sprzedaży ewidencjonowanej²². Wprawdzie tutaj normodawca nie zmieniał przedmiotu opodatkowania, gdyż pozostał nim dochód roczny, lecz zmianie ulegał sposób przekształcenia przedmiotu w podstawę. Urząd skarbowy ustalał w drodze decyzji, przed początkiem roku podatkowego, procentowy wskaźnik zysku netto od obrotu, przy zastosowaniu którego następowało wyliczenie podstawy. Wyliczenie to następowało w każdym poszczególnym przypadku, po osiągnięciu przychodu. Przekształcenie przedmiotu w podstawę odbywało się zatem na podstawie zasad kwantyfikacji ustalanych z góry,

²¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z 29.07.1983 r. w sprawie opłacania podatków obrotowego i dochodowego od przychodów rzemieślników ze świadczeń wykonywanych za pośrednictwem spółdzielni rzemieślniczych, DzU nr 43, poz. 197 z dalszymi zmianami.

²² Rozporządzenie Ministra Finansów z 31.12.1984 r. w sprawie opodatkowania podatkami obrotowym i dochodowym przychodów ze sprzedaży ewidencjonowanej, DzU nr 1, poz. 4 z 1985 r. z dalszymi zmianami.

jednak ostateczne wyliczenie podstawy oraz należnego podatku, po ustaleniu wielkości obrotu następowało po osiągnięciu dochodu. Jest to zatem konstrukcja pośrednia pomiędzy formą zryczałtowaną, a próbą wprowadzenie nowej, samoistnej formy opodatkowania.

W obu konstrukcjach tzw. „zryczałtowania” mamy również do czynienia z formalnoprawnymi aspektami scalenia. Podatek obrotowy zachował zatem w całości swoją konstrukcję materialnoprawną.

Mamy jednak przykłady takiego scalenia podatków obrotowego i dochodowego (nawiasem mówiąc określanych jako „zryczałtowanie” tych podatków), które prowadzi do powstania całkowicie nowej, samoistnej konstrukcji podatkowej. W stosunku do prowadzonych przez rolników niektórych rodzajów działalności zarobkowej, jak np. sprzedaż piasku, żwiru, kamieni... normodawca zastosował łączną stawkę wspólną dla podatku obrotowego i dochodowego, zaś za podstawę przyjęto przychód z tej działalności²³. Aspekty materialnoprawne scalenia, wyrażające się w zastosowaniu wspólnych konstrukcji materialnoprawnych podstawy i stawek, dla dwu lub więcej podatków prowadzą zatem do istotnych zmian tych konstrukcji. Nie musi się to wiązać z ich zryczałtowaniem. Wskazana wyżej konstrukcja ma bowiem wyraźnie samoistny charakter w stosunku do zasad ogólnych opodatkowania. Odwrotnie, nie zawsze również zryczałtowanie wiąże się z materialnoprawnymi aspektami scalenia dwu lub więcej podatków. Przykładem w tym zakresie może być konstrukcja ryczałtu umownego, przy którym ustala się z góry łącznie zobowiązanie podatkowe z tytułu obydwu podatków.

3. W świetle przeprowadzonych analiz uznać należy, iż ryczałt podatkowy to instytucja materialnego i formalnego prawa podatkowego o następujących cechach:

1) jest to instytucja niesamoistna, to znaczy wprowadzona *ex lege* lub na podstawie upoważnienia i w granicach przez prawo wyznaczonych w stosunku do już istniejących podatków (lub podatku), w odniesieniu do części podatników tych podatków,

2) ryczałt podatkowy jest formą uproszczenia, co oznacza, iż może mieć zastosowanie tylko do podatków w których:

— przekształcenie przedmiotu w podstawę zależne jest od skwantyfikowania wielu złożonych czynników,

— czynniki te nie są określane liczbowo w sposób znormatywizowany przez ustawodawcę, lecz wymagają w celu ich ustalenia postępowania

²³ Rozporządzenie Ministra Finansów z 31.12.1984 r. w sprawie zryczałtowania podatków obrotowego i dochodowego od przychodów z niektórych rodzajów działalności gospodarczej, wykonywanej przez osoby fizyczne, DzU nr 1, poz. 6 z 1985 r. z dalszymi zmianami,

nia wymiarowego w każdym konkretnym przypadku, w stosunku do każdego z czynników,

3) istota ryczałtu podatkowego polega na ustaleniu należnego zobowiązania podatkowego z góry, a nie po zakończeniu roku podatkowego. Wynika to stąd, iż normodawca określa wysokość tego zobowiązania na podstawie przyjętych przez siebie znormatywizowanych kryteriów ustalania podstawy należności. Normodawca może także upoważnić w granicach prawa organ skarbowy do podobnych działań.

Te cechy ryczałtu podatkowego pozwalają nam odróżnić go od wprowadzanych na podstawie tych samych upoważnień ustawowych nowych samoistnych konstrukcji podatkowych. Konstrukcje te charakteryzują się bowiem tym, iż nie ograniczają się one nie tylko do zmiany zasad przekształcenia przedmiotu w podstawę, lecz zmieniają także sam przedmiot, a co za tym idzie i inne elementy konstrukcyjne podatku, jak np. stawki. W rezultacie ostateczna wysokość zobowiązania jest ustalona po zakończeniu roku podatkowego.

Ryczałt podatkowy nie jest, ze swej istoty, formą ulgowego opodatkowania. Znormatywizowane kryteria obliczania podstawy, a co za tym idzie i wysokość należnego zobowiązania, winny być poprzedzone odpowiednimi badaniami i aktualizowane. Najważniejszą zaletą ryczałtu jest pewność.

Dlatego też niezbędna jest precyzja w ustawowym definiowaniu instytucji ryczałtu podatkowego, innych niż ryczałt podatkowy form upraszczania konstrukcji podatkowych (nie tylko wskazanych wyżej, lecz i takich, które nie były analizowane, jak np. instytucja kosztów podatkowych zryczałtowanych), ich scalenia, wymiaru szacunkowego itd.

Definicje te winny się znaleźć w przyszłości w części ogólnej prawa podatkowego, wspólnej dla całego systemu podatkowego.

Uniwersytet Łódzki

Teresa Dębowska-Romanowska

LUMP SUM AS AN INSTITUTION OF FORMAL AND SUBSTANTIVE TAX LAW

The matter of the analysis is the determination of the definition of the lump-sum tax, an indication of its constitutive features which allow to distinguish it from other forms of taxation. For this purpose legislation has been investigated in the historical aspect, and a philological and doctrinal analysis of the conception

of the lump-sum tax has been undertaken. One of the features of the lump-sum tax is that it does not assess the tax base for each individual taxpayer. The author indicates that many autonomous tax structures exist, which are also based on such principles. Hence there are difficulties of distinction between the lump-sum tax and those other forms of taxation. But in both cases the object of the tax is converted into its base, according to factors determined in a normative way. However, the lump-sum tax changes into an autonomous tax construction when beside the principle of tax base assesment also the object of the tax and the tax rate change.

The author sought also to indicate differences between the lump-sum tax and the so-called estimated assesment. Estimated assesment is done conclusively after a tax year is finished, whereas the lump-sum tax is determined in advance, before the tax period begins. That is its most essential feature.

As a conclusion the author finds that some of the simplified forms of taxation, labelled lump-sums, do not demonstrate such features, as e.g. the cooperative lump-sum.

In the last part of the paper the mutual relationship between the notions „fixing a flat rate” and „consolidation of taxes” has been analysed.

Due to the considered problems conclusions have been drawn which are brought about, first of all for the substantive tax law, by application of the lump-sum tax. Also the outcomes of the institution of lump-sum for tax assesment have been pointed to.