

*Projekt finansowany w ramach umowy
857/P–DUN/2016
ze środków Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego
przeznaczonych na działalność
upowszechniającą naukę.*

Nazwa zadania:
digitalizacja publikacji i monografii naukowych
w celu zapewnienia i utrzymania otwartego dostępu do nich przez sieć Internet



Ministerstwo Nauki
i Szkolnictwa Wyższego

ZESZYTY NAUKOWE Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu

Nr 1-2(4/5) rok 1997

Kopowanie i powielanie w jakikolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Wydawnictwo
Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu 1997

ISSN 1426-9724

W Y D A W N I C T W O
WYŻSZEJ SZKOŁY BANKOWEJ
w POZNANIU

ul. Róża Światoborskiego 27, 60-824 Poznań
tel. (0-61) 847 17 21, tel. fax (0-61) 848 00 31
e-mail: wydawnictwo@wsb.poznan.pl
http://www.wsb.poznan.pl



Wydawnictwo
Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu

Szkieł i laminek: Bogdan Jędrzejko
ul. Mszczewskiego 14A, 61-400 Poznań
Druk w Instytucie Wydawniczym
Druk offsetowy i cyfrowy
ul. Wszeźniańska 18, 60-203 Poznań

Projekt okładki

Jan Ślusarski

Redaktorzy naukowci

Jan Głuchowski, Andrzej Małecki

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy.

© Copyright by Wydawnictwo
Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu 1997

ISSN 1426-9724

W Y D A W N I C T W O
WYŻSZEJ SZKOŁY BANKOWEJ
w POZNANIU

ul. Romka Strzałkowskiego 5/7, 60-854 Poznań
tel. (0-61) 847 17 57, tel./fax (0-61) 848 00 31
e-mail: wydawwsb@poooh.wsb.poznan.pl
<http://www.wsb.poznan.pl>

Skład i łamanie: Bogdan Hojdis,
ul. Maciejewskiego 18/1, 61-606 Poznań
Druk własny Wydawcy
Druk okładki i oprawa: Zakłady Graficzne w Poznaniu,
ul. Wawrzyniaka 39, 60-502 Poznań

Spis treści

Wstęp (Jan Głuchowski)	5
Andrzej Komar	
Aspekty reformy polskiego systemu podatkowego na tle postanowień konstytucyjnych i dyrektyw Unii Europejskiej	7
Danuta Krzemińska	
Własnościowe zróżnicowanie obciążeń podatkowych przedsiębiorstw	15
Jerzy Malecki	
VAT – dylematy teorii i orzecznictwa sądowego	25
Jan Głuchowski	
VAT w krajach Unii Europejskiej	39
Tadeusz Juja	
Zakres podmiotowy i przedmiotowy oraz zasady opodatkowania podatkiem akcyzowym	61
Dariusz Handor	
Ulgi i zwolnienia wynikające z materialnego prawa podatkowego o charakterze ogólnym	73
Jacek Patyk	
Ulgi i zwolnienia podatkowe w zakładach pracy chronionej	85
Maciej Malinowski	
Problem uchylania się od podatków w Polsce	95
Maria Jankowska	
Nowelizacja ustawy o kontroli skarbowej	101
Anna Kocikowska	
Odpowiedzialność płatnika za niewpłacenie pobranego podatku w terminie	107

Teresa Famulska

Obciążenia podatkowe a rynek finansowy 115

Janina Rolewicz

Podatki jako instrumenty stymulowania przedsiębiorczości w małym mieście
(analiza jednego przypadku) 121

Maria Trojanek

Podatki i opłaty związane z nieruchomościami jako jedno ze źródeł dochodów gmin 139

Wstęp

Prawo i systemy podatkowe poszczególnych państw podlegają zmianom, których kierunki wyznaczone są przez różnorodne czynniki, przede wszystkim zaś przez przyjęte i realizowane koncepcje zarządzania lub sterowania gospodarką narodową. Pośredni wpływ na kierunek zmian mają inne czynniki, jak koncepcje ekonomiczne aprobowane przez ośrodki decyzyjne, dążność do ujednoczenia systemów podatkowych czy nowe osiągnięcia w dziedzinie techniki podatkowej.

Nie każda zmiana w systemie podatkowym zasługuje na miano reformy. Aby można było mówić o reformie systemu podatkowego powinny być, naszym zdaniem, spełnione trzy warunki:

- a) musi istnieć określona koncepcja zmian, a więc powinien być znany w ogólnych zarysach docelowy kształt systemu podatkowego;
- b) musi istnieć program wprowadzania zmian;
- c) zmiany muszą mieć znaczący, jakościowy charakter – powinny wprowadzać nowe elementy do systemu, nie zaś być jedynie korekturą dotychczasowych rozwiązań.

Konsekwencje reformy systemu podatkowego powinny sprowadzać się przede wszystkim do powstania systemu podatkowego, odpowiadającego aktualnym potrzebom i warunkom gospodarczym oraz do powstania systemu aktów normatywnych prawa podatkowego, odpowiadających jako całość, wymaganiom poprawnej legislacji.

Można zadać pytanie, czy zmiany w polskim systemie podatkowym w latach osiemdziesiątych zasługują na miano reformy (lub reform) systemu podatkowego. Odpowiedź na to pytanie będzie o tyle utrudniona, że wspomniane warunki nie zawsze spełniane były wyraźnie, jednoznacznie i jednocześnie. Przyczyny tego stanu rzeczy były różne. Spośród nich najważniejszą wydaje się być brak dostatecznie precyzyjnej wizji docelowego modelu gospodarczego w chwili rozpoczęcia polskiej reformy gospodarczej w 1981 r. i perturbacje w jej realizacji. Stąd też wiele zmian w systemie podatkowym miało charakter nie reformatorski, ale korektorski; nie-rzadko zmiany te dotyczyły rozwiązań dopiero co wprowadzonych. Program zmian stanowił zazwyczaj część składową kolejno ogłaszanych programów przebudowy systemu gospodarczego, a stosunkowo częste ogłaszanie kolejnych programów wywoływało wrażenie przypadkowości w procesie przeprowadzanych zmian. Mimo tych zastrzeżeń wydaje się jednak, że zakres przeobrażeń systemu podatkowego w latach osiemdziesiątych przemawia za uznaniem ich reformatorskiego charakteru. Jednakże zasadnicze zmiany nastąpiły dopiero w latach dziewięćdziesiątych.

Jest to wynik zmian ustrojowych, które wywarły istotny wpływ na system gospodarczy i finansowy. W poprzednim okresie głoszone wręcz tezę o obumieraniu podatków, utrzymywano jednak ukryte opodatkowanie w postaci podatku obrotowego, zlikwidowanego w 1993 r., uwalniając od obciążeń fiskalnych dochody uzyskiwane przez osoby zatrudnione w gospodarce społecznej. Preferowano też sektor publiczny, opodatkowując go na innych zasadach niż sektor prywatny.

Wprowadzenie w 1992 r. podatków dochodowych od osób fizycznych i od osób prawnych, rok później – podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, a także zerwanie z zasadą odrębności sektorowych, pozwoliło na tworzenie nowego systemu podatkowego, odpowiadającego współczesnym wymaganiom.

Powszechny charakter podatku dochodowego od osób fizycznych oraz postępująca prywatyzacja gospodarki i związany z tym wzrost liczby firm powodują zwiększenie zapotrzebowania na profesjonalne doradztwo podatkowe. Aby temu sprostać, wprowadzono zmiany w akademickich i zawodowych programach nauczania. Na wydziałach prawa i administracji miejsce wykładanego przez lata przedmiotu pod nazwą prawo finansowe zajęło prawo podatkowe. Problematyka prawnopodatkowa znalazła się również w programach uczelni ekonomicznych.

Doceniając rangę problematyki podatkowej, zdecydowaliśmy się poświęcić jej pierwszy monograficzny numer „Zeszytów Naukowych Wyższej Szkoły Bankowej”. Wynika to również z dwu dodatkowych powodów. Po pierwsze, problematyka podatkowa zajmuje poczesne miejsce w programach tej uczelni oraz Studium Finansów. Po drugie zaś, w gronie jej wykładowców znajduje się większość autorów zamieszczonych tu opracowań.

Prezentowany tom jest kolejną pozycją z bogatego zestawu nowych książek o tematyce podatkowej. W latach 1995-96 ukazały się m.in. następujące prace: B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1995; N. Gajl, *Modele podatkowe*, Warszawa 1995-1996 (cz. 1-4); J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 1996; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1995; A. Komar, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Warszawa 1996; J. Kulicki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 1995; H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1996; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 1995 i 1996 (cz. 1 i 2); W. Wójtowicz, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1995.

Jan Głuchowski

Andrzej Komar

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu,
kierownik Katedry Prawa Finansowego;
członek Stałego Zespołu Ekspertów Komitetu Integracji Europejskiej
do spraw Harmonizacji Prawa Polskiego z Prawem Wspólnot Europejskich

Aspekty reformy polskiego systemu podatkowego na tle postanowień konstytucyjnych i dyrektyw Unii Europejskiej

Uwagi ogólne

Polski system podatkowy, choć poddany w ostatnich latach daleko idącej transformacji, wymaga dalszych przekształceń. U podstaw tych przekształceń leżą zarówno założenia konstytucyjnie określonego ustroju finansów państwa, jak i przyszłe członkostwo w Unii Europejskiej. Ten ostatni aspekt reformy zostanie szczególnie zaakcentowany w opracowaniu.

Zagadnienie dostosowania polskiego systemu podatkowego do dyrektyw Unii Europejskiej (UE) ma niezwykle istotne znaczenie. Wniosek o członkostwo Polski w UE nakłada na nasz kraj obowiązek m.in. harmonizacji prawa podatkowego z prawem unijnym. Dlatego opracowanie zwraca uwagę na warunki wspomnianej harmonizacji.

Na podkreślenie zasługują trzy istotne przesłanki uzasadniające konieczność harmonizacji prawa podatkowego. Należą do nich:

- założenia rynku wewnętrznego UE,
- wyposażenie budżetu UE w dochody własne,
- założenia unii gospodarczo-walutowej.

Założenia rynku wewnętrznego nakładają na kraje członkowskie UE obowiązek stworzenia warunków niezakłóconego funkcjonowania tego rynku. Oznacza to konieczność zniesienia m.in. barier podatkowych, zachowania swobody konkurencji i umożliwienie koordynacji polityki gospodarczej. Z kolei wyposażenie budżetu UE w dochody własne, m.in. z podatku VAT, wymaga ujednoczenia jego struktury w poszczególnych krajach członkowskich. Realizowana unia walutowa, której rezultatem będzie wprowadzenie euro jako wspólnej waluty europejskiej, wymaga również ujednoczenia opodatkowania.

Polska stopniowo przygotowuje się do dostosowania prawa podatkowego do standardów UE. Wymaga to przede wszystkim konstytucyjnego określenia ustroju finansowego państwa. Wprawdzie uchwalona przez Sejm w dniu 22 marca 1997 r. konstytucja RP zawiera osobny rozdział o finansach publicznych, lecz zawarte w niej postanowienia nie regulują podstaw ustroju tych finansów. Przede wszystkim w ogóle nie regulują założeń systemu podatkowego państwa

i samorządu terenowego. *Gros* postanowień konstytucyjnych powtarza postanowienia ustawy o prawie budżetowym. Niewątpliwie ten fragment konstytucji jest dojrzały do rychłej nowelizacji, której z łatwością można by uniknąć w toku prac konstytucyjnych.

1. Postanowienia traktatu o stowarzyszeniu w zakresie podatków

W grudniu 1991 r. Polska podpisała z Unią Europejską umowę o stowarzyszeniu (tzw. Układ Europejski). Podstawę prawną dla Unii do zawarcia tej umowy stanowił art. 238 Traktatu o Unii Europejskiej. Podstawowym założeniem Układu Europejskiego jest umożliwienie Polsce przekształcenia systemu gospodarczego i socjalnego oraz dostosowania ustawodawstwa do standardów prawa Unii Europejskiej. Jednym z warunków realizacji Układu jest instytucjonalizacja dialogu politycznego i stopniowa liberalizacja obrotu towarowego w okresie 10 lat od jego wejścia w życie. Jedynie dla sektora rolnego i rybnego obowiązują postanowienia szczególne.

Pozostałe postanowienia dotyczą swobody przemieszczania się siły roboczej, swobody osiedlania się i swobody obrotu usługami oraz kapitałem, a także wprowadzenia zasad konkurencji i udzielania zamówień publicznych, które odpowiadałyby prawu Unii. Dla wsparcia tych postanowień Układ przewiduje różnorodne formy współpracy gospodarczej i finansowej, głównie w dziedzinie energii, środowiska, komunikacji, telekomunikacji i kształcenia.

Na życzenie Polski w preambule Układu znalazł się zapis o przyszłym członkostwie w Unii. Układ europejski ma przygotować warunki dla takiego członkostwa. Jednym z jego warunków jest dostosowanie ustawodawstwa podatkowego do prawa Unii Europejskiej. Przez prawo Unii należy rozumieć zarówno traktat o jej powołaniu, jak i uchwały, rozporządzenia i wytyczne Rady, a także Komisji Europejskiej. Droga do członkostwa jest złożona i w znacznym stopniu o przyjęciu do Unii decydować będzie przygotowanie ustawodawstwa polskiego do standardów prawa Unii. W tym zakresie nie ma przeszkód, by to konsekwentnie i kompetentnie czynić.

Istotne znaczenie mają w tym zakresie postanowienia art. 68, 69 i 70 Układu Europejskiego. Jego art. 68 stanowi, że dostosowanie ustawodawstwa polskiego do prawa Unii jest istotną przesłanką integracji gospodarczej Polski z Unią. Art. 69 Układu Europejskiego stanowi z kolei, że dostosowaniem ustawodawstwa polskiego do prawa Unii objęte jest w szczególności m.in. prawo podatkowe. W celu realizacji procesu dostosowawczego Unia udzieli Polsce pomocy w zakresie wymiany ekspertów, dostarczania informacji, organizowania seminariów i spotkań, kształcenia i tłumaczenia prawa unijnego.

Dla realizacji tych postanowień Układu Europejskiego Rada Ministrów podjęła 29 marca 1994 r. uchwałę nr 16 w sprawie dodatkowych wymogów postępowania z rządowymi projektami normatywnych aktów prawnych ze względu na konieczność spełnienia kryteriów zgodności z prawem Unii Europejskiej¹. Przepisy tej uchwały dotyczą m.in. prawa podatkowego w zakresie podatków przedsiębiorstw oraz podatków pośrednich (par. 1 ust. 3 pkt. 4 uchwały). Opinie wstępne stanowią konieczny element uzasadnienia projektów normatywnych aktów prawnych. Opinia taka określa zakres dostosowania projektowanych rozwiązań do prawa Unii Europejskiej i tryb oraz termin ostatecznego dostosowania przepisów odbiegających od prawa unijnego do tegoż prawa. Wprowadzenie obowiązku opiniowania projektów aktów prawnych z punktu widzenia

¹ Uchwała Nr 16 Rady Ministrów z dnia 29 marca 1994 r. w sprawie dodatkowych wymogów postępowania z rządowymi projektami normatywnych aktów prawnych ze względu na konieczność spełnienia kryteriów zgodności z prawem Unii Europejskiej (M.P. nr 23, poz. 188).

ich zgodności z prawem Unii Europejskiej ma stopniowo przygotowywać ustawodawcę polskiego do poznania i stosowania prawa unijnego.

Od postępów w dostosowaniu m.in. prawa podatkowego do standardów Unii zależy przyszłe członkostwo Polski w tej organizacji integracyjnej. Pomocna w zakresie dostosowania prawa podatkowego do standardów Unii jest Biała Księga Komisji Europejskiej z czerwca 1985 r. w sprawie tworzenia rynku wewnętrznego. W Księdze tej znajdują się szczegółowe zalecenia w sprawie harmonizacji podatków pośrednich i podatków od przedsiębiorstw. Można też czerpać z doświadczeń krajów członkowskich z wdrażania tych zaleceń do własnego ustawodawstwa podatkowego. Jak dotąd mało się z tej pomocy korzysta. Tymczasem należy mieć świadomość, że na termin przyjęcia do Unii można wywierać aktywny, ale i uzasadniony wpływ. Potwierdzają to wnioski Austrii, Finlandii i Szwecji o przyjęcie do Unii. Warto się z tymi wnioskami bliżej zapoznać, by się o tym przekonać

2. Zakres reformy systemu podatkowego na tle postanowień polskiej konstytucji

Reforma polskiego systemu podatkowego ma zarówno aspekt wewnętrzny, jak i zewnętrzny. Ten pierwszy łączy się z koniecznością włączenia do konstytucji postanowień o podatkach. Wiele jest argumentów przemawiających na rzecz konstytucyjnego uregulowania ustroju finansowego państwa i są one w doktrynie i praktyce państw znane. W Polsce, ze względu na zachodzące procesy transformacji ustrojowej, konieczne jest ich konstytucyjne uregulowanie. Wśród przejawów transformacji wymienić należy wprowadzenie demokratycznych rządów parlamentarnych, założeń gospodarki rynkowej i ochrony praw podmiotowych jednostki.

Konstytucyjne uregulowanie ustroju finansowego państwa ma szczególne znaczenie ze względu na rolę finansów w kształtowaniu gospodarki, świadczeń socjalnych i stosunków polityczno-ustrojowych. Ponadto niezwykle ważne znaczenie ma stabilizacja finansów publicznych, której podstawę dają zapisy konstytucyjne. Brak takiej regulacji powoduje stałe i łatwe dla rządu zmiany w dziedzinie finansów publicznych, ze wszystkimi ujemnymi tego skutkami.

Punktem wyjścia powinno być konstytucyjne określenie zakresu ustroju finansowego państwa. Tworzą go zarówno finanse państwa, jak i samorządu terytorialnego, a ich podstawą są odpowiednie budżety. Wzajemne relacje finansowe między państwem a samorządem mają charakter ustrojowy. U podstaw tych relacji powinna leżeć zasada subsydiarności, której przejawem jest daleko idąca samorządność w wykonywaniu działalności publicznej. Wymaga to jednak konstytucyjnego określenia kompetencji finansowych państwa i samorządu terytorialnego. Chodzi w szczególności o wyraźne określenie kompetencji do wydawania aktów prawnych w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków budżetowych. Kompetencje takie wkraczają m.in. w sferę praw podmiotowych jednostki, które wymagają gwarancji konstytucyjnych.

W konstytucji powinny znaleźć się zasady podziału dochodów publicznych między państwo i samorząd terytorialny. Dlatego niezbędne jest określenie zarówno dochodów wyłącznych, jak i wspólnych. Formy dochodów wyłącznych państwa i samorządu powinny być enumeratywnie określone, by unikać przyszłych sporów interpretacyjnych. Wyraźnie należałoby określić podatki i opłaty państwowe oraz podatki i opłaty samorządowe. Takie ukształtowanie źródeł dochodów budżetowych oddziałuje pośrednio na stabilizację całego systemu podatkowego, gdyż trudniej jest zmienić postanowienia konstytucji niżli zwykłych ustaw. Na tle obecnej niestabilnej praktyki kształtowania podatków postulat regulacji konstytucyjnej jest nie tylko pilny, ale rów-

niez bardzo ważny. Tymczasem uchwalona 22 marca 1997 r. konstytucja pomija te tak istotne regulacje w dziedzinie finansów publicznych. Przeto postulat konstytucyjnej regulacji ustroju finansowego państwa jest nadal aktualny.

Przyszła nowelizacja rozdziału konstytucji o finansach publicznych powinna wyjść z założenia aktualnej struktury dochodów budżetowych.

Jako dochody budżetu państwa wymienić należałoby następujące ich formy:

- podatek dochodowy od osób fizycznych,
- podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
- podatek dochodowy od osób prawnych (przyszły podatek od spółek)
- opłaty celne,
- wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego,
- wpłaty od państwowych jednostek gospodarki pozabudżetowej i państwowych funduszy celowych,
- wpływy z tytułu prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych,
- wpływy państwowych jednostek budżetowych ze sprzedaży towarów i usług,
- wpływy ze sprzedaży, najmu i dzierżawy składników majątkowych Skarbu Państwa,
- wpływy z tytułu kar i odsetek.

Natomiast jako dochody budżetów samorządowych należałoby wymienić w konstytucji następujące ich formy:

- podatek rolny,
- podatek od nieruchomości,
- podatek od spadków i darowizn,
- podatek od środków transportowych,
- podatek zryczałtowany z tytułu działalności gospodarczej osób fizycznych,
- podatek od posiadania psów,
- podatek leśny,
- opłaty skarbowe,
- dochody z majątku gmin.

Jest to jedynie przykładowe wskazanie form dochodów budżetu państwa i budżetów samorządowych, mające unaocznic zakres wyposażenia finansowego państwa i samorządu.

Kontrowersyjną kwestią jest określenie rodzajów dochodów wspólnych państwa i samorządu terytorialnego, a także dochodów wspólnych w ramach tego ostatniego. Chodzi tu o dwie sprawy, a mianowicie – o partycypację i formy równoważenia budżetów. Przepisy konstytucji powinny określić zasady partycypacji budżetów samorządowych w dochodach budżetu państwa i na odwrót. Należałoby wskazać listę dochodów budżetu państwa, w których partycypują budżety samorządowe oraz wielkość tej partycypacji. Jest to tzw. partycypacja pionowa, na tle której dochodzić może do sporów mających charakter ustrojowy. Spory takie powinny być rozstrzygane przez Trybunał Konstytucyjny.

Partycypacja miałaby formę udziałów w następujących dochodach budżetu państwa:

- we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych,
- we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych,
- we wpływach z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

Partycypacja ma również charakter poziomy, gdy zachodzi między budżetami samorządowymi. Ma ona miejsce wówczas, gdy kilka jednostek samorządu terytorialnego realizuje wspólnie zadania wymagające zarazem wspólnego finansowania. Możliwość i formy takiej partycypacji wymagają konstytucyjnego określenia, by nie było dowolności i nie wywoływało sporów.

Dochody samorządowe powinny być uzupełniane w formie subwencji z budżetu państwa. Zagadnieniem niezwykle trudnym jest określenie zasad i kryteriów subwencjonowania budżet-

tów samorządowych, dlatego jego ramy należy określić konstytucyjnie. Przede wszystkim subwencjonowaniem powinny być objęte inwestycje gminne, których zasięg i skutki wykraczają poza możliwości finansowe budżetów samorządowych. Podkreślenia wymaga i to, że subwencjonowanie powinno umożliwić równomierny rozwój gospodarczy i socjalny kraju. W rezultacie, subwencje powinny być udzielane w celu łagodzenia różnic regionalnych.

3. Reforma systemu podatkowego na tle dyrektyw UE

Wspomniano już powyżej, iż reforma podatkowa ma aspekt zewnętrzny, jakim jest stowarzyszenie Polski z Unią Europejską. Reformy wymagają w szczególności podatki pośrednie i opodatkowanie przedsiębiorstw. W tym zakresie należy nawiązać do Białej Księgi Komisji Europejskiej z 1985 r. o tworzeniu rynku wewnętrznego i wydanych na jej podstawie przez Radę wytycznych.

Znaczącą pomocą jest zwłaszcza Biała Księga, która została przekazana m.in. Polsce podczas spotkania Rady Europejskiej w Cannes w czerwcu 1995 r. Zawiera ona zalecenia dotyczące opodatkowania bezpośredniego i pośredniego. Z zakresu opodatkowania bezpośredniego wskazano na współdziałanie organów podatkowych dla usunięcia przeszkód w ponadnarodowej współpracy przedsiębiorstw. Chodzi tu zwłaszcza o zakaz dyskryminacji podatkowej przedsiębiorstw z innych krajów Unii, kwestię opodatkowania drobnych i średnich przedsiębiorstw oraz kwestię zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu. Zalecenia są metodycznie dobrze przygotowane, gdyż zawierają opis prawa Unii i warunki jego stosowania oraz wskazują wytyczne i dyrektywy Rady, które należy uwzględnić w ustawodawstwie podatkowym. Wytyczne Rady dotyczą m.in. wspólnego systemu opodatkowania, podziału i transferu zysku, wymiany akcji spółek różnych krajów członkowskich oraz wspólnego systemu opodatkowania spółek macierzystych i ich filii.

Obszerniejszy zakres mają wskazania Białej Księgi w dziedzinie opodatkowania pośredniego, zwłaszcza podatku od wartości dodanej i akcyz. Podatki te mają istotny wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego i tworzenie unii gospodarczej i walutowej. Biała Księga odwołuje się przede wszystkim do VI dyrektywy Rady z maja 1977 r. w sprawie jednolitego systemu podatku od wartości dodanej i wymienia jej podstawowe postanowienia. Na tym tle są wymienione liczne wytyczne Rady dotyczące zarówno podatku od wartości dodanej, jak i akcyz. Lista tych wytycznych jest bardzo obszerna.

Polskie prawo podatkowe wymaga, w kontekście postanowień Układu Europejskiego i dyrektyw Unii, daleko idących zmian. Zmiany te powinny dotyczyć przede wszystkim podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego oraz podatku dochodowego od osób prawnych.

W zakresie podatku od towarów i usług konieczne jest uwzględnienie wspomnianej VI dyrektywy Rady z maja 1977 r.² Dyrektywa ta jest podstawową wytyczną w dziedzinie harmonizacji VAT-u. Kilka jej postanowień wymaga uwzględnienia w polskim podatku od towarów i usług. Należy tu wymienić następujące kwestie:

- pojęcie podatnika,
- przedmiot i podstawa opodatkowania,
- miejsce opodatkowania transakcji,
- zasady kształtowania stawek podatkowych,
- zwolnienia podatkowe.

² VI dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich, dotyczących podatku obrotowego (Dz.Urz. L 145 z późn. zmianami).

Ujednoczenie tych elementów struktury podatku od wartości dodanej ma ważne znaczenie dla funkcjonowania rynku wewnętrznego i wpłaty udziału w podstawie opodatkowania na rzecz budżetu UE.

Ważne znaczenie dla reformy podatkowej ma dyrektywa Rady z grudnia 1991 r.³ w sprawie tzw. rozwiązania przejściowego w zakresie opodatkowania VAT-em. Rozwiązanie to miało pierwotnie obowiązywać w latach 1993-96, lecz zostało przedłużone na następne 4 lata. Główną ideą tego rozwiązania było zniesienie kontroli granicznej VAT w zakresie obrotu towarowego między krajami członkowskimi. Dyrektywa Rady z grudnia 1991 r. rozróżnia trzy podstawowe rodzaje obrotów:

- obroty z transakcji między przedsiębiorstwami,
- obroty z transakcji z przedsiębiorstwami zwolnionymi od VAT-u,
- zakupy osób fizycznych.

W transakcjach między przedsiębiorstwami została przyjęta zasada opodatkowania towarów i usług w kraju ich przeznaczenia. Warunkiem zastosowania tej zasady jest fizyczne przemieszczenie towaru między krajami członkowskimi i posiadanie przez nabywcę numeru identyfikacji podatkowej, który jest przekazywany sprzedawcy. Sprzedawca towaru ujmuje w fakturze sprzedaży NIP nabywcy i przez to nie jest wymagana kontrola obrotu towarowego na granicach krajów członkowskich. Z kolei administracje podatkowe wymieniają informacje związane z dokonywaniem sprzedaży opodatkowanej.

Przedsiębiorstwa zwolnione od podatku VAT są w obrotach między krajami Unii traktowane na równi z przedsiębiorstwami opodatkowanymi, gdy wartość kupowanych dóbr przekroczy rocznie 10 tys. ECU. Wówczas przedsiębiorstwa takie otrzymują NIP i rozliczają podatek VAT (np. banki i instytucje ubezpieczeniowe i organy prawa publicznego).

Zakupy osób fizycznych są opodatkowane VAT w kraju pochodzenia towaru lub usługi. Określone zostały wielkości towarów zwolnionych od podatku przy ich przywozie do innego kraju. Jednak przekroczenie tych wielkości nie powoduje konsekwencji podatkowych.

Docelowym rozwiązaniem w zakresie podatku VAT jest przyjęcie zasady opodatkowania towaru lub usługi w kraju pochodzenia (czyli stosowanej na rynku wewnętrznym). Rozwiązanie to zostanie wprowadzone w życie po ustanowieniu euro jako wspólnej waluty europejskiej.

W 1991 r. kraje UE zawarły porozumienie w sprawie zbliżenia poziomu stawek VAT-u. Na podstawie tego porozumienia najniższa stawka podstawowa powinna wynosić 15%, a obok nich mogą być stosowane jedna lub dwie stawki obniżone na poziomie co najmniej 5%. Na podstawie tego porozumienia kraje członkowskie dokonały zmian stawek VAT-u.

Polski VAT wymaga dostosowania do dyrektyw UE, by nie stanowił przeszkody w wymianie handlowej z Unią. Niezbędne jest uwzględnienie pozostałych dyrektyw Rady. Przede wszystkim polski podatek od wartości dodanej powinien być z punktu widzenia konstrukcji dostosowany do systemu wprowadzonego VI dyrektywą Rady. Jest to warunek niezakłóconej wymiany handlowej z Unią Europejską. Dlatego podstawa opodatkowania powinna być sformułowana zgodnie z tymi dyrektywami, co pozwoli na uniknięcie nieuzasadnionego opodatkowania niektórych towarów i usług, jak i stosowania nieuzasadnionych zwolnień podatkowych. Wobec tego, że VAT jest podatkiem powszechnym, konieczne jest ograniczenie do uzasadnionego minimum ulg i zwolnień podatkowych. Stosowane zwolnienia powinny być uzasadnione względami zdrowotnymi, socjalnymi, ochrony środowiska itp.

Stawki podatkowe powinny być dostosowane do zaleceń porozumienia z 1991 r. i dlatego podstawowa stawka nie powinna być niższa niż 15%. Również akcyzy nakładane na oleje mineralne, wyroby tytoniowe i wyroby alkoholowe powinny być dostosowane do wymogów dyrek-

³ Dyrektywa Rady 91/630/EWG 31.12.1991 o zmianie VI dyrektywy z 17.05.1977 r. (Dz.Urz. L 376).

tyw Rady. Chodzi tu przede wszystkim o ujednoczenie podstawy opodatkowania i stawek podatkowych.

Ważne znaczenie ma przekształcenie podatku dochodowego od osób prawnych w podatek od spółek. Konstrukcja tego podatku nawiązuje przede wszystkim do zysku przedsiębiorstw i ma zapobiec podwójnemu opodatkowaniu zysku transferowanego zarówno na rzecz akcjonariuszy, jak i między spółkami macierzystymi a ich filiami. Przekształcenie tego podatku jest o tyle sprawą pilną, że coraz więcej spółek działa na terenie kilku krajów. Dlatego zapewnienie swobodnej konkurencji i wyeliminowanie kolizji podatkowych może zapewnić nie tylko swobodny obrót kapitału, lecz być także istotnym bodźcem do podejmowania inwestycji przez zagranicznych przedsiębiorców. Zakres zmian został omówiony w części dotyczącej harmonizacji podatków.

Dyrektywy Rady w zakresie podatku od spółek mają na celu zagwarantowanie jego neutralności i zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu zysku.

Neutralność opodatkowania została wyraźnie podkreślona w dyrektywie Rady z 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania fuzji, podziałów, przeniesienia aktywów i wymiany udziałów (akcji) spółek na terenie różnych państw członkowskich⁴. Przyjęta została zasada, że zmiany organizacji spółek w formie fuzji, podziałów, przeniesienia aktywów i wymiany udziałów nie powodują skutków podatkowych. Została przez to zachowana neutralność podatku od spółek.

Z kolei dyrektywa Rady z 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania spółek macierzystych i filii w różnych krajach członkowskich⁵ zapobiega podwójnemu opodatkowaniu zysku transferowanego pomiędzy wspomnianymi spółkami. Dyrektywa ta została uzupełniona porozumieniem krajów członkowskich z 23 lipca 1990 r.⁶

Przebudowy wymaga również podatek od osób fizycznych. Chodzi w szczególności o określenie podstawy opodatkowania nawiązującej do zdolności płatniczej podatnika. Obecnie ta relacja jest uwzględniona w skromnym tylko zakresie. Potwierdza to struktura wpływów z tego podatku, który najsilniej obciąża osoby o najniższych dochodach. Dzieje się tak dlatego, że nie określono minimum egzystencji wolnego od podatku. Również zwolnienia i ulgi podatkowe powinny być koncipowane z uwzględnieniem sytuacji osobistej podatnika i sposobu osiągania przez niego przychodów. W tym ostatnim przypadku wymaga to poprawnego ustalenia kosztów uzyskania przychodu, gdyż może to ograniczyć uchylanie się od podatku. Przebudowy wymaga skala podatkowa, by relacje pomiędzy poziomem stawek podatkowych i wysokością dochodu uwzględniały aspekty ekonomiczne i socjalne.

Reformy wymagać będzie także system podatków lokalnych. Chodzi o częściowe zastąpienie obecnych podatków lokalnych opłatami. Wówczas organy lokalne dla uzyskania dochodów budżetowych będą zmuszone świadczyć usługi komunalne. Opłaty mieć będą przez to charakter zbliżony do cen dóbr i usług publicznych.

W procesie dostosowywania polskiego prawa podatkowego konieczne jest włączenie się polskiej administracji podatkowej do współpracy z administracją Unii. Pozwoli to na podatkowe ujęcie dochodów nieujawnionych i ograniczenie ucieczki kapitału. Rada UE wydała szereg dyrektyw kształtujących tę współpracę.

Niniejsze opracowanie wskazuje jedynie na podstawowe aspekty reformy polskiego systemu podatkowego, które wymagają dalszych prac studyjnych.

⁴ Dyrektywa Rady 90/434/EWG z 23. 07.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania fuzji, podziałów, przeniesienia aktywów i wymiany udziałów/akcji spółek z różnych państw członkowskich (Dz.Urz. L 225).

⁵ Dyrektywa Rady 90/435/EWG z 23.07.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania spółek nadrzędnych i podrzędnych w różnych państwach członkowskich (Dz.Urz. L 225).

⁶ Porozumienie państw członkowskich 90/436/EWG z 23.07.1990 r. w sprawie eliminacji podwójnego opodatkowania w związku z konsolidacją zysku w przedsiębiorstwach stowarzyszonych (Dz.Urz. L 225).

Danuta Krzezińska

Akademia Ekonomiczna w Poznaniu
Katedra Finansów Przedsiębiorstw

Własnościowe zróżnicowanie obciążeń podatkowych przedsiębiorstw

1. Zakres badań

Zapoczątkowane w Polsce od 1990 roku przemiany ustrojowe polegają na przywracaniu zasad gospodarki rynkowej. Wzrost roli pieniądza i równorzędne traktowanie wszystkich sektorów własności doprowadziło do zmian w opodatkowaniu przedsiębiorstw. Mimo istniejącej w gospodarce tendencji do ujednoczenia obciążeń podatkowych różnych form własności przedsiębiorstw¹, wciąż jeszcze występują różnice w wysokości tych obciążeń. Różnice te dotyczą preferencji podatkowych, na przykład stawek VAT i podatku akcyzowego, a nawet rodzaju stosowanego podatku, na przykład dywidendy obligatoryjnej na rzecz Skarbu Państwa, płaconej przez przedsiębiorstwa państwowe.

Metoda badania obciążeń podatkowych według sektorów własności przedsiębiorstw oparta została na mierniku, wyrażającym procentowy stosunek łącznej rocznej kwoty wszystkich podatków do wartości dodanej, która stanowi nadwyżkę rocznej wartości sprzedaży ponad poniesione koszty materialne².

Z wartości dodanej przypadają budżetowi podatki (zaliczamy tu także parapodatki, tj. składkę ubezpieczenia społecznego, składkę na Fundusz Pracy oraz składkę na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Inwalidów i Osób Niepełnosprawnych), pracownikom – wynagrodzenia za pracę, a z opodatkowanego zysku wypłacane są dywidendy lub udziały w zysku właścicielom wniesio-

¹ M. Nasiłowski, *Transformacja systemowa w Polsce*, Wydawnictwo „Key Text”, Warszawa 1995, s. 21.

² Miernik ten został przedstawiony w artykule E. Czerwińskiej, D. Krzezińskiej, M. Kuchlewskiej, *Ciężar podatkowy w przedsiębiorstwie*, w: *Zdolność podatkowa i wiarygodność kredytowa przedsiębiorstwa*, pod red. E. Czerwińskiej, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 1994, s. 27 i n. Miernik obciążeń podatkowych w stosunku do wartości dodanej – D przedstawia się następująco:

$$D = \frac{F}{P - K}$$

gdzie:

F – obciążenia podatkowe i parapodatkowe

P – przychody ze sprzedaży towarów i usług

K – koszty materialne

nego kapitału lub funduszu; pozostały, nierozdzielony zysk, przeznaczony jest na inwestycje. Zaletą omawianego miernika jest możliwość badania wpływu obciążeń podatkowych na płace pracowników i inwestycje przedsiębiorstwa.

Zakres czasowy badań nad obciążeniami podatkowymi przedsiębiorstw obejmuje lata 1993-1995, a zakres terytorialny – 19 przedsiębiorstw z Poznania i województwa poznańskiego.

Zakres podmiotowy badań obejmuje: 9 spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, 1 spółkę akcyjną, 2 spółki z udziałem kapitału zagranicznego, 4 spółdzielnie, 2 przedsiębiorstwa państwowe oraz 1 przedsiębiorstwo prywatne prowadzone przez osobę fizyczną.

Przedmiotem badań są podatki i parapodatki płacone przez przedsiębiorstwa o wymienionych formach własności.

Systematyka podatków i parapatków według kryterium podmiotowo-przedmiotowego, w świetle obowiązującego w Polsce prawa podatkowego, przedstawiona została na rycinie 1.

Rodzaje podatków i parapatków	Przedsiębiorstwa prawa handlowego			Spółdzielnie	Przedsiębiorstwa państwowe	Jednoosobowe przedsiębiorstwa prywatne
	Spółka z o.o.	S.A.	Spółki z udziałem kapitału zagranicznego			
Przychodowe	podatek obrotowy (do 1993 r.) podatek VAT (od 1993 r.)					
Dochodowe	zwolnienia				podatek dochodowy od osób prawnych	
Majątkowe	podatek od nieruchomości podatek od środków transportowych				dywidenda obligatoryjna	
Parapodatki	składka ubezpieczenia społecznego składka na Fundusz Pracy składka na PFRON					

Ryc.1. Opodatkowanie przedsiębiorstw o różnych formach własności

Badane przedsiębiorstwa płacą: podatki przychodowe – podatek obrotowy (zasadniczo do 1993 r.) i podatek VAT (od 1993 r.); podatki dochodowe – podatek dochodowy od osób prawnych i podatek dochodowy od osób fizycznych; podatki majątkowe – podatek od nieruchomości i podatek od środków transportowych oraz parapatki – składkę ubezpieczenia społecznego, składkę na Fundusz Pracy i składkę na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Inwalidów i Osób Niepełno-

sprawnych. Podstawowe różnice między badanymi przedsiębiorstwami dotyczą podatków dochodowych: spółki prawa handlowego, spółdzielnie i przedsiębiorstwa państwowe płacą podatek dochodowy od osób prawnych, podczas gdy przedsiębiorstwo prywatne, jako osoba fizyczna, płaci podatek dochodowy od osób fizycznych. Kolejną różnicą tkwi w płaconej tylko przez przedsiębiorstwa państwowe dywidendzie obligatoryjnej na rzecz Skarbu Państwa, która jest formą podatku majątkowego. Do końca 1994 r. przedsiębiorstwa państwowe płaciły też, jako jedyne, podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń, znany powszechnie pod nazwą „popiwiek”. Warto też zwrócić uwagę i na tę ważną różnicę w opodatkowaniu przedsiębiorstw, jaką są zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, udzielone spółkom z udziałem kapitału zagranicznego.

Ponieważ stosowanie miernika płaconych podatków w stosunku do wartości dodanej wymaga prowadzenia przez przedsiębiorstwo pełnej księgowości i sporządzania sprawozdań finansowych, do badań wybrano grupę przedsiębiorstw spełniających te warunki.

2. Obciążenia podatkowe i paropodatkowe przedsiębiorstw

2.1. Spółki prawa handlowego i spółdzielnie

Do spółek prawa handlowego³, z grupy badanych przedsiębiorstw, zaliczam: 9 spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, 1 spółkę akcyjną i 2 spółki z udziałem kapitału zagranicznego. Spółki prawa handlowego stanowią największą badaną grupę w łącznej liczbie 12 przedsiębiorstw. Spółdzielni poddanych badaniom jest 4.

W spółkach prawa handlowego i w spółdzielniach obserwuje się podobne obciążenie podatkami i paropodatkami. Jest to związane z dużym podobieństwem w opodatkowaniu tychże podmiotów własności (zob. tablice 1-4).

Badane spółki z ograniczoną odpowiedzialnością obciążone były na rzecz budżetu podatkami i paropodatkami w wysokości, średnio⁴, 24-35% wartości dodanej, spółka akcyjna – 33-40%, spółki z udziałem kapitału zagranicznego – 40-45% i spółdzielnie – 36-40%. Udział płac w wartości dodanej był mniej więcej wyrównany (aczkolwiek w spółdzielniach płace są często niższe od średniej krajowej) i wynosił: w spółkach z o.o. – 21-31%, w spółce akcyjnej – 35-42%, w spółkach z udziałem kapitału zagranicznego – 34-37% i w spółdzielniach – 38-43%. Udział zysku opodatkowanego kształtował się najniżej i wynosił: w spółkach z o.o. – 21-25%, w spółce akcyjnej – 10-14%, w spółkach z udziałem kapitału zagranicznego – 8-14% i w spółdzielniach – 4-7%. Jak widać, w badanej grupie przedsiębiorstw zauważa się – w proporcjach podziału wartości dodanej – wyższy udział płac niż obciążeń budżetowych.

³ J. Sobiech, *Opodatkowanie spółek prawa handlowego*, w: *Kompendium marketingowe*, pod red. A. Michalaka, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 1995, s. 216 i n.; idem, *Opodatkowanie spółek prawa handlowego*, w: *Marketing. Sfera instrumentalno-czynnościowa*, pod red. A. Michalaka, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 1997, s. 306 i n.

⁴ Średnie dane liczbowe odnoszą się do grupy przedsiębiorstw danej formy własności, przy czym pokazane są najniższe i najwyższe wielkości w danym okresie.

Tablica 1

a) podział wartości dodanej w procentach w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością (9)

Wyszczególnienie	Średnia w 1993 r. (%)	Średnia w 1994 r. (%)	Średnia w 1995 r. (%)
Obciążenia podatkowe i paropodatkowe na rzecz budżetu	35	31	24
Płace	31	24	21
Opodatkowany zysk	21	25	25
Pozostałe koszty niematerialne	13	20	30
RAZEM	100	100	100

b) struktura opodatkowania spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (9)

Podatki	Średnia w 1993 r. (%)	Średnia w 1994 r. (%)	Średnia w 1995 r. (%)
Podatek obrotowy	9	5	4
Podatek VAT	23	26	27
Podatek dochodowy od osób prawnych	34	38	40
Podatek od nieruchomości	1	0	1
Podatek od środków transportu	0	1	1
Parapodatki: ZUS, Fundusz Pracy, PFRON	33	30	27
RAZEM	100	100	100

W strukturze płaconych podatków największa część przypadła na podatek VAT i podatek dochodowy od osób prawnych. Udział obu tych podatków w łącznej sumie obciążeń na rzecz budżetu wyniósł: w spółkach z o.o. – 57-67%, w spółce akcyjnej – 43-45%, w spółkach z udziałem kapitału zagranicznego – 43-55% i w spółdzielniach – 20-34%.

Tablica 2

a) podział wartości dodanej w spółce akcyjnej

Wyszczególnienie	1993 r. (%)	1994 r. (%)	1995 r. (%)
Obciążenia podatkowe i paropodatkowe na rzecz budżetu	38	40	33
Płace	38	35	42
Opodatkowany zysk	12	14	10
Pozostałe koszty niematerialne	12	11	15
RAZEM	100	100	100

b) struktura opodatkowania w spółce akcyjnej

Podatki	1993 r. (%)	1994 r. (%)	1995 r. (%)
Podatek obrotowy	0	0	0
Podatek VAT	17	25	25
Podatek dochodowy od osób prawnych	28	20	18
Podatek od nieruchomości, podatek od środków transportu	3	3	4
Parapodatki: ZUS, Fundusz Pracy, PFRON	52	52	53
RAZEM	100	100	100

Na szczególną uwagę zasługują parapodatki, których udział w strukturze podatków kształtował się na bardzo wysokim poziomie: w spółkach z o.o. wynosiła 27-33%, w spółce akcyjnej – 52-53%, w spółkach z udziałem kapitału zagranicznego – 41-55% i w spółdzielniach – 54-60%.

Tablica 3

a) podział wartości dodanej w spółkach z udziałem kapitału zagranicznego (2)

Wyszczególnienie	Średnia w 1993 r. (%)	Średnia w 1994 r. (%)	Średnia w 1995 r. (%)
Obciążenia podatkowe i parapodatkowe na rzecz budżetu	45	40	40
Płace	37	37	34
Opodatkowany zysk	8	8	14
Pozostałe koszty niematerialne	10	15	12
RAZEM	100	100	100

b) struktura opodatkowania spółek z udziałem kapitału zagranicznego (2)

Podatki	Średnia w 1993 r. (%)	Średnia w 1994 r. (%)	Średnia w 1995 r. (%)
Podatek obrotowy	0	0	0
Podatek VAT	43	54	55
Podatek dochodowy od osób prawnych	0	0	0
Podatek od nieruchomości	1	1	3
Podatek od środków transportu	1	1	1
Parapodatki: ZUS, Fundusz Pracy, PFRON	55	44	41
RAZEM	100	100	100

Tablica 4

a) podział wartości dodanej w spółdzielniach (4)

Wyszczególnienie	Średnia w 1993 r. (%)	Średnia w 1994 r. (%)	Średnia w 1995 r. (%)
Obciążenia podatkowe i paropodatkowe na rzecz budżetu	40	40	36
Płace	42	43	38
Opodatkowany zysk	4	7	4
Pozostałe koszty niematerialne	14	10	22
RAZEM	100	100	100

b) struktura opodatkowania spółdzielni (4)

Podatki	Średnia w 1993 r. (%)	Średnia w 1994 r. (%)	Średnia w 1995 r. (%)
Podatek obrotowy	8	0	0
Podatek VAT	6	27	22
Podatek dochodowy od osób prawnych	14	7	10
Podatek od nieruchomości	11	11	11
Podatek od środków transportu	1	1	2
Paropodatki: ZUS, Fundusz Pracy, PFRON	60	54	55
RAZEM	100	100	100

2.2. Przedsiębiorstwa państwowe

W badanych przedsiębiorstwach państwowych (tablica 5) udział płaconych podatków był wysoki na tle wartości dodanej, bo wynosił średnio 60-65%. Proporcje podziału pozostałej części

Tablica 5

a) podział wartości dodanej w przedsiębiorstwach państwowych (2)

Wyszczególnienie	Średnia w 1993 r. (%)	Średnia w 1994 r. (%)	Średnia w 1995 r. (%)
Obciążenia podatkowe i paropodatkowe na rzecz budżetu	60	60	65
Płace	16	23	20
Opodatkowany zysk	21	14	13
Pozostałe koszty niematerialne	3	3	2
RAZEM	100	100	100

b) struktura opodatkowania przedsiębiorstw państwowych (2)

Podatki	Średnia w 1993 r. (%)	Średnia w 1994 r. (%)	Średnia w 1995 r. (%)
Podatek obrotowy	10	0	0
Podatek VAT	16	20	26
Podatek dochodowy od osób prawnych	40	40	39
Podatek od nieruchomości	4	5	5
PPWW („popiwek”)	5	3	0
Dywidenda obligatoryjna na rzecz Skarbu Państwa	5	6	6
Podatek od środków transportu	1	1	1
Parapodatki: ZUS, Fundusz Pracy, PFRON	19	25	23
RAZEM	100	100	100

ści wartości dodanej między płace i opodatkowany zysk przeznaczony głównie na rozwój, były podobne: płace kształtowały się na poziomie od 16 do 23%, a opodatkowany zysk – od 13 do 21%. Największy udział w podatkach miał podatek VAT i podatek dochodowy od osób prawnych. W strukturze procentowej płaconych podatków udział ich wyniósł od 56 do 65%.

2.3. Jednoosobowe przedsiębiorstwa prywatne

Badane jednoosobowe przedsiębiorstwo prywatne (tablica 6), prowadzone przez osobę fizyczną, działa w oparciu o pełną księgowość i sprawozdawczość finansową. W badanym okresie obciążenie tegoż przedsiębiorstwa podatkami i parapodatkami na rzecz budżetu państwa kształtowało się na poziomie 22-23% wartości dodanej. Generalnie rzecz ujmując, proporcje podziału wartości dodanej między podatki, płace i środki na rozwój przedsiębiorstwa były dość wyrównane.

W strukturze procentowej płaconych podatków na pierwsze miejsce wybijała się składka ubezpieczenia społecznego – 48-56%, a na drugim miejscu znajdował się podatek VAT – 23-45%. Należy jednak zaznaczyć, że nie był płacony podatek dochodowy od osób fizycznych (według zasad ogólnych), ponieważ właściciel korzystał z ulgi inwestycyjnej. Z tego właśnie względu w strukturze płaconych podatków dominowały podatek VAT i składka ubezpieczenia społecznego.

Tablica 6

a) podział wartości dodanej w jednoosobowym przedsiębiorstwie prywatnym

Wyszczególnienie	1993 r. (%)	1994 r. (%)	1995 r. (%)
Obciążenia podatkowe i parapodatkowe na rzecz budżetu	22	22	23
Płace	20	28	28
Opodatkowany zysk	21	28	28
Pozostałe koszty niematerialne	37	22	21
RAZEM	100	100	100

b) struktura opodatkowania jednoosobowego przedsiębiorstwa prywatnego

Podatki	1993 r. (%)	1994 r. (%)	1995 r. (%)
Podatek obrotowy	26	0	0
Podatek VAT	23	45	41
Podatek dochodowy od osób prawnych	0	0	0
Podatek od nieruchomości	2	3	2
Podatek od środków transportu	1	1	1
Parapodatki: ZUS, Fundusz Pracy, PFRON	48	51	56
RAZEM	100	100	100

Należy też dodać, że jednoosobowe przedsiębiorstwa prywatne, prowadzone przez osobę fizyczną, objęte są podatkiem dochodowym od osób fizycznych, którego ciężar jest niższy od podatku dochodowego od osób prawnych, co wiąże się z małą i średnią wielkością kapitału zaangażowanego w takie przedsiębiorstwo.

3. Porównanie

Z przedstawionych wyników badań nad procentowym udziałem obciążeń podatkowych i paropodatkowych na rzecz budżetu w wartości dodanej wynika, że wciąż przedsiębiorstwa pań-

Tabela 7

a) zestawienie porównawcze podziału wartości dodanej w badanych przedsiębiorstwach (w procentach)

Formy własności przedsiębiorstw	Spółki prawa handlowego				Spółdzielnie	Przedsiębiorstwa państwowe	Jednoosobowe przedsiębiorstwa prywatne
	spółka z o.o.	spółka akcyjna	spółki z kapit. zagr.	ogółem			
Wyszczególnienie							
Obciążenia na rzecz budżetu	24-35	33-40	40-45	24-45	36-40	60-65	22-23
Płace	21-31	35-42	34-37	21-42	38-43	16-23	20-28
Opodatkowany zysk	21-25	10-14	8-14	8-25	4-7	13-21	21-28

b) zestawienie porównawcze struktury płaconych podatków w badanych przedsiębiorstwach (w procentach)

Formy własności przedsiębiorstw Tytuły podatków	Spółki prawa handlowego				Spółdzielnie	Przedsiębiorstwa państwowe	Jednoosobowe przedsiębiorstwa prywatne
	spółka z o.o.	spółka akcyjna	spółki z kapit. zagr.	ogółem			
Podatek obrotowy i podatek VAT	31-32	17-25	43-55	17-55	14-27	20-26	41-49
Podatek dochodowy od osób prawnych	34-40	18-28	0	0-40	7-14	39-40	0
Parapodatki: ZUS, FP, PFRON	27-33	52-53	41-55	27-55	54-60	19-25	48-56

stwowo obciążane są podatkami najdotkliwiej ze wszystkich form własności przedsiębiorstw (zob. tabela 7). Obciążenie podatkowe przedsiębiorstw państwowych kształtowało się w latach 1993-1995 na poziomie 60-65%. Natomiast najniższe obciążenie podatkowe miało jednoosobowe przedsiębiorstwo prywatne 22-23%, podczas gdy obciążenie spółek prawa handlowego – 24-45% i spółdzielni – 36-40%, przybierało wartości pośrednie. Zauważa się duże podobieństwo w kształtowaniu obciążeń podatkowych między spółkami prawa handlowego i spółdzielni. Związane jest to z jednolitym dla tych przedsiębiorstw systemem podatkowym.

Ogólnie rzecz biorąc, daje się zauważyć, że różnice w ciężarze podatkowym spowodowane są zróżnicowanymi przepisami podatkowymi, dotyczącymi poszczególnych form własności przedsiębiorstw.

Udział płac pracowników w wartości dodanej, jakkolwiek kształtował się na podobnym poziomie we wszystkich badanych przedsiębiorstwach, to jednak najniższy poziom osiągnął w przedsiębiorstwach państwowych – 16-23%.

Zysk opodatkowany, przeznaczony na inwestycje przedsiębiorstwa, miał na tle podatków i płac procentowo najniższy udział w wartości dodanej. Najwyższy poziom opodatkowanego zysku miał miejsce w jednoosobowym przedsiębiorstwie prywatnym i wynosił 21-28%, a najniższy w spółdzielniach – 4-7%.

W badanych przedsiębiorstwach w strukturze płaconych podatków i parapodatków dominowały: podatek VAT i podatek dochodowy od osób prawnych. Najniższe, bo zerowe, obciążenie podatkiem dochodowym występowało w przedsiębiorstwach z udziałem kapitału zagranicznego i w jednoosobowym przedsiębiorstwie prywatnym. Znaczący był udział obciążeń parapodatkowych (ZUS, FP, PFRON) w łącznej sumie obciążeń budżetowych płaconych przez spółdzielnie (54-60%) i jednoosobowe przedsiębiorstwa prywatne (48-56%).

W porównaniu z ustrojem scentralizowanego zarządzania – chodzi w szczególności o lata sprzed 1990 roku – obciążenia podatkowe przedsiębiorstw państwowych zmniejszyły się z 80% do 60-65%⁵. Wpływ na to miało zlikwidowanie podatku od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń z końcem 1994 r. oraz zmniejszenie dywidendy obligatoryjnej na rzecz Skarbu Państwa z 25-30% w początkach lat 90 do 10% w badanych latach 1993-1995. Warto dodać, że obciążenie podatkowe spółek z udziałem kapitału zagranicznego i jednoosobowego przedsiębiorstwa prywatnego kształtowało się w badanych latach na podobnym poziomie, jak przed rokiem 1990.

⁵ Por. E. Czerwińska, D. Krzemińska, M. Kuchlewska, *op.cit.*

Typ podatków	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995	1993-1995
Podatek obrotowy i podatek VAT	31-32	17-22	43-22	17-22	14-27	20-25	41-49
Podatek dochodowy od osób prawnych	34-40	18-28	0	0-40	7-14	32-40	0
Przebiegi	27-33	22-23	41-22	27-22	24-60	19-22	48-28

zrownie obciążenie są podatkami najniższymi ze wszystkich form własności przedsiębiorstwa (zob. tabela 7). Obciążenie podatkowe przedsiębiorstw państwowych kształtowało się w latach 1993-1995 na poziomie 60-65%. Najmniejszą obciążenie podatkowe miało jednoosobowe przedsiębiorstwo prywatne 22-23%, podczas gdy obciążenie spółek prawa handlowego – 34-40% i spółkami – 36-40%, przyjęto wartość pośrednią. Zauważa się dużą podobieństwo w kształtowaniu obciążenia podatkowego między spółkami prawa handlowego i spółkami. Współnie jest to z jednolitym dla tych przedsiębiorstw systemem podatkowym.

Ogólnie rzecz biorąc, dane się zauważa, że różnice w ciężarze podatkowym spowodowane są różnicami w strukturze podatkowej, dotyczącej poszczególnych form własności przedsiębiorstwa.

Udział pięć procentów w wartości dodanej, jakkolwiek kształtował się na podobnym poziomie we wszystkich badanych przedsiębiorstwach, to jednak najniższy poziom osiągnął w przedsiębiorstwach państwowych – 16-22%.

Łączny opodatkowany, przeliczony na inwestycje przedsiębiorstwa, miał na ile podatków pięć procentowo najniższy udział w wartości dodanej. Najwyższy poziom opodatkowanego zysku miał miejsce w jednoosobowym przedsiębiorstwie prywatnym i wynosił 21-28%, a najniższy w spółkach – 4-7%.

W badanych przedsiębiorstwach w strukturze płacących podatków i proporcjach dominowały: podatek VAT i podatek dochodowy od osób prawnych. Najniższe, po zrownie obciążeniu dochodowym występowało w przedsiębiorstwach z udziałem kapitału zagranicznego i w jednoosobowym przedsiębiorstwie prywatnym. Znaczący był udział obciążenia przedsiębiorstw (EUS, PF, PFRON) w łącznej sumie obciążenia budżetowych płacących przez spółkami (54-60%) i jednoosobowe przedsiębiorstwa prywatne (48-26%).

Jerzy Małecki

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu,
Katedra Prawa Finansowego;
sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego

VAT – dylematy teorii i orzecznictwa sądowego

1. Istota i klasyfikacja podatków obrotowych

Ustawodawcy od dawna sięgali do opodatkowania różnych form sprzedaży jako uchwytnych przejawów działalności, mogących dostarczyć środków pieniężnych państwu. Podatki obrotowe w polskim systemie podatkowym mają już przeszło 300-letnią historię. Przykładami takich podatków, pobieranych przy okazji sprzedaży, są np. akcyza, czopowe czy tzw. szelężne. Akcyza, wprowadzona w latach 1656-1659, wymierzana była w wysokości 6,6% od wartości sprzedaży, przynosząc przeszło 50% dochodów Skarbowi Państwa.

Pierwszą po odzyskaniu niepodległości nowoczesną konstrukcją opodatkowania sprzedaży była ustawa z 17 lipca 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym¹, który pobierany był w postaci świadectw przemysłowych oraz podatku brutto od obrotu, początkowo z 2% stawką zasadniczą. Konstrukcje tej przedwojennej ustawy o podatku przemysłowym były w istotnym zakresie wykorzystywane w Polsce do 1993 r. dla opodatkowania obrotów jednostek gospodarki nieuspołecznionej i ludności.

Współczesne koncepcje opodatkowania obrotu w gospodarce rynkowej nastrożają określone trudności ustawodawcy i wątpliwości orzecznictwu. Wątpliwości te nasuwa nawet samo określenie pojęcia obrotu, gdyż jest ono inaczej rozumiane w naukach finansowych i inaczej w nauce prawa finansowego. I tak na ogół ekonomiści przyjmują, że obrotem są wpływy pieniężne z tytułu sprzedaży dóbr i usług przez przedsiębiorstwo w danym okresie. Natomiast prawnicy finansowi radzą sobie z tym pojęciem w sposób nieco uproszczony, gdyż w aktach prawnych na ogół taksatywnie wymieniają te rodzaje działalności, przychody z których są uznawane za obrót podlegający opodatkowaniu. Najczęściej też pojęcie obrotu bywa używane w dwóch znaczeniach: jako zapłata rzeczywiście otrzymana w roku podatkowym albo jako kwota należna z tytułu świadczeń dokonanych w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu. Przedmiotem opodatkowania w podatkach obrotowych jest dokonywanie czynności, w wyniku których następuje przemieszczanie się dóbr w poszczególnych stadiach procesów produkcji, wymiany i konsumpcji.

Z uwagi na sposób określenia przedmiotu opodatkowania, stopień powszechności podatku rozumianego jako lista towarów i usług, których sprzedaż podlega opodatkowaniu danym podatkiem obrotowym, można wyróżnić tzw. ogólny podatek obrotowy, obciążający obrót wszystkimi

¹ Dz.U. RP z 1936 r., Nr 43, poz. 339.

towarami i usługami oraz selektywne podatki obrotowe, zwane inaczej akcyzami, które obciążają sprzedaż tylko niektórych, wybranych towarów.

Stosowane we współczesnym świecie konstrukcje ogólnego podatku obrotowego różnią się w szczególności miejscem poboru tego podatku (ilością faz obrotu gospodarczego podlegających opodatkowaniu) oraz sposobem ustalania podstawy opodatkowania. Powszechny podatek obrotowy pobierany zatem być może we wszystkich fazach obrotu gospodarczego (jest to tw. podatek wszechfazowy), w niektórych tylko jego fazach (jest to tzw. podatek wielofazowy) lub tylko w jednej fazie obrotu (podatek jednofazowy).

Z uwagi na drugie kryterium klasyfikacji – sposób określania w przepisach podatkowych podstawy opodatkowania, istniejące konstrukcje można zakwalifikować jako: podatki od obrotu brutto i podatki od obrotu netto (od wartości dodanej). W podatku od obrotu brutto podstawą opodatkowania jest cały obrót zrealizowany w danej fazie, odpowiadający kwocie należnej za sprzedaż towarów i usług wraz z należnym podatkiem. W związku z tym, że podstawa opodatkowania w tego typu podatkach obrotowych zawiera podatek pobrany w poprzednich fazach obrotu gospodarczego, nosi nazwę podatku kaskadowego, a ustalenie jego wysokości następuje za pomocą tzw. rachunku „w stu”. Natomiast w podatkach od obrotu netto (w podatkach od wartości dodanej) podstawą opodatkowania jest obrót zrealizowany w danej fazie, pomniejszony o obrót lub podatek pobrany w poprzednich fazach.

2. Zalety i wady poszczególnych form ogólnego podatku obrotowego

Do niedawna najszerzej rozpowszechnioną formą opodatkowania obrotów państwa o gospodarce rynkowej oraz w krajach realnego socjalizmu był wszechfazowy czy wielofazowy podatek od obrotu brutto. W literaturze podatkowej konstrukcja tego podatku oceniana jest negatywnie z uwagi na tzw. efekt kumulacyjny, gdyż w każdej fazie działalności gospodarczej podstawą opodatkowania był cały obrót. Podatek wielofazowy obciążał zatem sprzedawany produkt wielokrotnie, tym silniej, im więcej było ogniw pośrednictwa handlowego w drodze od wytwórcy do konsumenta. W każdej więc kolejnej fazie obrotu pojawiało się zjawisko pobierania podatku od podatku, w każdej kwocie obrotu podlegającej opodatkowaniu zawarty był podatek obrotowy, który został już uiszczony w poprzednich fazach.

Do innych, ujemnie ocenianych, cech wielofazowego podatku brutto w literaturze podatkowej zaliczano:

- niejednorodność obciążenia konsumentów, gdyż takie same towary mogły mieć różne ceny, z uwagi na różną kwotę zawartego w nim podatku obrotowego, która wynikała z ilości faz obrotu surowcami i półfabrykatami zużytych do produkcji wyrobu finalnego oraz faz obrotu samym wyrobem finalnym,
- dyskryminację przedsiębiorstw o niskim stosunkowo stopniu koncentracji pionowej i długim cyklu produkcyjnym,
- brak możliwości ustalenia w praktyce wysokości obciążenia z tytułu podatku obrotowego, tkwiących w cenie finalnej towaru, a niezbędnych do obliczenia stawek podatku w eksporcie oraz stawek podatków wyrównawczych w imporcie.

A więc ogólnie można stwierdzić, iż zasadniczą wadą wielofazowego podatku od obrotu brutto jest to, iż nie jest on neutralny dla konkurencji, gdyż jego stosowanie wywiera istotny wpływ na warunki produkcji i wymiany oraz na zainteresowanie określonym towarem przez odbiorcę finalnego.

Zaletą natomiast tego typu podatku jest efekt fiskalny dla państwa, wynikający z „piramidalnego” narastania cen i wpływów podatkowych od większej wielkości obrotu.

By zniwelować efekty kumulacyjne wielofazowych podatków od obrotu brutto, w niektórych krajach stosuje się jednofazowe podatki obrotowe, pobierane tylko w jednej, wybranej fazie obrotu gospodarczego. W Polsce taka konstrukcja podatku od obrotu stosowana była od 1950 r. w odniesieniu do opodatkowania jednostek gospodarki społecznej, gdzie obciążano tym podatkiem albo producenta albo jednostki handlowe. W niektórych krajach zachodnich (np. w USA oraz do niedawna w Portugalii) podatek od obrotu brutto pobierano wyłącznie w handlu detalicznym. Do zasadniczych wad tej formy opodatkowania obrotu zaliczyć można:

- niższą wydajność dla budżetu państwa w porównaniu z podatkami wielofazowymi,
- dla osiągnięcia rzeczywistej jednokrotności niezbędne jest np. zwolnienie od opodatkowania wyrobów inwestycyjnych oraz zaopatrzeniowych, co rodzi trudności z ustaleniem kryteriów ich wyodrębnienia,
- ukrywanie przez podatników rzeczywistych obrotów w celu uchylecia się od ciężaru podatkowego.

Jednofazowy podatek od obrotu brutto może być alternatywą dla podatków wielofazowych w sytuacji znacznej koncentracji sprzedaży detalicznej oraz odpowiedniego poziomu służb fiskalnych, mogących kontrolować działalność detalistów.

Alternatywą przede wszystkim dla jednofazowego opodatkowania obrotów brutto są współcześnie tzw. podatki od wartości dodanej (od obrotu netto) VAT. Taka konstrukcja podatku została teoretycznie opracowana w 1919 r. przez Carla Siemensa, natomiast w praktyce została ona po raz pierwszy zastosowana we Francji w 1954 r. Upowszechnienie tego podatku w świecie nastąpiło w dużej mierze za sprawą harmonizacji podatków obrotowych w EWG. Także w przypadku Polski istotne znaczenie dla jego wprowadzenia miała okoliczność stowarzyszenia jej z Unią Europejską. Współcześnie podatek od wartości dodanej stosowany jest w około 80 państwach świata., w tym – w większości rozwiniętych państw (z wyjątkiem USA), a także w szeregu krajów rozwijających się.

Podatek od wartości dodanej jest jedną z odmian powszechnego podatku obrotowego wielofazowego. Tym, co odróżnia go od innych wielofazowych podatków obrotowych jest system jego poboru. Podatek od wartości dodanej obciąża w każdej fazie obrotu, nie cały obrót, lecz jedynie wartość dodaną w danej fazie. Teoretycznie wyróżnić można trzy metody ustalania wartości dodanej przez podatnika – sprzedawcę. Pierwsza z możliwych metod polega na zsumowaniu wypłaconych płac oraz osiągniętych zysków przez podatnika w danym roku podatkowym. Druga jego metoda związana jest z odejmowaniem od produkcji (wartości sprzedaży) nakładów na środki produkcji, czyli pomniejszanie wartości sprzedaży o poniesione w tym okresie nakłady. Podstawą wymiaru VAT-u w tej metodzie stanowi zatem różnica między wartością sprzedaży a poniesionymi nakładami na osiągnięcie sprzedaży. Trzecia natomiast metoda ustalania podstawy opodatkowania VAT-em polega na obliczeniu podatku od wartości sprzedaży i pomniejszeniu go o podatek od nakładów.

W praktyce obecnej stosuje się prawie powszechnie w konstrukcjach prawnych VAT-u tę ostatnią metodę, która określana jest metodą potrąceń podatku. Praktycznie przewaga tej metody nad pozostałymi polega na tym, że obowiązek zapłaty podatku łączy się z konkretnymi transakcjami (obrotem), a ponadto – z zapewnieniem „dobrego śladu” – w postaci faktur zakupu i sprzedaży dla kontroli krzyżowej, sprawowanej przez urzędy podatkowe. Konieczność prowadzenia i przechowywania dokumentacji obrotu, jako jedyne źródła dowodowego przeprowadzanych transakcji, sprawia, że ta metoda ustalania obciążenia VAT-em zwana jest również metodą fakturową.

Zasadniczą zaletą podatku od wartości dodanej (nazywanego także powszechnym podatkiem obrotowym, podatkiem od sprzedaży towarów i usług, czy też podatkiem od towarów i usług) jest unikanie kumulacji obciążeń podatkowych, a więc płacenia podatku od podatku. Efekt ten można jednak osiągnąć w pełni tylko pod warunkiem stosowania powszechności opodatkowania każdego rodzaju sprzedaży towarów i usług, rezygnacji ze zwolnień podmiotowych i przedmiotowych z tego podatku oraz stosowania jednej stawki podatkowej.

VAT nie jest w kalkulowany w koszty działalności przedsiębiorstwa. Ma on jedynie charakter wykazywanej w fakturach rozliczeniowych „tzw. pozycji wyjściowej”. Wysokość obciążenia podatkiem od wartości dodanej poszczególnych produktów finalnych jest jednakowa, a sama wpłata odbywa się drogą częściowych płatności, które wnoszą kolejne podmioty uczestniczące w procesach gospodarczych. Podatek ten jest zatem świadczeniem neutralnym, zarówno ze względu na koszty uzyskania przychodu, jak i na pionową koncentrację produkcji.

Z reguły zwolnienie podmiotowe lub przedmiotowe z tego podatku nie jest dla osób zwolnionych korzystne, gdyż przedsiębiorstwom uprzywilejowanym nie przysługuje prawo do potrącania kwoty podatku zapłaconej przy dokonywanych zakupach. Podmioty zwolnione płacą zatem podatek od nakładów jak konsument. Zwolnienie z VAT-u łączy się także z pośrednim wyeliminowaniem takich podmiotów z normalnej działalności gospodarczej, gdyż kontaktów z nimi unikają normalni podatnicy VAT-u. Faktyczne zwolnienie od podatku VAT zapewnia zastosowanie jedynie stawki „0”, gdyż oznacza to prawo do zwrotu podatku zapłaconego przy zakupach towaru. Stosowanie stawki „0” oznacza także to, że ta działalność nie tylko jest zwolniona od opodatkowania, ale dotowana przez Państwo. Z punktu widzenia techniki podatkowej stawka „0” zbliża się swoją konstrukcją nie tyle do zwolnienia z VAT-u, lecz do ewentualnie stosowanej w zakresie tego podatku stawki preferencyjnej, przy której nie traci się prawa do potrącenia wcześniej zapłaconego podatku.

Do innych zalet podatku VAT zaliczyć można to, że system podwójnej jego ewidencji u sprzedawcy i u nabywcy oraz mechanizm odliczania podatku naliczonego od należnego powoduje, że unikanie opodatkowania traci sens z uwagi na sprzeczność interesów obu stron transakcji. W konstrukcji tego podatku wprowadzony został swoisty mechanizm samokontroli wśród podatników. Przestępczość w zakresie VAT-u polega najczęściej na produkowaniu podwójnych, fałszywych faktur, natomiast z reguły nie występuje tzw. sprzedaż bez faktur, co było charakterystyczne dla podatków obrotowych brutto. Samokontrola nie działa jedynie w przypadku sprzedaży towarów konsumentom i dlatego jednostki dokonujące sprzedaży detalicznej są obligowane do jej dokonywania za pomocą specjalnych kas fiskalnych, rejestrujących obrót i podatek.

Zasadniczą wadą VAT-u jest natomiast to, iż jest to metoda poboru podatków technicznie złożona, wymagająca odpowiedniego przygotowania podatników i administracji podatkowej, właściwego obiegu faktur oraz komputeryzacji danych.

W raporcie opracowanym przez prof. Hannę Litwińczuk dla pełnomocnika rządu do spraw integracji europejskiej znajduje się ogólna ocena pozytywna obowiązującej konstrukcji ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług z punktu widzenia standardów europejskich. W raporcie tym autorka stwierdza, iż polski podatek od towarów i usług, z punktu widzenia elementów jego konstrukcji i zasad poboru, odpowiada modelowi wspólnego podatku od wartości dodanej, uregulowanego w dyrektywach systemowych Rady. Niezgodne z prawem europejskim jest, według autorki raportu, całkowite zwolnienie od podatku rolników, dla których prawo to przewiduje specjalny reżim opodatkowania. Zbyt wysoki jest również limit zwolnień podmiotowych, zmiany wymagają także regulacje dotyczące określenia podstawy opodatkowania przy przekazywaniu towarów na potrzeby osobiste podatnika i jego pracowników oraz kwe-

stie zwrotu podatku naliczonego podatnikom mającym miejsce zamieszkania za granicą, a ponoszących wydatki w Polsce.

3. Problem podmiotowości VAT

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym² podatnikami mogą być osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz osoby fizyczne. Podmioty te, jeżeli wykonują czynności w rozumieniu art. 2 wyżej wymienionej ustawy mają obowiązek dokonania rejestracji na podstawie art. 9 tej ustawy, przed dniem wykonania pierwszej czynności, we właściwym urzędzie skarbowym, na druku zgodnym z zarządzeniem ministra finansów z dnia 2 września 1993 r. w sprawie wzoru zgłoszenia rejestracyjnego, wzoru potwierdzenia tego zgłoszenia o rozpoczęciu działalności oraz zasad ustalania numerów identyfikacyjnych.

Problemem praktycznym na tle art. 5 jest następujący dylemat: jak na gruncie polskiego podatku od towarów i usług należy traktować małżonków nie mających zniesionej wspólnoty majątkowej, z których każdy prowadzi odrębną działalność gospodarczą, a oprócz tego – prowadzą działalność wspólną. Czy w związku z tym, każdy z nich jest odrębnym podatnikiem VAT-u, czy przy nadawaniu NIP-u winien być im nadawany jeden NIP na trzy odrębne działalności, czy też odrębnie dla działalności indywidualnych i odrębnie dla działalności wspólnej; ponadto na jakich drukach powinny być zgłaszane te trzy działalności. Tego rodzaju rozparcelowanie prowadzonej działalności gospodarczej małżonków uzasadnione być może chęcią skorzystania ze zwolnienia podmiotowego przewidzianego w art. 14 ust. 1 pkt. 1 omawianej ustawy, szczególnie gdy są to podmioty sprzedające swe towary bezpośrednio konsumentom, a więc niejako wyłączone z mechanizmu łańcuchowego podatku od wartości dodanej. Problematyczna jest przede wszystkim kwestia, czy małżeństwo jako takie jest odrębnym podatnikiem VAT i czy może małżeństwu być nadawany odrębny numer NIP-u stanowiący potwierdzenie podmiotowości. Jeżeli małżeństwo jest odrębnym podatnikiem, to czy należy tę kategorię podatników zaliczyć do osób fizycznych czy też innych jednostek organizacyjnych, nie posiadających osobowości prawnej.

Odpowiedzi na powyższe pytania nie dostarcza niestety polska ustawa o VAT, a zatem możliwe i konieczne jest rozwiązanie tego dylematu jedynie poprzez wykładnię systemową, sięgnięcie do przepisów prawa cywilnego i rodzinnego. Również w polskiej doktrynie prawa prywatnego, oraz w orzecznictwie sądów powszechnych, możliwości zawarcia umowy spółki cywilnej przez małżonków dla wspólnego prowadzenia działalności gospodarczej były całkowicie pomijane. W jedynym znanym autorowi artykule Zofii Policzkiewicz³ sformułowano następującą tezę: przepisy kodeksu cywilnego dotyczące spółek cywilnych wyłączają uregulowania zawarte w prawie rodzinnym; nie zasługuje na obronę pogląd, że umowa między małżonkami na zasadzie art. 58 § 1 kodeksu cywilnego jest bezwzględnie nieważna z racji pozostawania tej instytucji w sprzeczności z przepisami o umowach majątkowych w małżeństwie. Zofia Policzkiewicz postuluje, ażeby usunąć wszelkie ewentualne wątpliwości co do dopuszczalności spółki cywilnej między małżonkami dla prowadzenia działalności gospodarczej przez nowelizację kodeksu cywilnego (tak np. w ustawodawstwie francuskim pozytywnie przesądzono tę sprawę w 1958 r. specjalnym przepisem – art. 1832 – 1 kodeks cywilny Napoleona).

² Dz.U. z 1993 r., nr 11, poz. 11 z późniejszymi zmianami.

³ *Dopuszczalność spółki cywilnej między małżonkami*, w: *Problemy kodyfikacji prawa cywilnego. Studia i Rozprawy. Księga pamiątkowa ku czci prof. Z. Radwańskiego*, Poznań 1990, UAM seria Prawo Nr 139 s. 523 i in.

Wydaje się zatem, że organy podatkowe nie będą mogły chyba odmówić zarejestrowania małżeńskiej spółki cywilnej jako odrębnego podatnika VAT-u – pod pretekstem, że traktują ją jako jednostkę organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej – i nie będą mogły odmówić nadania spółce numeru NIP-u odrębnego od numeru każdego z małżonków. Ponieważ jednak umowa spółki cywilnej między małżonkami – tak jak i każda umowa – może być zawarta w celu obejścia przepisów, będzie mogła być ona przez organy podatkowe oceniana z punktu widzenia postanowień art. 58 § 1 kodeksu cywilnego.

4. Z problematyki różnicowania stawek podatkowych VAT

Doskonałość funkcjonowania podatku od wartości dodanej najlepiej przedstawia się w sytuacji jednej stawki podatkowej, jak to ma miejsce np. w Wielkiej Brytanii, Danii, Nowej Zelandii czy w szeregu państw Ameryki Południowej. Istnienie większej ilości stawek sprawia, że zniekształcone zostają decyzje konsumentów i producentów, podatek od wartości dodanej przestaje być neutralny dla konkurencji. Stosowanie preferencyjnych stawek podatkowych nie oznacza w żadnej mierze preferencji grup najuboższych, gdy z ulgowego opodatkowania korzystają również osoby o znacznych dochodach. Skuteczniejszym zatem narzędziem pomocy najuboższym jest pomoc finansowa za pośrednictwem konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, czy też kierowanie pomocy socjalnej do tych warstw bezpośrednio z budżetu.

Różnicowanie stawek VAT rodzić musi zawsze pytania o kryteria, którymi kieruje się przy tym ustawodawca. Wydaje się, że i w polskim podatku od towarów i usług stosowanie preferencyjnych stawek 7 czy też 0% jest w obrocie krajowym w dużym stopniu przypadkowe. Ulgowe potraktowanie obrotów niektórymi towarami oraz usługami zdaje się być wynikiem nacisku określonych grup interesu (producentów) oraz zaszczościami okresu realnego socjalizmu, gdzie szereg dóbr o podstawowym znaczeniu dla konsumpcji traktowano ulgowo. Z tego względu w warunkach transformacji państwa i gospodarki trudna jest radykalna zmiana podejścia ustawodawcy w kwestii zerwania z dotychczasowym ulgowym traktowaniem opodatkowania sprzedaży niektórych dóbr i usług, z uwagi na nieprzychylnie reakcje społeczne.

Stosowanie większej ilości stawek podatkowych stwarza też określone problemy związane z koniecznością klasyfikowania (definiowania) różnych kategorii dóbr. Możliwe w tym zakresie są dwa zabiegi legislacyjne: albo ustawodawca na potrzeby VAT-u stworzy specjalną klasyfikację towarów i usług, albo też skorzysta z klasyfikacji opracowanych dla celów niepodatkowych, które jednak, z woli ustawodawcy, w pewnym zakresie mają służyć celom podatkowym. Zgodnie ze słowniczkiem zawartym w art. 4 oraz art. 59 ustawy o VAT, czynności opodatkowane są w Polsce definiowane na podstawie klasyfikacji wydawanych w ramach przepisów o statystyce państwowej.

Stosowanie klasyfikacji statystycznych dla celów podatkowych z natury rzeczy musi rodzić cały szereg problemów praktycznych; niektóre z nich zostały już przedstawione w dotychczasowym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. I tak w wyroku z 8 czerwca 1994 r.⁴ między innymi wskazano na to, że specyficznym przywilejem jest zwolnienie w systemie podatku od wartości dodanej eksportu w postaci tzw. stawki „0”. To szczególne uzasadnienie do stosowania we współczesnych ustawodawstwach stawki 0% dla eksportu wynika z przyjętych reguł opodatkowania w obrocie międzynarodowym. W myśl tych reguł, konsumpcję opodatkowuje

⁴ Sygn. akt SA-P-692/94, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 5, s. 151 i n.

się w kraju, w którym ma ona faktycznie miejsce. W art. 50 ustawy o VAT znajduje się przejściowe upoważnienie do tego, by szczególny przywilej podatkowy, jakim jest stosowanie 0% stawki mógł być zastosowany w okresie nie dłuższym niż 6 lat od daty wprowadzenia podatku na niektóre usługi i towary sprzedawane w kraju. Listę tych towarów ma prawo określić, w drodze rozporządzenia, minister finansów. Ustawodawca w swym upoważnieniu dla ministra nie zawiera żadnych wskazówek czy ograniczeń przedmiotowych co do listy towarów i usług objętych tym przywilejem, poza barierami czasowego stosowania tej stawki. Ograniczenia dotyczące ministra finansów co do listy towarów i usług sprzedawanych w kraju, a objętych stawką 0%, związane są ramami ustawowymi tego podatku, a także regułami techniki legislacyjnej, która ma na celu precyzyjne określenie towarów i usług objętych przywilejem. Za niedopuszczalne w szczególności należy uznawać to, by urzędnicy Ministerstwa Finansów w pismach okólnych kierowanych do organów podatkowych ustalali „własną listę” towarów i usług objętych 0% stawką podatku.

Do wymogów ustawowych, jakie musi spełnić rozporządzenie wykonawcze w sprawie listy towarów i usług sprzedawanych w kraju, a objętych 0% stawką podatku, należy zaliczyć nakazy wynikające z art. 4 pkt. 1 i 2 ustawy o VAT, by przy klasyfikowaniu posługiwać się klasyfikacjami wydanymi na podstawie przepisów o statystyce państwowej. Oznacza to zatem, że minister finansów w swym rozporządzeniu zobowiązany jest do posługiwania się typologią i nazewnictwem towarów określoną np. Systematycznym Wykazem Wyrobów (SWW). W ten sposób ustawodawca wprowadził do polskiego podatku od towarów i usług najsilniejsze ze wszystkich reguł językowych wykładni – reguły języka prawnego wyrażone w słowniczku ustawy, nakazujące dla określenia przedmiotu opodatkowania VAT-em stosować klasyfikacje wydane na podstawie przepisów o statystyce państwowej. Przy ustalaniu właściwego grupowania SWW, do którego zalicza się określony wyrób, należy kierować się wyłącznie zasadami budowy i logiki struktury samego SWW. W żadnym przypadku o takim lub innym zaliczeniu wyrobu nie mogą decydować przesłanki sprzeczne z zasadami SWW. Szczególnie niedopuszczalne jest kierowanie się korzyściami materialnymi, względnie innymi przywilejami, wynikającymi z takiego lub innego zakwalifikowania wyrobu.

W wyroku z dnia 25 maja 1995 r.⁵ sąd, rozpatrując spór o 7% albo 22% stawkę podatkową obciążającą sprzedaż, a w rzeczywistości o to, czy sprzedawany towar należy zakwalifikować jako skrobię czy też gumę do żucia bezcukrową, między innymi wskazał na to, iż Systematyczny Wykaz Wyrobów zawiera przede wszystkim normy techniczne, a nie powszechnie obowiązujące przepisy prawa podatkowego. Normy techniczne stały się swoistymi normami podatkowymi w zakresie podatku VAT na skutek między innymi postanowień art. 4 pkt. 1 art. 18 ust. 2 art. 54 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz załączników nr 1, 3, 4, 5 do tejże ustawy. Zasadniczym przedmiotem badań NSA w przypadku sporu o stawkę preferencyjną czy podstawową jest ocena zachowania procedury klasyfikacji wyrobów przez uprawnione do tego podmioty. Sąd administracyjny nie może kwestionować ani samej konstrukcji Systematycznego Wykazu Wyrobów, ani też przyjętych w SWW zasad klasyfikowania wyrobów. Rozpatrując spór Sąd wskazał na to, iż jedną z fundamentalnych zasad, na których opiera się wszelki porządek prawny, jest zasada zaufania do organów państwa. Z tego też względu uchybienia interpretacyjne organu administracji państwowej (Wojewódzkiego Urzędu Statystycznego) nie mogą powodować ujemnych następstw finansowych dla podmiotu, który działał w zaufaniu do wiedzy tego organu i prawidłowości otrzymanej opinii klasyfikacyjnej SWW. W państwie prawnym niedopuszczalne jest bowiem przerzucanie na podatnika skutków błędów popełnionych

⁵ Sygn. akt SA-P-255/95, „Monitor Podatkowy” 10/1995, nr 10, s. 308 i n.

przez organ administracji państwowej, jakimi są organy statystyki państwowej, szczególnie w sferze danin publicznych, mających ponadto – zgodnie z ustawą o cenach – charakter cenotwórczy.

W wyroku z dnia 14.9.1995 r.⁶ wskazano z kolei, iż organy podatkowe, zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o statystyce państwowej⁷, w związku art. 4 pkt. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług, nie są uprawnione do wydawania jakichkolwiek opinii klasyfikacyjnych. Zgodnie z zarządzeniem Nr 29 prezesa GUS z 1.10.1993 r. w sprawie ustalenia zasad udzielania interpretacji, przy pomocy w zaklasyfikowaniu i wyjaśnieniu związanych ze stosowaniem podstawowych klasyfikacji⁸, oficjalne interpretacje, dotyczące zasad metodologicznych i zakresu kategorii klasyfikacyjnych, ustala Prezes GUS i ogłasza je w formie komunikatów w Dzienniku Urzędowym GUS. Dzieje się tak tylko w przypadkach wymagających wyjaśnień z uwagi na skalę problemu oraz na wniosek naczelnych i centralnych organów państwowych. Ośrodek Badawczo-Rozwojowy Statystyki jest natomiast upoważniony do udzielenia w imieniu GUS pomocy w zaklasyfikowaniu w sprawach, które mają złożony lub precedensowy charakter. Wojewódzkie Urzędy Statystyczne zostały upoważnione do udzielania zainteresowanym pomocy w zaklasyfikowaniu towarów i usług, jeżeli sprawa nie wymaga badania.

5. Problem tzw. sankcji VAT

W swym dotychczasowym orzecznictwie NSA stosunkowo najczęściej rozstrzygał kwestie sporów dotyczących sankcji związanych z art. 27 ust. 5 ustawy o VAT, często uchylając niezgodne z prawem rozstrzygnięcia organów podatkowych. Wydaje się jednak, iż na samym początku celowe jest ustalenie istoty owych „sankcji podatkowych”, między innymi w związku z wnioskiem rzecznika praw obywatelskich z dnia 20 listopada 1995 r. do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie, że postanowienia art. 27 ust. 5 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym są niezgodne z zasadami ustanowionymi w art. 1 przepisów konstytucyjnych, a pozostawionymi w mocy przez art. 77 Ustawy Konstytucyjnej o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą RP oraz o samorządzie terytorialnym. Określenia „podwyższenia” lub „zwiększenia” wymiaru podatku stanowią bowiem w rzeczywistości przepisy karne, stosowane niezależnie od przepisów karnych zawartych w ustawie karnej skarbowej i bez zachowania odpowiedniego postępowania właściwego dla wymiaru kar przed finansowymi organami orzekającymi oraz bez możliwości żądania przez obwinionego podatnika rozpoznania sprawy przez właściwy sąd – według przepisów postępowania karnego, co ogranicza jego prawo do obrony.

W powyższej kwestii pozwolę sobie postawić trzy tezy: po pierwsze wniosek rzecznika zdaje się nie uwzględniać tego, iż prawo finansowe jest w systemie prawa polskiego gałęzią w pełni samodzielną; po drugie budowa norm prawa finansowego, w tym w szczególności jego sankcji, ma zupełnie inny charakter, aniżeli w takich gałęziach prawa jak prawo karne czy cywilne; po trzecie, jak na razie, nie można skazać za przestępstwo ani osób prawnych, ani jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, które najczęściej są podatnikami VAT i które najczęściej naruszają bezwzględnie obowiązujące dyspozycje normy prawno-podatkowej.

⁶ Sygn. akt SA-P-724/95, „Monitor Podatkowy” 19,96 nr 2, s. 55 i n.

⁷ Dz.U. z 1989 r., Nr 40, poz. 221.

⁸ Dz.U. GUS Nr 14, poz. 90.

Samo pojęcie sankcji prawnej jest zagadnieniem spornym w teorii. To co nazywamy sankcją prawną, wydaje się mieć w dużym stopniu charakter konwencjonalny i zależny od przyjęcia sposobu interpretacji przepisów prawnych. Za najbardziej celowe rozumienie sankcji prawnej w płaszczyźnie językowej można przyjąć te następstwa (skutki) naruszenia prawa przez adresata, które powstają przez przymusowe działania organów państwowych, a które według oceny ustawodawcy powinny wywoływać u adresata powstanie sytuacji niekorzystnej w relacji do sytuacji zastanej oraz są traktowane przez niego jako kara za naruszenie prawa. Wytworzenie sytuacji niekorzystnej przez organy państwowe, na gruncie prawa finansowego realizowane może być albo poprzez uniemożliwienie urzeczywistnienia spodziewanej korzystnej sytuacji finansowej, albo też przez pozbawienie adresata normy prawnej, naruszającego istniejący zakaz, korzystnej sytuacji finansowej.

Takie rozumienie sankcji prawno-finansowej pozwala na odróżnienie tej kategorii od tzw. bodźców prawno-finansowych, które nie stwarzają dla adresatów żadnych niekorzystnych sytuacji, ani też nie powstały w wyniku naruszenia nakazów lub zakazów. Bodźce prawno-finansowe charakterystyczne są przede wszystkim dla tzw. norm kompetencyjnych (uprawniających), odznaczających się tym, iż polepszają sytuację finansową adresata normy prawno-finansowej oraz, że są swego rodzaju „nagroda” za zachowanie się wskazane w dyspozycji normy prawno-finansowej. Specyfiką zatem norm prawa finansowego jest to, iż ustawodawca wymusza na adresatach pożądaną, określoną w dyspozycjach zachowanie, za pomocą dwóch metod: dolegliwości finansowych (kar) oraz nagród finansowych.

W kwestii rodzaju sankcji prawno-finansowych, od szeregu lat w piśmiennictwie polskim wyjaśnia się, że różny może być rodzaj sankcji (kar) występujących w normach prawno-finansowych. Mogą to być przede wszystkim sankcje wykształcone w innych gałęziach prawa, a więc: odszkodowania o charakterze cywilno-prawnym, kara pozbawienia wolności i grzywna o charakterze karnym, przymusowe wykonanie, sankcje służbowe o charakterze prawno-administracyjnym czy też odpowiedzialność polityczna oraz konstytucyjna organów podmiotów publicznych. Wszystkie te sankcje realizowane być mogą w trybie postępowania sądowego, postępowania administracyjnego, a także szczególnego rodzaju postępowania finansowego. Typowymi jednak dla prawa finansowego, które jest jedną z bardziej restrykcyjnych gałęzi prawa publicznego, są swoiste sankcje finansowe, związane z różnymi przykrościami lub dolegliwościami o charakterze finansowym, które między innymi stosowane są obok lub zamiast odpowiedzialności prawno-karnej. Takim bardzo wymownym przykładem sankcji prawno-finansowej, polegającej na pogorszeniu sytuacji majątkowej adresata normy prawnej, może być chociażby sankcyjne opodatkowanie dochodu osoby fizycznej z tzw. źródeł nieujawnionych w wysokości 75%, podczas gdy pozostałe dochody osób fizycznych opodatkowane być mogą maksymalnie według stawki podatkowej nie przekraczającej w latach 1994-1996 45%. Zapłacenie „sankcyjnego” podatku dochodowego ze źródeł nieujawnionych nie wyklucza jednocześnie dodatkowej odpowiedzialności karno-skarbowej np. z art. 92 uks.

Trzeba też zwrócić uwagę na to, iż sankcje finansowe za naruszenie dyspozycji norm prawa finansowego nie są uzależnione od kategorii winy. Wielokrotnie w swym orzecznictwie NSA i SN wskazywały na to, że np. sankcje związane z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg podatkowych, czy też sankcyjne oprocentowanie ksiąg podatkowych, niezależne są od kategorii winy w rozumieniu prawa karnego. Zawsze też o legalności sankcji finansowych, zastosowanych przez organy administracji podatkowej (w tym sankcji z art. 27 ust. 5 ustawy o VAT), może orzekać NSA, a niekiedy i Sąd Najwyższy. Trudno zatem uznać za zasadny argument rzecznika, iż ustawodawca, wprowadzając sankcje podatkowe za naruszanie nakazów i zakazów w ustawie o podatku od towarów i usług, nie zapewnił podatnikowi możliwości rozpoznania sprawy przez właściwy sąd.

Można wreszcie podnieść i to, że każdy ustawodawca podatkowy ma suwerenne prawo do określenia przesłanek, w jakich może nastąpić podwyższony wymiar zobowiązania podatkowego, w tym i w zakresie VAT-u. To, iż nie dopatruję się sprzeczności art. 27 ust. 5 ustawy o VAT z art. 1 Konstytucji RP nie oznacza, iż sankcje z tego tytułu są poprawnie przez ustawodawcę określone oraz właściwie przez organy podatkowe stosowane.

Zgodnie z art. 27 ust. 4 ustawy o VAT, podatnicy, z wyjątkiem podatników wykonujących czynności określone w art. 7 ust. 1 pkt. 1 i 2 oraz zwolnionych podmiotowo od podatków na podstawie art. 14 ust. 1, 5 i 6, są obowiązani do prowadzenia pełnej ewidencji zawierającej: odrębne określenie kwot podatku naliczonego, związanych ze sprzedażą opodatkowaną i zwolnioną od podatku, określenie kwoty podatku naliczonego w przypadku, w którym nie jest możliwe wyodrębnienie kwot związanych ze sprzedażą opodatkowaną i zwolnioną od podatku, dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokość podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającej podatek, kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu oraz inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej.

Sankcje przewidziane w art. 27 ust. 5 ustawy o VAT ustalane są w drodze konstytucyjnych decyzji organów podatkowych w dwóch ściśle określonych przypadkach naruszenia przepisów o ewidencjonowaniu VAT, a mianowicie, gdy podatnik naruszył obowiązki w zakresie przedmiotu i podstawy opodatkowania lub wysokości podatku naliczonego, w wyniku czego nastąpiło jego zawiżenie.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że naruszenie obowiązków w zakresie ewidencjonowania przez podatników przedmiotu i podstawy opodatkowania polega w szczególności na: nieewidencjonowaniu sprzedaży, w tym zwolnionej od podatku VAT, oraz czynności określonych w art. 2 ust. 3 ustawy o VAT; ewidencjonowaniu cen netto w innej niż rzeczywistość stosowanej wysokości (stosowanie tzw. podwójnego fakturowania); ewidencjonowaniu sprzedaży po terminie złożenia deklaracji. W dotychczasowym orzecznictwie NSA trafnie wskazywało w szeregu wyroków na wiele aspektów związanych ze stosowaniem sankcji z art. 27 ust. 5 pkt. 1 ustawy o VAT. I tak w wyroku z dnia 19 stycznia 1995 r.⁹ zwrócono organom uwagę na to, że tzw. podatek sankcyjny nie wynika z mocy prawa. Termin zapłaty podatku, w przypadku ustalenia podatku na podstawie art. 27 ust. 5 pkt. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r., wynosi 14 dni od daty doręczenia decyzji ustalającej ten podatek.

Z kolei w wyroku z 3 sierpnia 1994 r.¹⁰ sformułowano trafną tezę, iż organ podatkowy może stosować sankcję przewidzianą w art. 27 ust. 5 pkt. 1 ustawy o VAT tylko w wypadku braku ewidencji umożliwiającej określenie przedmiotu i podstawy opodatkowania. Samo naruszenie obowiązków z art. 27 ust. 4 powyższej ustawy nie daje podstaw do zastosowania sankcji z art. 27 ust. 5 pkt. 1.

Kontynuując powyższy pogląd – w wyroku z dnia 27 listopada 1995 r.¹¹ podniesiono, iż dla wykazania, że zaniechanie przez podatnika obowiązków ustawowych w przedmiocie udokumentowania czynności gospodarczych fakturami VAT doprowadziło do skutku materialnego, wskazanego w przepisie art. 27 ust. 4, konieczne jest ustalenie, że czynność gospodarcza między wskazanymi w fakturze podmiotami w ogóle nie wystąpiła, bądź też wystąpiła w innej niż wskazano dacie lub w innych niż ujęto w fakturze rozmiarach. Kontrola zatem, której wyniki ograniczyły się jedynie do stwierdzenia braku daty, nieokreślenia czy faktura jest kopią czy też orygina-

⁹ Sygn. akt SA/Kr-2168/94.

¹⁰ Sygn. akt SA/Kr-924/94.

¹¹ Sygn. akt SA/Wr-753/95.

nałem, wpisanie, że przedmiotem transakcji jest obuwie dziecięce bez podania numeracji tego obuwia – nie jest wystarczające do ustalenia zaistniałych ustawowych przesłanek zastosowania sankcji przewidzianych w powyższych przepisach.

W wyroku z 22 lutego 1995 r.¹² dokonano szerokiej interpretacji stosowania sankcji z art. 27 ust. 5 pkt. 1 w związku z danymi ewidencjonowanymi przez podatnika. W wyroku tym trafnie podniesiono, iż użycie w treści art. 27 ust. 4 zwrotu „dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania” wskazuje na zamiar napiętnowania przez ustawodawcę tylko tych przypadków, w których podatnik pominął w ewidencji takie dane, których brak uniemożliwia ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego. „Niezbędny” bowiem to taki „bez którego nie można się obejść, konieczny potrzebny, nieodzowny”¹³. Innymi słowy oznacza to, że tylko w sytuacji, gdy ewidencja jest na tyle niekompletna, że mimo aktywnej postawy organów podatkowych niemożliwe staje się ustalenie bądź to podstawy, bądź to przedmiotu opodatkowania, dopuszczalne jest skorzystanie z instrumentu uregulowanego w art. 27 ust. 5 pkt. 1 ustawy o VAT. Dalszy argument przemawiający, zdaniem składu orzekającego, za tego rodzaju wykładnią płynie z treści art. 27 ust. 5 pkt. 1 ustawy. Jego brzmienie, a w szczególności – użycie w niej zwrotu „wartość niezawidencjonowanej sprzedaży”, prowadzi do wniosku, iż zastosowanie wynikających zeń konsekwencji ma mieć miejsce tylko wtedy, gdy w grę wchodzi przypadek pominięcia jednej (lub większej liczby) transakcji sprzedaży dokonanej (dokonanych) przez podatnika.

Wydaje się, iż w kwestii sankcji podatkowych związanych z art. 27 ust. 5 pkt. 1 ustawy o VAT należy zwrócić uwagę na niewłaściwą niekiedy praktykę organów podatkowych stosowania sankcji w sytuacji, gdy podatnik wadliwie zaewidencjonował sprzedaż na skutek błędnego określenia stawki podatkowej. Nie można, wydaje się, zrównywać tego, który w ogóle nie ewidencjonuje sprzedaży z tym, który robi to, często nie z własnej winy, wadliwie. W decyzji o sankcjach wydawanych w powyższym trybie, rozstrzygnięcie organów podatkowych składa się z dwóch zasadniczych elementów: prawidłowego określenia zobowiązania VAT za dany miesiąc oraz konstytutywnego rozstrzygnięcia kwestii podwyższenia podatku należnego.

Stosunkowo więcej wątpliwości w dotychczasowym orzecznictwie NSA wywołuje praktyka stosowania przez organy podatkowe sankcji wynikających z naruszenia obowiązków dotyczących wysokości podatku naliczonego. W piśmiennictwie zwraca się uwagę na to, iż naruszenie obowiązków w zakresie ewidencjonowania dotyczy zawyżenia podatku naliczonego, co polegać może na: obniżeniu podatku należnego o podatek wynikający z faktur lub dokumentów odprawy celnej w rozliczeniu za miesiąc w którym podatnik nie otrzymał tych dokumentów lub otrzymał te dokumenty, ale nie otrzymał towaru lub nie została wykonana usługa; obniżeniu podatku należnego o podatek naliczony, wynikający z dokumentów (faktur VAT lub dokumentów odpraw celnych), w miesiącach następujących po miesiącu, w którym podatnik ma do tego prawo; obniżeniu podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług, co do których obniżenia nie stosuje się (art. 27 ust. 1 ustawy o VAT); obniżeniu podatku należnego o podatek naliczony, wykonanym przez podmiot, który nie dokonał zgłoszenia rejestracyjnego lub został wykreślony z tego rejestru. Obowiązujące sankcje za zawyżenie podatku naliczonego stosowane mogą być wyłącznie w przypadku zawyżenia w ewidencji. Sankcje te nie mogą być zatem stosowane w tych przypadkach, gdy podatnik VAT prawidłowo ewidencjonuje kwoty podatku naliczonego, ale błędnie wykazuje je w deklaracji.

NSA w szeregu swych orzeczeń korygował błędne decyzje organów podatkowych w zakresie stosowania sankcji art. 27 ust. 5 pkt. 2 ustawy o VAT, bliżej precyzując przesłanki stosowania

¹² Sygn. akt SA/Ka 467/94.

¹³ Por. *Słownik języka polskiego*, pod. red. H. Szymczaka, Warszawa 1979, t. 2, s. 374.

tego podwyższonego obciążenia podatkowego. I tak w wyroku z 27 października 1995 r.¹⁴ podkreślono, że w świetle art. 27 ust. 4 ustawy o VAT na podatniku spoczywa obowiązek prowadzenia ewidencji zawierającej dane ściśle określone w tym przepisie. Dopiero naruszenie przez podatnika obowiązków związanych wprost z prowadzeniem ewidencji, które ponadto doprowadziło do zawyżenia podatku naliczonego, pozwala organowi podatkowemu na zastosowanie sankcji określonej w art. 27 ust. 5 pkt. 2 ustawy. Prowadzenie przez podatnika ewidencji, o której mowa w art. 27 ust. 4 ustawy o VAT, w sposób zapewniający gromadzenie danych zgodnych z danymi zawartymi w dokumentach dotyczących danej operacji gospodarczej (wierność danych zaewidencjonowanych), jest działaniem zgodnym z podanym przepisem i wyłącza możliwość zastosowania art. 27 ust. 5 pkt. 2 ustawy o VAT. Natomiast okoliczność, iż faktura nie spełnia któregośkolwiek z wymagań określonych w art. 32 ustawy o VAT nie stanowi podstawy do zastosowania wprost (i tylko na podstawie tej okoliczności) sankcji wynikającej z art. 27 ust. 5 pkt. 2, bez wskazania naruszeń w zakresie obowiązków określonych w art. 27 ust. 4 powołanej ustawy.

Wypowiadając się o treści nieprawidłowo wystawionych faktur VAT i możliwości stosowania sankcji, NSA w wyroku z dnia 22.09.1995 r.¹⁵ trafnie wskazuje, że brak pełnej nazwy towaru w fakturze VAT stanowi jedynie techniczny niedostatek danej faktury i brak ten nie może decydować o nałożeniu na podatnika sankcji przewidzianej w art. 27 ust. 5 pkt. 2 ustawy. Sankcja określona w tym przepisie może być zastosowana tylko w razie wykazania przez organy podatkowe, że błędy zawarte w fakturze wpłynęły na nieprawidłowe prowadzenie ewidencji wskazane w art. 27 ust. 4 ustawy, a jednocześnie, iż okoliczności te zadecydowały o zawyżeniu podatku naliczonego. Tylko łączne wystąpienie tych nieprawidłowości może stanowić podstawę do zwiększenia podatku należnego o kwotę trzykrotności zawyżenia podatku naliczonego.

W późniejszym wyroku z 4 października 1995 r.¹⁶ ten sam sędzia sprawozdawca jeszcze wyraźniej w uzasadnieniu podkreśla, że w świetle przepisu art. 27 ust. 5 pkt. 2 ustawy o VAT, do nałożenia sankcji określonej w tym przepisie nie jest wystarczające ustalenie organów podatkowych, że podatnik wystawia lub przyjmuje nieprawidłowo sporządzone faktury, lecz zaniedbanie przez podatnika obowiązku w zakresie prowadzenia ewidencji, co spowodowało zawyżenie podatku naliczonego.

W wyroku z 14 marca 1995 r.¹⁷ w kwestii znaczenia faktur VAT podniesiono, że faktura VAT ma znaczenie podstawowe dla celu realizacji ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług jako dokument potwierdzający zaistnienie zaszczości gospodarczej. Elementy formalne faktury wymagane w art. 32 ustawy mają znaczenie dowodowe. Jedynie też braki merytoryczne faktury mogą wywołać skutek materialny w postaci zmian w przedmiocie lub w podstawie opodatkowania, a także doprowadzić do niewłaściwego określenia wysokości podatku naliczonego.

Na zakończenie należy wskazać na to, iż ustawodawca podatkowy przepisy o podatku od towarów i usług, w szczególności zmiany tych przepisów, wydaje często z naruszeniem prawidłowych technik legislacyjnych. I tak przykładowo w wyroku NSA z 9 marca 1995 r.¹⁸ sąd stwierdził, iż ustawa z dnia 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym opracowana i wydana została z naruszeniem zasad prawidłowej techniki legislacyjnej. Paragraf 11 ust. 2 załącznika do uchwały nr 174 Rady Ministrów z 5 listopada

¹⁴ Sygn. akt III SA 194/95.

¹⁵ Sygn. akt SA/Wr/33/95.

¹⁶ Sygn. akt SA/Wr/139/95.

¹⁷ Sygn. akt SA/Wr/2124/94, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 9, s. 221.

¹⁸ Sygn. akt SA-P-3015/94, „Monitor Podatkowy” nr 9.

1991 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej¹⁹ nakłada na naczelne organy administracji państwowej przy opracowywaniu i rozpatrywaniu projektów ustaw – obowiązek zamieszczenia w ustawie przepisów przejściowych, dostosowujących oraz uchylających, gdy normuje ona dziedzinę spraw uprzednio przez prawo uregulowaną. W nowelizacji ustawy VAT z 9 grudnia 1993 r. brakuje jakichkolwiek rozstrzygnięć, czy i w jakim zakresie stosuje się nowe przepisy (sankcje) do obowiązków powstałych pod działaniem dotychczasowego prawa. Skład orzekający uchylając niekorzystną dla strony decyzję organów podatkowych, kierował się regułami kolizyjnymi, sformułowanymi przez doktrynę prawniczą, w oparciu o prakseologiczne założenie racjonalności ustawodawcy, która ma na celu wyeliminowanie norm prawnych sprzecznych względem siebie. W szczególności, kierując się aksjologicznym założeniem dolegliwości, jakie niesie za sobą sankcja, skład orzekający stwierdził, iż w stosunku do skarżącej spółki należy stosować regułę *lex benignior*, nakazującą w przypadku sprzeczności unormowań w zakresie sankcji prawno-finansowych uznawać za wiążącą ustawę „bardziej łaskawą”, mniej surową w stosunku do sprawcy czynu naruszającego prawo.

¹⁹ M.P. Nr 44, poz. 310.

Jan Gluchowski

Prorektor Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu;
Uniwersytet im. Mikołaja Kopernika w Toruniu,
kierownik Katedry Zarządzania Finansami

VAT w krajach Unii Europejskiej

Wprowadzenie w 1967 r. Pierwszej i Drugiej Dyrektywy VAT było wstępnym etapem w kierunku harmonizacji podatków obrotowych w Unii Europejskiej. Wspólny system oparty na tychże Dyrektywach pozwalał jednakże państwom członkowskim na taką dowolność, że w praktyce w roku 1973 zamiast jednego wspólnego unijnego systemu istniało tyle różnych systemów narodowych, ile było państw członkowskich.

Celem Szóstej Dyrektywy VAT, przyjętej w 1977 r. była dalsza harmonizacja różnych systemów narodowych. Zasady wprowadzone w Szóstej Dyrektywie wymagały bardziej szczegółowego zdefiniowania takich pojęć, jak: zasięg terytorialny, transakcje podlegające opodatkowaniu, miejsce transakcji podlegającej opodatkowaniu, zdarzenia podlegające obciążeniu, ściągalność podatku, stawki i zwolnienia od podatku, osoby odpowiedzialne za opłacenie podatku i ich obowiązki. Z preambuły Szóstej Dyrektywy można wywnioskować, że celem tejże Dyrektywy było przejście do drugiego etapu (jak to zostało zapowiedziane w Pierwszej i Drugiej Dyrektywie), a mianowicie – zniesienie podatku od importu i likwidacja podatku od eksportu w handlu wewnątrz Unii.

16 grudnia 1991 r. Rada ECOFIN uzgodniła treść dyrektywy (91/680/EEC) na temat zniesienia barier fiskalnych. Punktem wyjścia było przyjęcie założenia, że osoby indywidualne nabywające towary płacą – z kilkoma wyjątkami – podatek, w tym kraju członkowskim, w którym dokonano zakupu.

W zakresie handlu wewnątrz Unii zniesiono pojęcie „eksportu” i „importu” wprowadzając nowe pojęcia, a mianowicie – wewnątrzunijne nabycie towarów i zwolnienie dla dostaw wewnątrzunijnych. Pojęcia te są ściśle ze sobą związane: dostawa do drugiego państwa członkowskiego zwolniona od podatku staje się wewnątrzunijnym nabyciem towarów.

Przypomina to sytuację sprzed 1993 r., kiedy eksport był zwolniony, natomiast opodatkowany był import do tego kraju członkowskiego. Największą różnicą jest fakt, że od 1 stycznia 1993 r. kontrole fiskalne na wewnętrznych granicach są całkowicie zniesione; wewnątrzunijne nabycie towarów musi być uwidocznione w wewnętrznym zeznaniu (ewidencji) VAT, natomiast nie trzeba o nim powiadamiać władz fiskalnych. Fizyczna kontrola i kontrola dokumentów przedstawianych przy imporcie zostały zastąpione przez system wymiany informacji o VAT. Aby być

uprawnionym do wewnątrzunijnej dostawy zwolnionej od podatku, podobnie jak poprzednio w przypadku zwolnionego eksportu, dostawca musi otrzymać numer identyfikacyjny VAT odbiorcy. W tym też celu wszystkie osoby zarejestrowane jako płatnicy VAT-u otrzymały takie numery, poprzedzone kodem swojego państwa. Co jakiś czas dostawy wewnątrzunijne do każdego nabywcy, i ich numery identyfikacyjne VAT, muszą być przedstawiane organom podatkowym w formie wykazu. Kupujący musi ujawnić odnośnym władzom sumę dokonanych zakupów. Wymiana informacji pomiędzy państwami członkowskimi musi gwarantować, że suma zakupów będzie równała się ilości wewnątrzunijnych dostaw wykazanych w różnych państwach członkowskich.

Przyjęcie Dyrektywy 91/680/EEC stworzyło zaledwie ramy dla systemu VAT bez granic fiskalnych. Niezbędne stały się kroki zmierzające do uproszczenia systemu. 18 grudnia 1992 r. przyjęto Dyrektywę 92/111/EEC, wprowadzającą poprawki do Dyrektywy Szóstej, a dotyczącą uproszczenia systemu przejściowego. Przedstawiony poniżej stan prawny uwzględnia postanowienia wszystkich wymienionych dyrektyw.

Dyrektywa Szósta (art.1) nakazywała, by państwa członkowskie zmodyfikowały swoje istniejące systemy VAT w oparciu o tę dyrektywę do 1 stycznia 1978. Dla większości państw członkowskich dotrzymanie tego terminu było niemożliwe. Dyrektywa Dziewiąta, którą przyjęto 26 czerwca 1978 r. przedłużyła ten termin do 1 stycznia 1979 r. Minęło kolejnych 6 miesięcy, a państwowym członkowskim nie udało się wprowadzić w życie nowych zasad. W tej sytuacji Sąd Wspólnoty Europejskiej orzekł, że podatnicy mają polegać na postanowieniach Dyrektywy Szóstej, mimo iż nie została ona w pełni wprowadzona w życie.

Intencją Rady, wprowadzającej Dyrektywę 91/680/EEC, było, by system przejściowy wygasł 31 grudnia 1996 r. Jednakże zgodnie z przyjętą Dyrektywą (art. 181), kiedy Rada jest zdania, iż „istnieją warunki dla przejścia do systemu docelowego”, musi ona podjąć decyzje dotyczące wprowadzenia w życie tego systemu przed 31 grudnia 1995 r. Tak więc postanowienia przejściowe są automatycznie przedłużane dopóty, dopóki Rada nie zarządzi wprowadzenia systemu docelowego.

VAT stosuje się do dostawy towarów lub usług, do wewnątrzunijnego nabycia towarów w obrębie terytorium państwa przez osobę opodatkowalną, działającą w charakterze nabywcy, a także do importu towarów (art. 2). Kryterium terytorialne jest szerzej definiowane w art. 3 dyrektywy. Dostawy towarów i usług jedynie wtedy podlegają opodatkowaniu, gdy dokonano ich na „terytorium państwa”. „Terytorium” każdego państwa członkowskiego zostało zdefiniowane dla potrzeb podatku VAT. Terytorium Republiki Francuskiej, na przykład, nie obejmuje posiadłości zamorskich, Księstwa Monako i Księstwa Andory. Wyspy Noramnadzkie, Wyspa Man, Gibraltar, Watykan oraz hiszpańskie enklawy w Afryce – Ceuta i Mellila, są także uważane za terytoria zagraniczne. Z kolei wody terytorialne każdego państwa należą do jego terytorium. Wody terytorialne zwykle rozciągają się na 12 mil morskich, mierząc od znaku odpływu na brzegu. Zakres terytorialny nie wyklucza koncepcji globalnej, dotyczącej zobowiązań.

Według art. 4 Szóstej Dyrektywy, „osoba podlegająca opodatkowaniu” to taka, która indywidualnie prowadzi jakąkolwiek działalność gospodarczą, w jakimkolwiek miejscu, niezależnie od celów lub wyników tej działalności. Mamy tu do czynienia z koncepcją generalną: każda osoba podlegająca opodatkowaniu, która prowadzi działalność podlegającą opodatkowaniu, musi zapłacić VAT władzom podatkowym. Kiedy osoba podlegająca opodatkowaniu, która prowadzi działalność podlegającą opodatkowaniu, jest obywatelem obcego państwa, państwa członkowskie mogą przyjąć specjalne ustalenia, zgodnie z którymi podatek musi być zapłacony przez reprezentanta podatkowego lub tego, który otrzymuje towar albo korzysta z usług. W dodatku każdy, kto wykazuje VAT na fakturze lub innym dokumencie służącym jako faktura, jest zobowiązany do zapła-

nia tej kwoty VAT-u nawet w przypadkach, kiedy VAT nie jest należny wg wewnętrznych ustaleń prawnych. Chociaż osoba wydająca taką fakturę zobowiązana jest do zapłacenia VAT-u, to osoba otrzymująca towary lub korzystająca z usług nie ma prawa do odliczeń.

Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że jest to zasada ogólna. Aby nie dochodziło do sytuacji, w których wydający fakturę musi zapłacić, podczas gdy ten, kto otrzymuje towary nie ma prawa do odliczeń, państwa członkowskie mogą, zgodnie z orzecznictwem tegoż trybunału, zdecydować, iż wydający fakturę może odzyskać VAT, o ile spełni określone warunki. Głównym warunkiem jest wystawienie odbiorcy noty kredytowej. W rezultacie podatek nie jest odliczony, a wydający fakturę nie jest zobowiązany do zapłacenia podatku.

Na działalność gospodarczą w rozumieniu Szóstej Dyrektywy, składają się wszystkie rodzaje działalności produkcyjnej, handlowej, usługowej, łącznie z górnictwem, rolnictwem i działalnością zawodową. Wykorzystywanie majątku materialnego lub niematerialnego w celu uzyskania dochodów, na zasadzie ciągłości, także uważane jest za działalność ekonomiczną. Znaczy to, np., że osoby, które wynajmują różne dobra lub wynalazcy, którzy czerpią dochody z patentów (majątek niematerialny), będą traktowani jako osoby podlegające opodatkowaniu.

Termin „działalność gospodarcza” powinien, zgodnie z decyzjami Trybunału Sprawiedliwości, otrzymać szerszą interpretację. W tym świetle, holenderski Sąd Najwyższy wydał orzeczenie, iż termin ten łączy w sobie wszystkie rodzaje działalności gospodarczej, wykonywanych odpłatnie, o ile działalność ta nie jest wykonywana w kręgu prywatnym. Również określone typy działalności gospodarczej – prowadzonej przez jakieś towarzystwo na rzecz swoich członków – są, z zasady, typem działalności podlegającej opodatkowaniu, nawet jeśli zapłata przekazywana jest w formie subskrypcji. To samo dotyczy przenoszenia kosztów pomiędzy firmami należącymi do tej samej grupy.

Usługi świadczone nieodpłatnie nie są usługami w rozumieniu omawianej Dyrektywy. Osoba, która świadczy usługi wyłącznie nieodpłatnie, nie jest zatem osobą podlegającą opodatkowaniu. Z drugiej strony jednakże, osoba, która świadczy usługi częściowo nieodpłatnie i częściowo odpłatnie, może być traktowana jako osoba podlegająca opodatkowaniu.

Fakt, iż pewne rodzaje dostaw są zabronione i karane przez prawo nie znaczy, iż nie są działalnością gospodarczą. Niemoralny charakter tych dostaw nigdy nie chronił przed nałożeniem podatku VAT. Trybunał Sprawiedliwości nałożył jednakże pewne ograniczenia w tej mierze. Zaopatrzenie w towary, które nie mogą być przedmiotem wymiany handlowej na normalnym rynku, takie jak twarde i miękkie narkotyki oraz podrabiane banknoty, nie podlega opodatkowaniu. Nie odnosi się to do zabronionych prawem transakcji w ogóle, ale wyłącznie do transakcji, które są całkowicie bezprawne, a zatem – niedopuszczalne.

Działalność gospodarcza obejmuje także usługi, niezależnie od jej celu lub wyników. Osoba, której działalność ciągle przynosi straty, jest osobą podlegającą opodatkowaniu, pod warunkiem, że zażądała zapłaty za swoje dostawy. Jest to bardzo ważna sprawa w przypadku instytucji subsydiowanych, które świadczą usługi podlegające opodatkowaniu. Powodem jest to, że subsydia często nie podlegają systemowi VAT, podczas gdy kwota opodatkowywalna może być niska na skutek subsydiów. Dyrektywa zezwala nakładać VAT na transakcje okazjonalne. Państwa członkowskie mogą, na przykład, zdecydować o nałożeniu podatku na przygotowanie gruntów dla celów budowlanych.

Jeśli chodzi o działalność gospodarczą, to Sąd UE orzekł, że takie przedsiębiorstwa holdingowe, których działalność jest związana tylko z posiadaniem akcji w podporządkowanych przedsiębiorstwach, nie mogą być uważane za osobę podlegającą opodatkowaniu. Niezbędny jest pewien stopień ingerencji w zakresie zarządzania. Innymi słowy „czyste” holdingi są osobami prawnymi nie podlegającymi opodatkowaniu. Istotną jest też kwestia, w którym momencie osoba zaczyna

podlegać opodatkowaniu. Sąd UE orzekł w *sprawie Rompelmana*, że wstępne wydatki inwestycyjne, poniesione na potrzeby lub z zamysłem prowadzenia przedsiębiorstwa, są uznane za działalność gospodarczą. Niemniej jednak nie przeszkadza to władzom podatkowym żądać, by intencja prowadzenia takiej działalności była potwierdzona przez obiektywne okoliczności.

Wymóg, by osoba podlegająca opodatkowaniu występowała w „niezależnym” charakterze, zwalnia pracowników od obowiązku pobierania VAT-u od usług wykonywanych dla swych pracodawców.

Państwa członkowskie mają swobodę w opodatkowaniu okazjonalnych transakcji i w traktowaniu powiązanych przedsiębiorstw jako jednej instytucji podlegającej opodatkowaniu – mimo iż z prawnego punktu widzenia są one niezależnymi ciałami – pod warunkiem, że są ściśle ze sobą powiązane finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie. Interpretacja tego typu jest ograniczona do firm założonych na terytorium danego państwa członkowskiego.

Rząd państwa również może być podmiotem podlegającym opodatkowaniu. Nie dotyczy to samorządów lokalnych i instytucji publicznych niższego szczebla. Rząd podlega opodatkowaniu w zakresie wszelkiej działalności lub transakcji, nie dokonywanych w charakterze instytucji publicznej, niezależnie od rodzaju zapłaty. Kiedy instytucja wykonuje działalność statutową, nie podlega opodatkowaniu. Do zobowiązania podatkowego dochodzi, kiedy rząd świadczy usługi, konkurując z osobami podlegającymi opodatkowaniu. Dyrektywa wylicza wiele działań centralnych instytucji rządowych, które zawsze podlegają opodatkowaniu.

Powstaje oczywiście pytanie, które z rodzajów działalności czy transakcji uważa się za wykonywane w charakterze instytucji rządowej. Kryteria nie są jednakowe w różnych krajach członkowskich. Biorąc pod uwagę, że Trybunał Sprawiedliwości uważa opodatkowanie dostaw dokonanych za określoną zapłatę za sprawę normalną i dość restrykcyjnie interpretuje wszystkie wyjątki od tej zasady, termin „działający jako instytucja publiczna” powinien mieć wąską interpretację. Państwa członkowskie mają, jednakże, trochę swobody w tym zakresie.

W Szóstej Dyrektywie nie wspomina się, kto jest osobą podlegającą opodatkowaniu, jeśli chodzi o import towarów, ale wyływa to ze sposobu sformułowania, iż każdy, kto importuje towary, jest osobą podlegającą opodatkowaniu. Tak więc w tym przypadku, kiedy osoba prywatna (konsument) importuje towary, VAT traci swój pośredni charakter.

Dyrektywa 91/680/EEC rozszerza koncepcję osoby podlegającej opodatkowaniu na wszystkie okoliczności, w których osoba może dokonać nabycia nowego środka transportu, a także na każdą osobę zaopatrującą się w nowy środek transportu w obrębie Unii. Koncepcja zobowiązania podatkowego rozszerzona została także jeśli chodzi o osoby prawne nie podlegające opodatkowaniu, tj. m.in. instytucje publiczne, „czyste” holdingi i niektóre organizacje.

Według art. 5 Szóstej Dyrektywy „dostawa towarów” oznacza przeniesienie prawa dysponowania własnością materialną na nowego właściciela. Do własności materialnej zalicza się prąd elektryczny, gaz, ciepło, klimatyzację itp. Przeniesienie, w połączeniu z obowiązkową transakcją, oparte na umowie kupna, wynajmu lub sprzedaży warunkowej, jest także dostawą. Użytek prywatny, przez osobę podlegającą opodatkowaniu, lub inne zastosowanie na cele nie związane z działalnością ekonomiczną, muszą być także traktowane jako dostawa. Szczególny, rozpatrywany przez Sąd UE przypadek, dotyczył gruntów należących do właściciela firmy budowlanej, który postawił na tym gruncie budynek mieszkalny dla siebie. Sąd orzekł, iż ponieważ grunt nigdy nie należał do majątku przedsiębiorstwa, nie można było zgłosić tego gruntu jako wewnętrznej dostawy.

A oto lista transakcji uznanych za dostawy towarów:

- przeniesienie prawa własności poprzez zamówienie dokonane przez lub w imieniu władz publicznych lub zgodnie z prawem;

- dostarczenie towarów zgodnie z umową wynajmu-kupna lub umową sprzedaży lub kupna towarów z odroczoną płatnością;
- transfer dokonany przez lub dla brokera pobierającego prowizję, tj. sprzedającego towary w swoim własnym imieniu, ale na ryzyko i konto osoby trzeciej;
- wycofanie towarów z działalności gospodarczej na użytek własny, swoich pracowników lub w celu dokonania darowizny;
- stosowanie zakupionych towarów dla innych celów niż prowadzenie działalności gospodarczej.

W wielu przypadkach państwa członkowskie mają dowolność w podejmowaniu decyzji, czy pewne transakcje mają być traktowane jako dostawa czy nie. Wybór ten istnieje, na przykład, jeśli chodzi o przekazywanie pewnych praw do własności nieruchomości, takie jak prawa *in rem* lub z akcji albo procentu równego akcjom, dającym posiadaczowi *de iure* lub *de facto* prawo własności lub posiadania własności nieruchomości lub jej części.

Również świadczenie prac budowlanych może być uważane za dostawę. Należy do tego, na przykład, umowa budowlana, na mocy której firma budowlana podejmuje się budowy na gruncie należącym do zleceniodawcy. W tym przypadku dostarczenie pracy uważa się za dostawę podlegającą opodatkowaniu. Podobnie dzieje się gdy dochodzi do wzięcia w użytkowanie własności, jeśli użytkownik nie jest uprawniony do odliczenia VAT-u. Uważa się to za „wewnętrzną” dostawę i użytkownik musi uiścić VAT od całkowitych kosztów budowy. Zdarza się tak na przykład, kiedy bank, który nie może odliczyć zapłaconego podatku, zleca budowę nowego budynku na swoim własnym gruncie. Wtedy to VAT jest należny od sumy umowy plus wartość gruntu. Naturalnie VAT ten może być odliczony.

Nie jest jasne, czy jako dostawa ma być traktowany transfer towarów na podstawie umowy tzw. finansowania-leasingu. W świetle postanowień Dyrektywy konkluzja byłaby następująca: leasing to bardziej dostawa usługi aniżeli towaru. Niemniej jednak decyzja Trybunału Sprawiedliwości, dotycząca własności ekonomicznej, sugeruje, iż taka umowa mogłaby być traktowana jako dostawa towarów.

Przeniesienie jedynie własności materialnej a nie prawnej nie przeszkadza, aby transakcje były traktowane jako dostawy. Gdyby przeniesienie własności prawnej było czynnikiem decydującym o zaistnieniu dostawy podlegającej opodatkowaniu, to VAT byłby nakładany w różnych odstępach czasu, w różnych państwach członkowskich, zależnie od tego, czy własność została przeniesiona umową (tak jak we Francji, Włoszech czy Belgii), czy też przez oficjalny akt dostawy (jak w Holandii).

Państwa członkowskie mogą także uważać za podlegające opodatkowaniu dostawy na mocy umowy o wykonaniu zamówienia z materiałów klienta. Artykuł 5 (5a) Szóstej Dyrektywy dodaje do tej klauzuli następujące wyjaśnienie: „to znaczy dostarczenie przez kontrahenta jego klientowi własności ruchomej, wykonanej lub złożonej przez kontrahenta z materiałów lub przedmiotów powierzonych mu przez klienta dla tego właśnie celu, niezależnie od tego, czy kontrahent zapewnił część użytych materiałów, czy nie”.

W sprawie, która toczyła się przed Sądem Unii zadecydowano, że państwa członkowskie nie mają całkowitej swobody w definiowaniu pracy zakontraktowanej, szczególnie, że Dyrektywa zawiera tę definicję, tj. wyjaśnienie przytoczone powyżej. Biorąc pod uwagę cel Szóstej Dyrektywy, termin *wykonana* w powyższej definicji powinien mieć identyczne znaczenie we wszystkich państwach członkowskich. Sąd ustanowił, że wykonanie jakiegos przedmiotu zakłada stworzenie przedmiotu, który do tej pory nie istniał.

Następnym wariantem dostawy podlegającej opodatkowaniu jest użycie towarów zrobionych przez siebie, kiedy VAT na te towary (jeśli nabyte byłyby od innych osób podlegających

opodatkowaniu) nie byłyby w całości odpisywane. Opodatkowanie takich samodostaw może być niezbędne, by zapobiec marginalizacji normalnych dostaw.

Państwa członkowskie mogą uważać, iż nie nastąpiła dostawa towarów i usług w przypadku przeniesienia całości majątku firm lub jego części. W takim przypadku odbiorca jest traktowany jako następca tego, kto dokonuje przeniesienia. W rezultacie suma podatku VAT należna nie jest pobierana przez władze podatkowe, jako że i tak jest odpisywana.

Świadczenie usługi jest zdefiniowane w art. 6 Szóstej Dyrektywy jako każda transakcja, której wynikiem nie jest zaopatrzenie w towary. Korzystanie z usług dla celów nie związanych z prowadzeniem interesów jest traktowane jako transakcja podlegająca opodatkowaniu. Państwa członkowskie mogą odejść od tej zasady, pod warunkiem, że nie prowadzi to do nieuczciwej konkurencji.

Szósta Dyrektywa zawiera szczegółowy system dla określania miejsca, gdzie dostarczona jest usługa. Obowiązuje generalna zasada, że usługi wykonane są w miejscu, gdzie dostawca usług mieszka lub gdzie ma stałe miejsce, z którego te usługi są świadczone. Gdyby ta zasada była jedynym kryterium, wszystkie dostarczone usługi np. przez duńskich przedsiębiorców podlegałyby duńskiemu VAT-owi. W takim przypadku nie miałyby znaczenia, gdzie te usługi wykonano lub gdzie odbiorca mieszka lub korzysta z nich.

Ścisłe stosowanie tej zasady kłóciłoby się z główną regułą jeśli chodzi o podatek VAT, tzn. że nałożony jest on w miejscu, gdzie dostawa jest używana lub konsumowana, tj. w kraju, gdzie korzysta się z dostawy (zasada kraju przeznaczenia). Ponadto całościowe stosowanie tejże zasady prowadziłoby do nierównej konkurencji pomiędzy dostawcami z Unii i ich rywalami, prowadzącymi działalność w kraju trzecim, gdyż ci ostatni mogliby świadczyć usługi bez płacenia VAT-u, podczas gdy dostawcy z Unii byłiby zobowiązani pobierać VAT. Z tego powodu, stworzono trzy podstawowe wyjątki od zasady głównej:

a) usługi związane z nieruchomościami są dostarczane w miejscu, gdzie majątek ten znajduje się; odnosi się to np. do firm budowlanych, które przebudowują budynki lub przeprowadzają naprawy, a także do architektów, którzy projektują nieruchomości;

b) usługi transportowe są dostarczane w miejscu, gdzie przewóz ma miejsce, w nawiązaniu do przebytych odległości; w teorii zatem, transport międzynarodowy jest opodatkowany w różnych krajach, jednakże w większości przypadków usługi transportowe są obłożone zerową stawką VAT-u, więc nie pobiera się podatku; natomiast do przewozów w obrębie Unii stosuje się specjalne zasady;

c) za miejsce wykonania pewnych czynności uważa się miejsce, gdzie są one fizycznie wykonane; zalicza się do nich m.in.: działalność sportową (np. organizacje wydarzeń sportowych), działalność naukową, edukacyjną i podobne rodzaje działalności, czynności związane z usługami transportowymi, takimi jak ładowanie i rozładowywanie.

Wiele rodzajów usług nie jest świadczonych w miejscu, gdzie usługodawca ma zarejestrowaną działalność gospodarczą, ale w miejscu, gdzie usługobiorca jest zarejestrowany lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Odnosi się to między innymi do następujących usług:

- przeniesienie i korzystanie z praw autorskich;
- usługi reklamowe;
- usługi konsultantów, inżynierów, księgowych, prawników, itp.;
- usługi, na które składa się przetwarzanie danych i dostarczanie informacji;
- zobowiązanie do powstrzymania się, w części lub całkowicie, od wykonywania działalności gospodarczej;
- transakcje bankowe, finansowe i ubezpieczeniowe;
- wynajem majątku ruchomego, za wyjątkiem pojazdów transportowych.

Jeśli chodzi o transakcje w obrębie Unii, Dyrektywa 91/680/EEC postanawia, co następuje: ogólnie rzecz biorąc, dostawa towarów do drugiego państwa członkowskiego przez osoby podlegające opodatkowaniu jest zwolniona z podatku VAT (art. 28c), a dostawy towarów, które są zwolnione od podatku w kraju, z którego pochodzą, są opodatkowane w kraju przeznaczenia (art. 28a); VAT należny od nabycia towarów można odpisać, o ile towary są użyte do działalności, która korzysta z prawa odpisów podatkowych. Zatem osoby prawne, nie podlegające opodatkowaniu, podlegają podatkowi VAT, kiedy nabywają towary w obrębie Unii. Nabycie towarów w obrębie Unii jest zdefiniowane jako „nabycie prawa dysponowania własnością ruchomą, dotykającą, wysłaną lub przywiezioną dla osoby nabywającej te towary przez lub w imieniu sprzedającego lub osoby nabywającej te towary, do państwa członkowskiego innego niż to, z którego towary te zostały wysłane lub przewiezione”.

Niemniej jednak, kiedy:

- 1) rolnicy uprawnieni do systemu jednolitych stawek,
 - 2) osoby podlegające opodatkowaniu lecz nie uprawnione do odpisów VAT i
 - 3) osoby prawne nie podlegające opodatkowaniu
- nabywają towary (wyłączając nowe środki transportu i towary objęte akcyzą) w drugim państwie członkowskim za kwotę nie przekraczającą 10.000 ECU (państwa członkowskie mogą określić wyższy próg), to takie zakupy są wyłączone z pojęcia nabycia w obrębie Unii. Formułując to ściślej – nie podlegają one podatkowi VAT i w wyniku tego zakup jest opodatkowany w państwie członkowskim, z którego towary te są wysyłane lub przewiezione. Odwracając sytuację: kiedy wyżej wymienione osoby dokonują zakupu towarów w innych państwach członkowskich przekraczając ustalony próg (lub jeśli przekroczyły one ten próg w poprzednim roku kalendarzowym), to takie zakupy są traktowane jako nabycie w obrębie Unii.

Dyrektywa ponadto nakazuje, aby pewne transakcje, o których mowa poniżej, były traktowane jako dostawy towarów dokonanych wg uzgodnień, po których następuje nabycie towarów w obrębie Unii:

- po pierwsze, transakcją taką jest dostarczenie drugiej osobie, podlegającej opodatkowaniu, pracy zakontraktowanej pod pewnymi warunkami, z którymi wiążą się postanowienia art. 5(5) Szóstej Dyrektywy;
- po drugie, podobnie traktowany jest przewóz towarów przez osobę podlegającą opodatkowaniu z terenu jej firmy do drugiego państwa członkowskiego (art. 28a (5)(b)).

Mimo iż pewne transakcje w obrębie Unii nie mieszczą się w systemie dostaw, to koniecznym jest by wiedzieć, gdzie towary znajdują się, aby zapobiec oszustwom i nieopodatkowanej konsumpcji. Dlatego też np. dokonywane przez osoby podlegające opodatkowaniu przewozy towarów z terenu ich firm do drugiego państwa członkowskiego, są uważane za dostawy wewnętrzne.

Obowiązuje ogólna zasada, że wszystkie dostawy towarów do drugiego państwa członkowskiego są zwolnione z podatku pod warunkiem, że nabywca ma określony status. Zasada ta jest rozszerzona w przypadku dostaw nowych prywatnych pojazdów w obrębie Unii i innych nowych środków transportu; takie dostawy są zwolnione z podatku niezależnie od statusu odbiorcy czy sprzedającego. Tak więc, kiedy nabywający lub sprzedający jest osobą prywatną lub osobą nie podlegającą opodatkowaniu lub osobą całkowicie zwolnioną z podatku, to dostawa nowego środka transportu z drugiego państwa członkowskiego jest także zwolniona z podatku.

Terminem „środek transportu” określa się łódzie o długości ponad 7,5 metra, samoloty o wadze przy starcie większej niż 1550 kg, zmotoryzowane pojazdy lądowe o pojemności silnika większej niż 48 ccm lub mocy powyżej 7,2 kW, przeznaczone do przewozu osób lub towarów. Aby środki transportu nie zostały uznane za nowe, muszą zostać spełnione dwa następujące warunki:

- 1) muszą upłynąć trzy miesiące od momentu rozpoczęcia działalności,
- 2) środki transportu muszą mieć przebieg przekraczający 3000 km w przypadku pojazdów lądowych, spędzić w wodzie ponad 100 godzin w przypadku łodzi, być w powietrzu ponad 40 godzin w przypadku samolotów.

Jeśli jakakolwiek osoba, dostarczająca nowy środek transportu do drugiego państwa członkowskiego, uważana jest za osobę podlegającą opodatkowaniu, to państwo członkowskie, które jest miejscem przeznaczenia tejże dostawy, powinno zezwolić osobie podlegającej opodatkowaniu skorzystać z prawa odliczenia podatku VAT. Dyrektywa postanawia, że prawo odliczenia przysługuje tylko w momencie dostawy i że to odliczenie jest ograniczone do wysokości podatku VAT, nie przekraczającej sumy, którą należałoby zapłacić, gdyby dostawa nie była zwolniona od podatku. Ten punkt Dyrektywy chroni przed handlem wewnątrz Unii polegającym na tym, że kupowano nowe samochody i odliczano VAT tylko po to, by sprzedać te samochody po cenie nominalnej, w celu zakupu drugiego samochodu w innym państwie członkowskim po cenie niższej niż cena nominalna.

W koncepcji VAT określenie miejsca dostawy nie gra żadnej roli w transakcjach ograniczonych do terenu, na którym obowiązuje jurysdykcja podatkowa. Jeśli w grę wchodzi kilka jurysdykcji albo towary są przewożone na inne terytorium lub usługi są wykonywane dla osób prowadzących działalność gdzie indziej, konieczna jest odpowiedź na pytanie, czy działalność ma miejsce w obrębie jednego terytorium, czy poza nim.

Generalna zasada Szóstej Dyrektywy, dotycząca miejsca dostawy, jest czytelna. Towary, które nie są wysyłane lub przewiezione, są traktowane jako dostarczone w miejsce, gdzie się znajdują. Problem lokalizacji pojawia się wówczas, kiedy towary są przewiezione lub wysłane przez sprzedającego lub kupującego. W tym przypadku za miejsce dostawy uważa się miejsce, z którego wysłał się towar. Towary eksportowane zwolnione są od podatku z prawem do jego odliczenia (tj. stawka zerowa).

Kiedy towary są instalowane lub składane przez dostawcę lub w jego imieniu, to za miejsce dostawy uważa się miejsce, w którym instalacja lub montaż odbywa się. Ta zasada zapobiega sprzedawaniu tychże towarów na przykład w kraju trzecim, przy zerowej stawce VAT, za cenę zawierającą koszty instalacji, podczas gdy VAT na towary importowane płacony jest tylko od wartości towarów.

Jeśli chodzi o miejsce zaopatrzenia przy zakupie towaru wewnątrz Unii, to Dyrektywa postanawia, że za takie miejsce uważa się punkt docelowy wysyłki lub transportu. W transakcjach wewnątrz Unii, ostateczne miejsce przeznaczenia nie jest znane wówczas, gdy dokonuje się transakcji na podstawie tzw. umów ABC, kiedy ten sam towar może być odsprzedawany przez różne osoby i dopiero na końcu łańcucha tych transakcji wiadomo jest, że towar ma być dostarczony przez pierwszą stronę bezpośrednio ostatniej. Dyrektywa mówi, że w takich okolicznościach, za miejsce nabycia towaru uważa się terytorium państwa członkowskiego, wydającego numer identyfikacyjny VAT, za pomocą którego towar został nabyty, bez wpływu na główną zasadę, że miejscem nabycia towaru jest punkt docelowy wysyłki lub transportu.

Zatem, kiedy A sprzedaje towar B (a oboje są z różnych państw członkowskich), to uważa się, że nabycie nastąpiło w państwie, z którego jest B. Kiedy zaś B sprzedaje towar C, który jest osiedlony w innym państwie członkowskim, za miejsce nabycia towaru uważane jest państwo C. Jednakże gdy A dostarcza towar bezpośrednio do C, to opierając się na głównej zasadzie, B nabywa towar w państwie C. Dyrektywa zaleca, aby w takich okolicznościach państwo członkowskie B przedsięwzięło kroki, by uniknąć podwójnego opodatkowania.

Generalna zasada, jeśli chodzi o zlokalizowanie miejsca świadczenia usług, jest taka, że uważa się za nie miejsce, w którym świadczący usługi założył swoją firmę lub gdzie ma stałe

miejsce prowadzenia swej działalności. Aby uniknąć konfliktu w przypadkach, kiedy usługi świadczone są w skali międzynarodowej, wprowadzono wiele wyjątków od zasady ogólnej. Warto zauważyć, że import usług nie jest transakcją podlegającą opodatkowaniu w Europie, z czego wynikają szczegółowe schematy, pomocne w lokalizacji miejsca realizacji usług. Wskutek tego usługi świadczone w powiązaniu z nieruchomościami, łącznie z usługami świadczonymi przez agentów handlu nieruchomościami, firmy budowlane i architektów, świadczone są w miejscu, gdzie ta nieruchomość jest usytuowana. Inne usługi – kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, działalność rozrywkowa i działalność w zakresie usług przewozowych – traktowane są jako wykonywane w miejscu, gdzie są fizycznie realizowane.

Zasady dotyczące miejsca wynajmu materialnej własności ruchomej spowodowały zbyt wiele błędnych interpretacji i dlatego ukazała się Dziesiąta Dyrektywa, która nakazuje takie samo traktowanie wynajmu, jak usług niematerialnych. Usługi niematerialne, świadczone na rzecz osób opodatkowanych z tytułu prowadzenia działalności w drugim państwie członkowskim, są tam opodatkowane. Usługi takie, świadczone osobom spoza Unii, podlegają opodatkowaniu tam, gdzie odbiorca usług prowadzi działalność, niezależnie od tego czy jest osobą podlegającą opodatkowaniu, czy nie (art. 9 (2) (e)). Do tych usług zalicza się działalność reklamową, przeniesienie i ustalenie praw autorskich, patentów, znaków towarowych i podobnych praw, usługi świadczone przez doradców, inżynierów, prawników, księgowych, usługi przetwarzania danych, transakcje bankowe, finansowe i ubezpieczeniowe. Kiedy miejsce świadczenia tychże usług jest w drugim państwie członkowskim inne niż to, w którym dostawca prowadzi działalność, stosuje się obciążenie zwrotne, tj. odbiorca usługi podlega wtedy podatkowi VAT – co musi przedstawić w okresowym sprawozdaniu i uiścić należność urzędowi podatkowemu, o ile nie jest uprawniony do odliczenia kwoty należnej do zapłaty. Biorąc pod uwagę tę ostatnią kategorię usług, państwa członkowskie mogą odstąpić od generalnej zasady i za miejsce świadczenia uważać terytorium Unii lub miejsce poza nim, aby uniknąć podwójnego opodatkowania lub nieopodatkowania.

Jak już wspomniano, miejsce w którym dostawca lub klient prowadzi swoją działalność lub ma stałą siedzibę decyduje o tym, gdzie usługi są świadczone. Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności nie jest jednakowe we wszystkich państwach członkowskich. Godnym uwagi jest fakt, że dyrektywy dotyczące VAT-u nie zawierają dokładnej definicji. Najlepszą wytyczną w tym względzie jest orzeczenie Sądu UE stanowiące, że miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, takiej jak np. obsługa maszyn hazardowych na pokładzie statku odbywającego rejsy na otwartym morzu, tzn. poza terytoriami, może być uważane za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, jeśli tylko w tym miejscu obecni są ludzie i zasoby techniczne niezbędne do świadczenia tego rodzaju usług.

Jeśli chodzi o miejsce świadczenia usług, to istnieje pięć odstępstw od Dyrektywy Szóstej, a mianowicie usługi: transportowe, podporządkowane usługom transportowym, oferowane przez brokerów i innych pośredników usług obu powyższych typów oraz inne usługi świadczone przez brokerów i innych pośredników.

Dyrektywa Szósta stanowi, że miejsce, gdzie usługi transportowe są dostarczone jest miejscem, do którego transport jest świadczony, z uwzględnieniem przebytych odległości. Dyrektywa na temat zniesienia barier (z 16 grudnia 1991 r.) postanawia, że miejscem wewnątrzunijnego transportu towarów jest miejsce, z którego ten transport się rozpoczyna. Jednakże kiedy usługi transportowe są świadczone klientowi w innym państwie niż to, z którego transport wyrusza, a usługa świadczona jest na numer identyfikacyjny VAT klienta, to za miejsce dostarczenia tychże usług transportowych uważa się państwo, które wydało numer identyfikacyjny VAT. Przepisy postanawiają także, iż klient podlega podatkowi VAT, kiedy owe usługi wykonane są przez oso-

bę podlegającą opodatkowaniu, która osiedlona jest za granicą. Tak więc zastosowane jest tu obowiązkowe obciążenie drugiej strony. Dostarczanie usług transportowych osobom prywatnym jest oparte na zasadzie, że miejscem dostarczenia takich usług jest miejsce, gdzie transport rozpoczyna się.

W oparciu o Dyrektywę Szóstą, za miejsce dostarczenia usług podporządkowanym usługom transportowym uważa się to, w którym usługi są fizycznie wykonane. Ponadto, Dyrektywa na temat usuwania barier fiskalnych postanawia, że za miejsce dostarczenia usług podporządkowanych wewnątrzunijnym usługom transportowym towarów, świadczonych na numer identyfikacyjny VAT klienta, uważa się miejsce terytorium państwa członkowskiego, które ten numer identyfikacyjny wydało.

Według tychże przepisów, miejsce dostarczenia usług przez brokerów lub innych pośredników jest miejscem, gdzie wykonawca usługi założył swoją firmę. Wprowadzone zmiany stanowią, że miejscem dostarczenia wyżej wymienionych usług (które tworzą część wewnątrzunijnego transportu towarów) jest miejsce wyjazdu. Natomiast miejscem usług pośredników (których celem działalności jest podporządkowany wewnątrzunijnemu transportowi towarów) jest miejsce, gdzie usługi podporządkowane są fizycznie wykonywane.

W obu przypadkach jednakże za miejsce świadczenia usług pośredników, wykonywanych na numer identyfikacyjny VAT klienta, uważa się miejsce na terytorium państwa, które ten numer identyfikacyjny wydało. Zatem, na przykład, usługi transportowe świadczone przez firmę przewozową lub usługi pośrednictwa świadczone klientowi z Niemiec, na jego numer identyfikacyjny VAT, przez brokera operującego w Holandii, są opodatkowane w Niemczech, chociaż transport towaru zaczyna się we Francji.

Na koniec wreszcie, dla wszystkich innych usług świadczonych przez brokerów lub innych pośredników, poza transportowymi i brokerskimi i poza tymi, które odnoszą się do niematerialnych usług wspomnianych w artykule 9 (2) (e) Dyrektywy Szóstej – miejscem ich dostarczenia jest miejsce, gdzie te usługi są fizycznie wykonywane, o ile nie są świadczone na numer identyfikacyjny VAT klienta zarejestrowanego w państwie członkowskim innym niż państwo pośrednika. Uważa się, że takie usługi mają miejsce w państwie, które wydało numer identyfikacyjny VAT.

Bez wyrównania stawek VAT, rezultatem niczym nie ograniczonego opodatkowania zakupów dokonanych przez osoby indywidualne w państwie członkowskim, gdzie zakupu dokonano, mogłaby być zmiana trendu w handlu, poprzez sprzedaż wysyłkową do państwa członkowskiego z najniższymi stawkami VAT. Sprzedaż taka obejmuje takie formy jak sprzedaż pocztowa czy telezakupy i polega na wysyłaniu towarów do klienta w innym państwie członkowskim.

Dyrektywa postanawia, że za miejsce dostawy towaru wysłanego lub przewiezonego przez dostawcę, lub w jego imieniu, z jednego państwa członkowskiego, innego niż państwo docelowe, uważa się punkt docelowy tej wysyłki lub transportu. Zasada ta dotyczy osób nie podlegających opodatkowaniu, osób podlegających opodatkowaniu i instytucji publicznych korzystających z systemu, który polega na tym, iż nabycie towaru poniżej progu minimalnego 10.000 ECU nie jest opodatkowane w państwie, gdzie dokonano zakupu, nie dotyczy też jakichkolwiek innych osób nie podlegających opodatkowaniu, tj. prywatnych konsumentów.

Zatem zakupy poniżej progu 10.000 ECU przez rolników opodatkowanych według systemu jednolitych stawek, przez osoby podlegające opodatkowaniu i nie uprawnione do odliczeń VAT i przez instytucje publiczne, są zwykle opodatkowane w państwie, gdzie dokonano zakupu, chyba że towar został zakupiony korzystając z jednej z form sprzedaży wysyłkowej. Sprzedaż wysyłkowa nowych samochodów, a także towarów dostarczanych po zmontowaniu lub instalacji (dla których postanawia się, że są opodatkowane tam, gdzie ma miejsce instalacja lub montaż) jest wyłączone z tej zasady.

Zasada opodatkowania w punkcie docelowym wysyłki lub transportu nie jest stosowana, kiedy ogólna wartość towarów przesłanych przez dostawcę do tego samego państwa członkowskiego nie przekracza 100.000 ECU lub nie przekroczyła tego progu w poprzednim roku kalendarzowym. Zasada ta jest jeszcze bardziej powikłana z powodu przepisu, który stanowi, że państwo członkowskie może ograniczyć próg sprzedaży wysyłkowej, opodatkowanej w kraju wysyłki, do 35 000 ECU na sprzedawcę, i poprzez klauzulę mówiącą, że sprzedawcy mogą decydować, pomimo progu, o opodatkowaniu się w państwie przeznaczenia.

W sumie, sprzedaż wysyłkowa – wyłączając nowe środki transportu i wyroby po montowaniu lub instalacji – jest opodatkowana w kraju przeznaczenia, o ile sprzedający nie przekroczy progu stosowanego w kraju przeznaczenia. Zasady te dotyczą również sprzedaży wysyłkowej instytucjom publicznym i pewnym kategoriom osób podlegających opodatkowaniu, o ile ich zakupy wewnątrz Unii przekraczają minimalny próg 10.000 ECU lub kiedy zdecydowali oni o opodatkowaniu się z racji nabycia towarów w kraju przeznaczenia.

Dyrektywa 91/680/EEC zmieniła miejsce zaopatrzenia w towary i wytyczyła nowe zasady co do miejsca dostawy przy nabywaniu towarów wewnątrz Unii, a ponadto wprowadziła zmiany w porównaniu z Szóstą Dyrektywą, dotyczące miejsca świadczenia usług. Wraz ze zmianą miejsca zaopatrzenia w towary w przypadku sprzedaży wysyłkowej Dyrektywa ustanawia, że jeśli towar jest dostarczany do konsumpcji na pokłady statków, samolotów lub pociągów podczas przewozu, a miejsce wyjazdu i przeznaczenia znajdują się na terytorium Unii, to miejscem zaopatrzenia w towar jest miejsce, gdzie towar znajduje się w czasie rozpoczęcia przewozu.

Jeśli chodzi o miejsce zaopatrzenia przy zakupie towaru wewnątrz Unii, to Dyrektywa postanawia, że uważa się za nie punkt docelowy wysyłki lub transportu. W transakcjach wewnątrz Unii, ostateczne miejsce przeznaczenia nie zawsze jest znane, kiedy dokonuje się transakcji na takich zasadach, jak omówione umowy ABC. Dyrektywa mówi, że w takich okolicznościach za miejsce nabycia towaru uważa się terytorium państwa członkowskiego, które wydało numer identyfikacyjny VAT, za pomocą którego towar został nabyty, bez wpływu na główną zasadę, że miejscem nabycia towaru jest punkt docelowy wysyłki lub transportu.

Panowało odczucie, że rozwiązanie dotyczące umów ABC powoduje zbyt wiele komplikacji i wydano Dyrektywę upraszczającą 92/111/EEC. W rezultacie kiedy A zarejestrowany w państwie członkowskim A, sprzedaje towary B zarejestrowanemu w państwie członkowskim B na numer identyfikacyjny VAT strony B, wydany przez państwo członkowskie B, a towary są bezpośrednio dostarczane C w państwie członkowskim C, to nabycie przez B w członkowskim państwie C podlega podatkowi VAT w państwie członkowskim C. Zgodnie z regułą główną zostają spełnione dwa warunki:

1) nabywca (tj. B) ustala, że dokonał nabycia w obrębie Unii na potrzeby dalszej dostawy dokonanej w państwie członkowskim C, za którą podatkiem VAT zostanie obciążony odbiorca C (tj. stosuje się obciążenie zwrotne);

2) nabywca (tj. B) spełnia obowiązek urzędowy, a mianowicie w swoim spisie w państwie członkowskim B odnotowuje, że C został wyznaczony jako odbiorca podlegający opodatkowaniu.

Stosownie do artykułu 10 Szóstej Dyrektywy, do zdarzenia podlegającemu obciążeniu podatkiem dochodzi, kiedy spełnione zostają niezbędne warunki prawne dla pobrania podatku, to jest kiedy towary są dostarczone lub usługi wykonane. W tym momencie podatek staje się należny, to znaczy, organy podatkowe są upoważnione do jego ściągania. Dostawy, które dają podstawy do not rozliczeniowych lub uregulowania płatności są uważane za zakończone w momencie, kiedy wygasa termin ich uregulowania. Jeśli dokonana jest wpłata na konto przed dostawą, to VAT staje się należny w momencie wydania pokwitowania wpłaty.

Chociaż dopiero dostarczenie towarów czy wykonanie usługi powoduje zaistnienie wydarzenia podlegającego podatkowi, to Szósta Dyrektywa postanawia, iż może dojść do zdarzenia

podlegającego podatкови, lub przynajmniej powstania zobowiązania podatkowego, kiedy dostawca wystawia fakturę na te towary lub usługi. Osoba podlegająca opodatkowaniu z tytułu dostawy jest zwykle odpowiedzialna za zapłacenie podatku. Kiedy osoba podlegająca opodatkowaniu i odpowiedzialna za zapłacenie podatku zamieszkuje za granicą, państwa członkowskie mogą przyjąć rozwiązanie, iż podatek ten będzie opłacany przez kogoś innego niż ta osoba zamieszkała za granicą. Można też ustanowić współodpowiedzialność za zapłacenie podatku wspólną lub indywidualną. Podatek staje się należny w momencie wydania faktury lub, najpóźniej, piętnastego dnia następnego miesiąca po tym, w którym dokonany został zakup.

Jeśli chodzi o towary importowane, VAT staje się należny w momencie, kiedy towary są wwożone na terytorium Unii. Państwa członkowskie mogą łączyć płatności fiskalne, a więc podatkowe i celne.

Stawki VAT wyrażone są jako odsetek od kwoty podlegającej opodatkowaniu, którą dostawca ma otrzymywać od nabywającego, klienta lub osób trzecich. Oddzielne klauzule regulują samodostawy i wewnętrzne zaopatrzenie (art. 11 (A) (1)). Kwota podlegająca podatкови, jeśli chodzi o towary importowane, jest powiązana z ich wartością celną, określaną zgodnie z przepisami obowiązującymi na terenie Unii.

W tym miejscu należy wspomnieć o specjalnym statusie towarów „z drugiej ręki” i ich obciążeniu podatkowym. Fakt, że podatek mógłby być pobrany więcej niż raz w odniesieniu do tego samego produktu, doprowadził do podjęcia środków łagodzących. Szósta Dyrektywa (art. 32) zezwala państwom członkowskim na utrzymanie w mocy swoich narodowych systemów. Systemy te zazwyczaj dopuszczają zastosowanie niższych kwot podlegających opodatkowaniu w przypadku dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich, dopóki Rada nie przyjmie, zaproponowanego przez Komisję, wspólnego dla całej Unii systemu opodatkowania tych towarów.

Postanowiono, że kwota podlegająca opodatkowaniu w odniesieniu do wewnątrzunijnego nabycia towaru, musi być ustanowiona zgodnie z art. 11 (A) Szóstej Dyrektywy, który dotyczy podatków za dostarczanie towarów i usług na dane terytorium. W szczególności, w przypadku fikcyjnych zakupów, kwota opodatkowana musi być określona zgodnie z postanowieniami na temat dostaw wewnętrznych i samodostaw.

Początkowe postanowienia Szóstej Dyrektywy zastrzegały, iż stawki są ustalane przez same państwa członkowskie, ale standardowa stawka, stosowana przy zakupie towarów, usług i imporcie towarów (art. 12(3) i (5)), musi być taka sama, by spełniony został wymóg neutralności. Państwom członkowskim wolno stosować podwyższone lub zredukowane stawki do pewnych kategorii dostaw pod warunkiem, że każda obniżona stawka jest ustalona na takim poziomie, iż pozwala na odliczenie całkowitej sumy podatku w sposób normalny (art. 12(4)). Powodem istnienia tego wymogu jest dążność do uniknięcia zwrotów podatkowych. Z teoretycznego punktu widzenia wymogu tego nie można usprawiedliwić, gdyż ostatecznie podatek obciąża konsumenta.

W dniu 18 marca 1991 Rada ECOFIN sformułowała następujący wniosek generalny, jeśli chodzi o stawki podatku VAT: opodatkowanie obrotu w obrębie Unii w kraju przeznaczenia wymaga wprowadzenia specjalnych zarządzeń, które powinny umożliwić uniknięcie zasadniczych nieprawidłowości w rywalizacji gospodarczej. W związku z tym Rada zdecydowała, by odpowiednio skonkretyzować wnioski z 18 grudnia 1989 roku, dotyczące ujednoczenia stawek i klasyfikacji produktów.

Ustalono, że państwa członkowskie będą miały możliwość zastosowania, wraz ze zwykłą stawką, jednej lub dwu zredukowanych stawek, które z konieczności będą ustalone poniżej zwykłej stawki ustanowionej w Unii.

Poziom tych zredukowanych stawek powinien ponadto być nie mniejszy niż stawka minimum, która miała zostać przyjęta 1 stycznia 1993 przez Radę w granicach dla stawek zredukowanych, zaproponowanych przez Komisję. Powinno to także odbyć się zgodnie z artykułem 12(4) Szóstej Dyrektywy VAT.

Wyczerpująca lista towarów i usług, dla których państwa członkowskie mogą zastosować zredukowaną stawkę, została sporządzona na potrzeby członków Unii. Lista ta zawiera podstawowe produkty, a także towary i usługi, które zgadzają się z celami polityki socjalnej i kulturalnej, pod warunkiem, że produkty te nie mają wpływu lub mają ograniczony wpływ na nieuczciwą konkurencję.

Zakres obowiązywania stawki zredukowanej mógł być określony w oparciu o następującą listę produktów i usług, zawartą w tzw. Aneksie H:

- artykuły spożywcze dla ludzi i zwierząt (wyłączając napoje alkoholowe),
- dostawy wody,
- produkty farmaceutyczne,
- sprzęt medyczny dla niepełnosprawnych,
- transport pasażerski,
- książki, gazety i periodyki,
- bilety na pokazy, do teatru, kina, cyrku, na targi, koncerty, do muzeum, zoo, na wystawy, do biblioteki, i dostęp do telewizji,
- twórczość pisarzy, kompozytorów itd. i prawa autorskie,
- socjalne budownictwo mieszkaniowe,
- dostawy dla rolników,
- noclegi w hotelach,
- wynajem miejsc campingowych,
- bilety na imprezy sportowe,
- używanie obiektów sportowych,
- działalność charytatywna i socjalna,
- pogrzeby, kremacje,
- opieka medyczna w szpitalach, sanatoriach, itd. oraz usługi dentystyczne,
- czyszczenie ulic i wywóz śmieci.

Klasyfikacja nośników energii dla ogrzewania i oświetlenia była możliwa dopiero w świetle wyboru, jaki zostanie dokonany, jeśli chodzi o podatek akcyzowy.

Ostatecznie 24 czerwca 1991 roku Rada ECOFIN zdecydowała o strukturze stawek po roku 1992. Decyzje te ujęto w dwu punktach.

1. Państwa członkowskie deklarują, że począwszy od stycznia 1993 roku zastosują zwykłą stawkę VAT, nie mniejszą niż 15%.

Wraz ze stawką zwykłą, państwa członkowskie będą mieć możliwość zastosowania jednej lub dwu stawek zredukowanych, nie niższych niż 5%, których zakres zostanie określony na bazie listy towarów i usług, zawartej we wnioskach Rady ECOFIN z 18 marca 1991 roku. Lista ta może być uzupełniona na podstawie opinii Parlamentu Europejskiego. Państwa członkowskie mogły też zastosować zredukowaną stawkę VAT na gaz naturalny i elektryczność, co jest wynikiem pozytywnej opinii Komisji. Jeśli chodzi o usługi restauracyjne, odzież i obuwie dziecięce, a także budownictwo mieszkaniowe, to państwa członkowskie, które 1 stycznia 1991 stosowały zredukowaną stawkę do jednego lub więcej z tych towarów, mogą stosować ją dalej w odniesieniu do tego lub tych towarów.

2. W okresie przejściowym, państwa członkowskie będą miały możliwość stosowania stawki VAT niższej niż minimum 5%, ustanowione dla stawki zredukowanej, ale pod pewnymi warunkami.

Te mianowicie państwa członkowskie, które 1 stycznia 1991 stosowały, w odniesieniu do niektórych towarów i usług, a przy tym – w zgodzie z obowiązującym prawem Unii, niższą stawkę niż minimum dla zredukowanej stawki, będą miały możliwość jej zachowania, włączając w to także stawkę zerową, dla tychże towarów i usług. O ile ta możliwość niesie niebezpieczeń-

stwo nieuczciwej konkurencji na polu nośników energii dla ciepłownictwa i oświetlenia, to państwo członkowskie może, mając pozytywną opinię Komisji, zastosować zredukowaną stawkę na te towary. Te państwa członkowskie, które na mocy pierwszego akapitu punktu 1 będą zobligowane do podniesienia, z dniem 1 stycznia 1993 roku, swoich zwykłych stawek podatku VAT o ponad 2%, będą miały możliwość zastosowania niższych zredukowanych stawek na inne produkty i usługi, pod warunkiem, że zostaną one w obrębie wysokości stawek zredukowanych i nie będą wynosić zero. Ponadto, te państwa członkowskie będą mieć możliwość zastosowania zredukowanych lub niższych stawek na usługi restauracyjne, odzież i obuwie dziecięce oraz budownictwo mieszkaniowe, pod warunkiem, że nie wyniosą one zero.

W okresie przejściowym państwa członkowskie, stosujące 1 stycznia 1991 zredukowaną stawkę na towary i usługi, które nie pojawiły się na liście dotyczącej zredukowanych stawek, będą miały możliwość dalszego ich stosowania wobec owych towarów i usług (lub wybrania jednej z dwu zredukowanych stawek), pod warunkiem jednakże, iż stawka ta nie jest niższa niż o 3% od minimum przyjętego dla stawki zredukowanej. Jeśli chodzi o Portugalię, to stawka ta może być niższa aniżeli minimum przyjęte dla stawki zwykłej, najpierw o 7% – do 31 grudnia 1993, a następnie – o 5% – do grudnia 1995.

Kiedy 16 grudnia 1991 r. przyjęto Dyrektywę 91/680/EEC, Rada Ministrów nie podjęła jeszcze ostatecznej decyzji co do struktury stawek. Natomiast w Dyrektywie z 19 października 1992 r. (Dyrektywa 92/77/EEC) przyjęto następujące zasady co do zbliżenia stawek VAT.

Po pierwsze artykuł 12(3) Szóstej Dyrektywy, mówiący o tym, że „stawka standardowa VAT powinna być ustalona przez każde państwo członkowskie jako procent kwoty podlegającej podatkowi i powinien być on taki sam dla dostaw towarów, jak i zaopatrzenia w usługi”, jest zastąpiony nowym paragrafem nakazującym, aby od 1 stycznia 1993 r. państwa członkowskie stosowały stawkę standardową, która od 31 grudnia 1996 r. nie może być mniejsza niż 15%. Opierając się na raporcie z działania ustaleń przejściowych i na podstawie propozycji systemu docelowego, które mają zostać przedłożone Komisji, Rada została zobowiązana do podjęcia jednoznacznej decyzji przed 31 grudnia 1995 r. co do poziomu minimalnej stawki standardowej, stosowanej po 31 grudnia 1996 r.

Po drugie, państwa członkowskie mogą stosować jedną z dwu zredukowanych stawek. Stawki te nie mogą wynosić mniej niż 5% i mogą się odnosić tylko do zaopatrzenia w towary i usługi określone w Aneksie H.

Po trzecie według nowego art. 12(3) państwa członkowskie mogą stosować obniżoną stawkę dla zaopatrzenia w gaz naturalny i elektryczność, jednak pod warunkiem, że nie prowadzi to do nieuczciwej konkurencji. Państwo członkowskie, rozważające użycie takiej stawki, musi najpierw poinformować Komisję, a Komisja musi wydać decyzję co do istnienia ryzyka nieuczciwej konkurencji. Jeśli Komisja nie wyda takiej decyzji w ciągu trzech miesięcy od otrzymania informacji, to uważa się, że takie ryzyko nie istnieje.

Ponadto dyrektywa na temat zbliżenia stawek VAT z 1992 r. nakazuje usunięcie pierwszego zdania art. 12(4) Szóstej Dyrektywy, które mówi, że „w pewnych przypadkach zaopatrzenie w towary i usługi może podlegać podwyższonym lub obniżonym stawkom”. Dodany jest natomiast nowy paragraf do reszty art. 12(4): „Każda stawka obniżona winna być ustalona w ten sposób, by kwota VAT, wynikająca z jej zastosowania, pozwalała na odpisy z podatku całości VAT, który można odpisać na mocy postanowień artykułu 17”.

Dyrektywa 92/77/EEC wprowadza nowy art. 28(2) (a)), który mówi: „Mogą zostać utrzymane zwolnienia podatkowe ze zwrotem zapłaconego podatku w poprzednim etapie i stawki obniżone, niższe od stawki minimalnej, określonej w art. 12(3), w związku ze stawkami obniżonymi, które miały moc prawną 1 stycznia 1991 r. i które zgodne są z prawem Unii oraz spełniają

socjalnej”), Aneks H nie określa żadnego z wyżej wymienionych rodzajów dostaw. Efektem tego postanowienia w połączeniu z poprzednimi jest to, że:

- państwa członkowskie, które 1 stycznia 1991 r. stosowały stawkę zerową lub stawkę obniżoną poniżej minimalnego poziomu 5% na usługi restauracyjne, rzeczy i obuwie dziecięce oraz budownictwo mieszkaniowe, mogły dalej stosować taką stawkę na te dostawy;

- państwa członkowskie, które na podstawie art. 12(3) będą zobligowane do podniesienia swoich stawek standardowych stosowanych 1 stycznia 1991 r. o więcej niż 2%, mogą stosować stawkę obniżoną poniżej minimalnego poziomu 5% na wyżej wymienione dostawy;

- państwa członkowskie, które 1 stycznia 1991 r. stosowały stawkę obniżoną (tj. nie mniej niż 5%) na usługi restauracyjne, rzeczy i obuwie dziecięce oraz budownictwo mieszkaniowe, mogły dalej stosować tę stawkę.

W drugim z wymienionych przypadków mają one też wybór zastosowania stawki obniżonej lub stawek obniżonych, nie niższych niż 12%.

Dyrektywa 92/77/EEC w nowym, dotyczącym zaniżenia stawek, art. 28(2)(e) stanowi, że: „państwa członkowskie, które 1 stycznia 1991 r. stosowały stawkę obniżoną na towary i usługi inne niż wymienione w Aneksie H, mogą stosować stawkę obniżoną lub jedną z dwu stawek obniżonych, dopuszczonych na mocy Artykułu 12(3) na te towary, pod warunkiem, że ta stawka nie jest mniejsza niż 12%”. Oczywiście to postanowienie dotyczy stawek obniżonych, które 1 stycznia 1991 r. już były wyższe od minimalnej stawki 5% i, przypuszczalnie były zgodne z prawem Unii i art. 17 Drugiej Dyrektywy. Niemniej jednak stawki te muszą być podniesione przynajmniej do poziomu 12%.

Ponadto Dyrektywa 92/77/EEC zawiera nowy art. 28(2)(f), który mówi: „Republika Helleńska może stosować stawki VAT do 30% niższe niż odpowiednie stawki stosowane w Grecji na lądzie stałym, w departamentach Lesbos, Kios, Samos, Dodekanez i Cyklady i na następujących wyspach Morza Egejskiego: Tasos, Północne Sporady, Samotraka i Skiros”. Preambuła Dyrektywy 92/77/EEC nie rzuca żadnego światła na ten wyjątek. Stwierdza jedynie, że w czasie okresu przejściowego pewne odchylenia w zakresie ilości i poziomu stawek są możliwe.

Standaryzacja zwolnień podatkowych jest niezbędna dla ustalenia wspólnej podstawy opodatkowania. W Szóstej Dyrektywie wyszczególnione są te zwolnienia. Należy rozróżnić zwolnienia bez prawa do zwrotu podatku (te są wyszczególnione w art. 13 jako zwolnienia w obrębie terytorium danego państwa) oraz zwolnienia z prawem do zwrotu podatku, które są w istocie stawką zerową. Są to zwolnienia na towary importowane (art. 14), towary eksportowane (art. 15) i zwolnienia odnoszące się do międzynarodowego ruchu towarów (art. 16).

Zwolnienia w obrębie danego państwa obejmują dwie listy. Jedna dotyczy działalności zwolnionej z podatku w interesie społecznym, a druga dotyczy innej zwolnionej działalności. Ta pierwsza lista zawiera, między innymi, usługi pocztowe, medyczne, socjalne, edukacyjne i kulturalne (art. 13 (A)). Do innych zwolnień należą transakcje ubezpieczeniowe i reasekuracyjne, dzierżawa i wynajem nieruchomości, wynajem zabudowań i miejsc na parkowanie pojazdów, wynajem sejfów oraz transakcje bankowe i finansowe (art. 13 (B)).

Osoby podlegające opodatkowaniu nie mają prawa wyboru opcji opodatkowania w określonych transakcjach związanych z nieruchomościami i usługami finansowymi (art. 13 (C)), pod warunkiem, że państwo członkowskie, gdzie te transakcje mają miejsce, wprowadziło takie prawo.

W okresie przejściowym i pod pewnymi warunkami (art. 28) państwa członkowskie mogą dalej nakładać podatek na pewne rodzaje działalności, które są od niego zwolnione, mogą dalej zwalniać z podatku pewne rodzaje działalności podlegające opodatkowaniu lub mogą dać osobom podlegającym opodatkowaniu możliwość wyboru między opodatkowaniem a zwolnieniem z podatku.

Dyrektywa ustanawia także różnorakie zwolnienia podatkowe (z prawem do odpisu) na towary importowane, eksportowane czy transport międzynarodowy, głównie po to, by respektować zasadę kraju przeznaczenia.

Do zwolnień stosowanych w przypadku towarów importowanych należą te, które odnoszą się do dostaw dokonanych przez osoby podlegające opodatkowaniu w obrębie państwa, które gwarantują zewnętrzną neutralność (art. 14 (1)(a)). Dodatkowo wymienia się w Szóstej Dyrektywie różne zwolnienia, które albo mają swoje źródło w przepisach celnych, jak tranzyt, tymczasowy import i temu podobne albo w zwolnieniach od ceł, jak to zostało ustanowione we Wspólnych Taryfach Celnych (CCT) lub w uzgodnieniach międzynarodowych (art. 14(1)(b) do (g) i 16(1)). Zaopatrzenie w usługi – w powiązaniu z importem towarów – jest zwolnione z podatku lecz włączone do kwoty podlegającej opodatkowaniu (art. 14(1) (i)).

W okresie do 30 czerwca 1999 r. państwa członkowskie mogą zwolnić od podatku sklepy wolnocłowe od zaopatrzenia w towary, które mają być przewożone w bagażu osobistym podróżujących samolotem na liniach wewnątrz Unii lub drogą morską do drugiego państwa członkowskiego. To odstępstwo od koncepcji wewnętrznego rynku jest stosowane w odniesieniu do dostaw towarów sprzedawanych na pokładach samolotów lub statków w czasie wewnątrzunijnego przewozu pasażerskiego, a także do dostaw sprzedawanych przez sklepy wolnocłowe w jednym z dwu terminali tunelu pod Kanałem La Manche. Zwolnienie z podatków odnosi się do towarów, których ogólna wartość nie przekracza limitów stosowanych względem podróżujących pomiędzy krajami trzecimi a Unią.

W oparciu o art. 15 dostawa towarów eksportowanych z Unii i transport międzynarodowy (tj. do kraju trzeciego i nie w obrębie Unii) są zwolnione z podatku.

Dyrektywa na temat zniesienia granic fiskalnych (91/680/EEC) ustanawia zwolnienia podatkowe powiązane z transakcjami dokonanymi w obrębie Unii (art. 28c). Jak wspomiano wcześniej, dostawy w obrębie Unii są zwolnione z podatku, jeśli nabycie następuje w obrębie Unii.

Jedną z charakterystycznych cech systemu VAT jest to, że istnieje nie tylko obowiązek zapłacenia podatku, ale także prawo uzyskania zwrotu podatku zapłaconego innej osobie podlegającej opodatkowaniu. Ten system podlega różnego rodzaju regulacjom i oficjalnym zarządzeniom.

Prawo do odliczania VAT pojawia się w chwili, kiedy VAT staje się płatny przez dostawcę. Zwykle zbiega się to z momentem wydania faktury (art. 17). W rezultacie VAT może być odliczony, jak tylko staje się należny.

Szósta Dyrektywa rozróżnia cztery rodzaje podatku, który może być odliczony:

- podatek zapłacony innej osobie podlegającej opodatkowaniu w związku z dostarczeniem towarów lub usług;
- podatek należny lub zapłacony w związku z importem;
- podatek należny w związku z tzw. „wewnętrznymi dostawami” towarów lub usług, co z definicji może obejmować tylko część należnego podatku;
- podatek należny w związku z nabyciem w obrębie Unii.

Artykuł 17, paragraf 2 wymaga, by prawo do odliczeń było stosowane wyłącznie do towarów i usług, z których skorzystano w transakcjach podlegających opodatkowaniu. Są to dostawy towarów i usług, dostarczane i świadczone za określoną zapłatą (art. 2, paragraf 1 Dyrektywy). Naturalnie takie dostawy są opodatkowane wtedy jedynie, gdy nie są wyraźnie zwolnione z podatku. Dostawy nie są opodatkowane, jeśli nie są dokonane w obrębie terytorium państwa.

Zatem w tych wszystkich przypadkach prawo do odliczenia zapłaconego podatku nie byłoby stosowane. Aby tego uniknąć, art. 17 § 3 Szóstej Dyrektywy stwarza kilka wyjątków. Nie ma jednakże wyjątków dla dostaw nie dokonywanych w zamian za określoną zapłatę.

Zgodnie z postanowieniami Szóstej Dyrektywy, prawo do odliczeń stosowane jest do pewnych transakcji, które nie podlegają opodatkowaniu. Generalnie dotyczy to dostaw dokonywa-

nych poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu, gdyby dokonano ich w obrębie terytorium kraju.

Nie zezwala się natomiast na żadne odpisy podatkowe dla towarów i usług dostarczanych w odniesieniu do transakcji zwolnionych na mocy art. 13 lub dostarczanych w celach nie związanych z działalnością gospodarczą. Handlowiec, który używa towarów lub korzysta z usług dostarczonych dla celów zarówno opodatkowanych transakcji, jak i innych celów – zwolnionych z podatku i nie związanych z działalnością gospodarczą, może w rezultacie odpisać od podatku tylko tę część podatku, która jest przypisana tym pierwszym transakcjom (art. 17(5)). Dyrektywa ustala także metody kalkulacji (tak zwane kalkulacje *pro rata*) dla określenia części, którą można odpisać (art. 19). Główna zasada mówi, że część którą można odpisać składa się z ułamka, którego licznik stanowi całkowita kwota obrotu minus VAT, przypisywany transakcjom w odniesieniu do których VAT może być odpisany, a mianownik – całkowita roczna kwota obrotu minus VAT.

Ponadto Dyrektywa wprowadza różne zasady obowiązujące przy odpisach podatkowych, takie jak posiadanie faktury wystawionej w zgodzie z odpowiednimi zasadami lub posiadanie dokumentu importowego (art. 18).

Na podstawie art. 17(4) Szóstej Dyrektywy przyjęto dwie inne dyrektywy – Ósmą i Trzynastą. Na ich podstawie osoby podlegające opodatkowaniu, prowadzące działalność w innym państwie członkowskim (Ósma Dyrektywa) lub prowadzące działalność poza obszarem Unii (Trzynasta Dyrektywa), są uprawnione do zwrotu, kiedy nie prowadzą działalności podlegającej opodatkowaniu na obszarze terytorium, na którym muszą się zarejestrować. Jeśli jednak muszą się zarejestrować i złożyć okresowe zeznanie co do podatku VAT, to zapłacony VAT może być odpisany od VAT należnego.

Na podstawie Szóstej Dyrektywy osoba podlegająca opodatkowaniu może odpisać (bezwzględnie i w pełni) podatek na dobra inwestycyjne lub środki produkcji. Jeśli nie stworzono żadnych zasad rządzących zmianą części, która może być odpisana w okresie używalności środka produkcji, to początkowy odpis podatkowy mógłby prowadzić do nieusprawiedliwionej korzyści lub niekorzyści dla osoby podlegającej opodatkowaniu. Wprowadzono zatem klauzulę na ograniczony czas, w czasie którego można dostosować początkową kwotę odpisu, jeśli okaże się być nadmierna lub nieodpowiednia. Dyrektywa ustala pięcioletni okres dostosowawczy, uważany za odpowiadający normalnemu okresowi amortyzacji. Każdego roku 1/5 zapłaconego podatku na środek produkcji, gdy był on zakupiony, ma być dostosowana proporcjonalnie do rzeczywistego użycia (art. 20(2)). Państwa członkowskie zachowują dowolność przedłużenia tego okresu do lat dziesięciu.

Postanowiono też, że w przypadku zaopatrzenia w okresie dostosowawczym, środki produkcji winny być używane jako wciąż stosowane dla celów działalności gospodarczej tylko przez osoby podlegające opodatkowaniu, aż do wygaśnięcia okresu dostosowawczego. Takie rodzaje działalności gospodarczej są uważane za w pełni podlegające podatkowi. Natomiast są one uważane za w pełni zwolnione z podatku tam, gdzie dostawa jest w pełni zwolniona z podatku (art. 20(3)). Tak więc w pierwszym przypadku na pełen odpis zezwala się w pozostałym czasie okresu dostosowawczego, a w drugim – nie zezwala się na żaden odpis, czego efektem jest często przymus częściowego zwrócenia odpisanego podatku.

Szósta Dyrektywa ogranicza prawo do odliczeń podatkowych w stosunku do pewnych transakcji. Istnieje zastrzeżenie, że odliczenia nie będą dotyczyć wydatków poniesionych na cele nie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, takich jak wydatki na towary luksusowe, wypoczynek, rozrywkę. Sprecyzowanie tego zastrzeżenia leży w kompetencji Rady.

Kiedy towary i usługi są nabywane, ważne jest ustalenie czy dotyczy je prawo do odliczeń. Nawet jeśli tak, to w pewnych przypadkach może okazać się, że odliczenie podatku było nie-

słusznie przyznane lub odmówiono go w ogóle. Możliwe jest też, że sposób korzystania z towarów zmienia się po zakupie do tego stopnia, że przyznano by prawo do odliczenia lub, może się tak zdarzyć, odmówiono by tego prawa, gdyby to zastosowanie istniało w chwili zakupu. Zdarza się to na przykład wtedy, gdy zakupione towary są początkowo używane dla dostaw podlegających opodatkowaniu lub zwolnieniu, a później (częściowo lub w całości) odwrotnie – zwolnieniu lub opodatkowaniu. Okres korekty dla towarów ruchomych wynosi 5 lat. W przypadku nieruchomości dóbr kapitałowych państwa członkowskie mogą ustalić ten okres na 10 lat.

Jeśli zajdą jakieś zmiany w tym okresie, trzeba skorygować zapłacony podatek. Państwa członkowskie mogą również domagać się korekty, tj. zwrotu odliczonego podatku już zapłaconego, jeśli towary zostają zgubione lub zaginęły.

Aby korzystać z prawa do odliczeń, osoba podlegająca opodatkowaniu musi posiadać fakturę od swojego dostawcy, która spełnia określone wymagania. W przypadku VAT zapłaconego od towarów importowanych, osoba ta musi przedstawić dokument importowy. Trybunał Sprawiedliwości zdecydował, że VAT źle pobrany na fakturze nie może być odpisany. Zasada ta jest stosowana także wówczas, jeśli osoba wydająca fakturę musi, zgodnie z ustawodawstwem tego państwa członkowskiego, zapłacić władzom podatkowym VAT określony na fakturze. Taka sytuacja mogłaby się zdarzyć, na przykład kiedy osoba podlegająca opodatkowaniu pobiera VAT od sprzedaży budynku, nawet jeśli ta transakcja jest zwolniona.

Szósta Dyrektywa ustanawia, że na podstawie wewnętrznego systemu, następujące podmioty są odpowiedzialne za zapłacenie VAT:

a) osoby podlegające opodatkowaniu, dokonujące transakcji podległych opodatkowaniu, innych niż usługi niematerialne, za miejsce dokonania których uważa się państwo odbiorcy usług; usługi te podlegają mechanizmowi obciążenia zwrotnego, tzn. odbiorca jest odpowiedzialny za opłacenie VAT, jeśli jest osobą podlegającą opodatkowaniu, osiedloną na obszarze Unii;

b) osoby korzystające z wyżej wymienionych usług niematerialnych;

c) każda osoba, która ujawnia VAT na fakturze.

Jeśli chodzi o import towarów, to ta osoba lub te osoby są odpowiedzialne za uiszczenie VAT, które są wyznaczone lub uznane przez państwo członkowskie jako importujące te towary.

Wprowadzenie nowego zdarzenia podlegającego podatkowi – „wewnątrzunijnego nabycia towaru” – sprawiło, że stało się niezbędne objęcie obowiązkiem płacenia podatku VAT osób, które dokonują takiego nabycia. Dyrektywa postanawia, że kiedy akt nabycia dokonany jest przez osobę, która osiedlona jest za granicą, to państwo członkowskie może zastosować rozwiązanie, w którym druga osoba jest obłożona obowiązkiem zapłacenia VAT, np. przedstawiciel podatkowy. Mechanizm obciążenia zwrotnego strony jest stosowany także w przypadkach wewnątrzunijnego transportu towarów i różnorakich usług pośredniczych, kiedy są dokonywane przez osobę osiedloną za granicą.

Przy imporcie towarów państwa członkowskie mają prawo określać zawartość deklaracji i dokonywania wpłat, które są ogólnymi postanowieniami – kopiami zasad deklaracji celnych. Niemniej jednak państwa członkowskie mogą zdecydować, że VAT należny za import towarów, dokonany przez osoby podlegające opodatkowaniu lub osoby odpowiedzialne za opłacenie tego podatku, nie musi być zapłacony w chwili dokonania importu pod warunkiem, że wspomniany zostanie w składanej regularnie deklaracji, dotyczącej wewnętrznych dostaw (art. 23). System ten znany jest pod nazwą Systemu Odroczonego Księgowania (PAS).

Zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu VAT jest wymieniany już wcześniej import towarów. Artykuł 7 Szóstej Dyrektywy definiuje import towarów jako „wzów towarów na terytorium Unii”. W zasadzie VAT staje się płatny, jak tylko towary są przewiezione przez granicę UE. Jeśli towary pochodzą z innego państwa członkowskiego, to import nie ma miejsca. Podatek w tym

przypadku nie jest ograniczony tylko do przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu. Każda osoba, która importuje towary podlega podatkowi VAT, niezależnie od tego czy jest instytucją rządową, osobą prywatną czy przedsiębiorcą. Zanim system VAT wszedł w życie, podatek obrotowy nakładany na towary importowane był w wielu krajach powiązany z cłami. Wraz z podatkiem obrotowym na krajowe dostawy towarów i usług, kilka państw nałożyło specjalne cło, aby krajowe produkty nie były bardziej opodatkowane niż towary importowane.

Wprowadzenie systemu VAT wprowadziło kres temu różnicowaniu. System nakładania podatku obrotowego od wartości dodanej towarów i usług wymaga, aby dostawy krajowe i importowane tych samych towarów i usług opodatkowane były tą samą stawką VAT. Nałożenie VAT na towary importowane, nawiasem mówiąc, w większości przypadków nie ma znaczenia. Towary są przecież głównie importowane przez lub w imieniu osób podlegających podatkowi. Osoby te są zobowiązane do płacenia VAT, ale mają również prawo do jego odliczenia. W sumie zatem nie płacą nic. Jest to szczególnie widoczne wówczas, gdy osoby podlegające opodatkowaniu mogą skorzystać z tzw. rozwiązania *deflection*, stosowanego w niektórych państwach członkowskich. Według tych ustaleń, system VAT jest sprowadzony do czysto administracyjnej formalności.

Niemniej jednak import jest wciąż uważany za zdarzenie podlegające opodatkowaniu. Oznacza to nie tylko, że importerzy muszą przechowywać dokumentację dla celów VAT, ale także, że osoby prywatne, instytucje i przedsiębiorcy, którzy nie mają prawa do odliczeń, muszą płacić VAT od towarów zakupionych za granicą. Dla nich nie ma różnicy, czy zakupy dokonane zostały w obrębie państwa, czy za granicą.

Jak już wspomniano, VAT jest z zasady płatny, jak tylko towary przekroczą granicę UE. Jednak w wielu przypadkach osoba podlegająca opodatkowaniu może żądać zwolnienia. Dzieje się tak kiedy towary są przechowywane w składzie celnym lub są objęte zwolnieniem, które także stosuje się do ceł. W dodatku w UE przewidziano szereg specjalnych zwolnień dla celów VAT. Są one częściowo sformułowane w Szóstej Dyrektywie i częściowo w innych dyrektywach. Przykłady to: przeprowadzki, zwolnienia bagażu podróżnego itd.

Zgodnie z Szóstą Dyrektywą państwa członkowskie muszą nakładać VAT na towary importowane według systemu stosowanego do ceł importowych. Ważną różnicą, jeśli chodzi o system VAT, jest to, że zarządzenia co do ceł importowych nie wyszczególniają tylko jednego zdarzenia podlegającego opłacie, tj. przekroczenia granicy, ale zawierają bardziej skomplikowany system. W teorii różnica ta mogłaby prowadzić do nałożenia VAT, który nie byłby należny w świetle Szóstej Dyrektywy.

W przypadku importu kwota podlegająca opodatkowaniu jest w zasadzie taka sama, jak w przypadku ceł importowych. Zwykle jest to cena, jaką się płaci za towary. Jeśli ceny nie ma – np. dlatego, że towary są przewożone przez samego importera bez dokonania zakupu, to kwota podlegająca opodatkowaniu musi być określona zgodnie z zarządzeniami UE na temat wartości towarów dla celów celnych.

VAT staje się płatny, kiedy towary fizycznie wjeżdżają na terytorium Unii. Zgodnie z postanowieniami Szóstej Dyrektywy nie jest możliwe niepłacenie VAT od dokonania importu. VAT jest wtedy określany jako płatny w następnym normalnym zeznaniu podatkowym VAT. Ta sama kwota może być określana jako odpisywalna w tym samym zeznaniu.

W jednym z przypadków godnych odnotowania Trybunał Sprawiedliwości zastosował art. 95 Traktatu EWG do sytuacji, dotyczącej importu używanego jachtu, który sprowadziła osoba prywatna. Jacht pochodził z Francji i został zakupiony przez osobę prywatną z Holandii od osoby prywatnej z Francji. Holender był w stanie udokumentować, że Francuz zapłacił francuski VAT (BTW) zgodnie z obowiązującymi zasadami. Z uwagi na postępek dokonany w dążeniu do jednego rynku, zakwestionował on nałożenie podatku VAT po raz drugi. Ostatecznie drugi podatek

VAT nie jest należny, kiedy osoba prywatna kupuje towar od innej osoby prywatnej w obrębie terytorium jego własnego kraju. Fakt, że pierwszy podatek dotyczył TVA, podczas gdy drugi podatek od importu dotyczył BTW, był, jego zdaniem, bez znaczenia.

Spór znalazł się na wokandzie holenderskiego sądu, a później – Trybunału Sprawiedliwości. Trybunał podtrzymał zarzut i orzekł, iż nieograniczone opodatkowanie w Holandii byłoby naruszeniem Traktatu EWG. Holenderski VAT mógł być nałożony uwzględniając BTW zapłacony już we Francji.

Dostawa, która obejmuje eksport towarów lub usług, dokonana przez osobę podlegającą opodatkowaniu, jest zwolniona z podatku zgodnie z Szóstą Dyrektywą, podczas gdy dostawca zachowuje prawo do odliczeń. Zwolnienie podatkowe obejmuje też inne dostawy. Należy do nich zaopatrzenie w statki pasażerskie, statki wojenne wypływające na morze i dostawy dokonane w powiązaniu z kontaktami dyplomatycznymi i konsularnymi. Eksport do innych państw członkowskich jest również zwolniony z podatku, o ile klient nie jest osobą prywatną lub instytucją, która nie jest zarejestrowana jako płatnik VAT. Dostawa towarów do wiarygodnych organizacji, które używają ich do celów humanitarnych lub edukacyjnych, także kwalifikują się do zwolnienia.

Generalnie nie ma specjalnego zarządzenia co do osób, które zakupiły same towary w obrębie terytorium kraju. VAT zwykle jest pobierany od tych towarów. Niemniej wiele państw członkowskich ma specjalny system, który pozwala cudzoziemcom na eksport prywatnych artykułów ponad określoną cenę bez podatku. Jest to możliwe dzięki temu, że dostawca zwykle pobiera VAT, ale decyduje się go zwrócić, jak tylko osoba prywatna prześle określone dokumenty eksportowe. System ten można stosować, kiedy towary opuszczają terytorium Wspólnego Rynku. Przykładem może być pobierany w Niemczech Mehrwertsteuer.

Kontrole importu i eksportu odbywają się wstecz na podstawie dokumentacji administracyjnej. Sprawdzane są zwolnienia, deklaracje, a także płatność podatku od dokonanych zakupów. Z tego powodu, osoby podlegające opodatkowaniu są zobowiązane do załączania do zeznań podatkowych szczegółowych i pełnych wykazów sprzedaży do innych państw członkowskich.

Ważne jest też, by władze podatkowe różnych państw członkowskich pomagały sobie wzajemnie w uaktualnianiu swojej wiedzy. W tym celu, Komisja złożyła 17 maja 1990 roku projekt Zarządzenia dotyczącego współpracy administracyjnej na polu pośredniego opodatkowania (OJ EC 1990 No. C187). Projekt nowelizował istniejącą Dyrektywę 76/306/EEC, dotyczącą wzajemnej pomocy, jeśli chodzi o pobieranie podatków pośrednich.

W dniu 27 stycznia 1992 roku sformułowano oddzielne zarządzenie w celu uregulowania sprawy wymiany informacji pomiędzy państwami członkowskimi w związku z nowym systemem VAT. (Zarządzenie 218/92/EEC; OJ EC 1992, No. L24). Zgodnie z nim każde państwo członkowskie musi utworzyć i utrzymywać elektroniczną bazę danych, w której będą przechowywane wszystkie rejestry sprzedaży do innych państw członkowskich.

Każde państwo członkowskie, które otrzymuje towary z innych państw członkowskich musi też posiadać bezpośredni elektroniczny dostęp do bazy danych innych państw członkowskich lub mieć zapewnione bezpośrednio i automatycznie dwie informacje. Po pierwsze, numery VAT wszystkich osób podlegających opodatkowaniu, tj. odbiorców zarejestrowanych na ich własnym terytorium i tych którzy otrzymywali towary od osób podlegających opodatkowaniu w państwie członkowskim. Po drugie, całkowitą kwotę zapłaconą za towary dostarczone podmiotom tego państwa członkowskiego w kwartale, wyrażone w walucie państwa, które zobowiązane jest do podania tych informacji.

Ponadto, aby przeciwdziałać oszustwom, każde państwo członkowskie może otrzymać z innego państwa członkowskiego, na żądanie lub z urzędu, dane dotyczące:

- numerów VAT osób podlegających opodatkowaniu,
- kwoty zapłaconej za dostawy obywatelom państwa członkowskiego, które potrzebuje informacji w relacji dostawca – odbiorca.

Państwa członkowskie mogą zażądać od innych państw członkowskich udzielenia innych informacji, które uważają za niezbędne. Odpowiedź na tego typu żądanie powinna być sformułowana w ciągu trzech miesięcy. Każde państwo członkowskie musi przynajmniej podać numery faktur, daty na fakturach i ceny fakturowe transakcji.

Tadeusz Juja

Akademia Ekonomiczna w Poznaniu,
Katedra Finansów Publicznych

Zakres podmiotowy i przedmiotowy oraz zasady opodatkowania podatkiem akcyzowym

Dokonujące się w Polsce począwszy od 1989 roku przekształcenia systemowe – wyrażające się w transformacji gospodarki zarządzanej centralnie w gospodarkę rynkową – pociągnęły za sobą konieczność zreformowania również systemu podatkowego. Zakres zmian wprowadzonych do tego systemu w latach dziewięćdziesiątych był bardzo szeroki, gdyż dotyczą one nie tylko podatków bezpośrednich, lecz również pośrednich. W dziedzinie podatków pośrednich najistotniejsze znaczenie ma ustawa z dnia 8 stycznia 1993 roku¹, zgodnie z którą dwa dotychczas funkcjonujące podatki obrotowe zostały z dniem 5 lipca 1993 roku zastąpione podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym.

Podatek akcyzowy jest selektywnym podatkiem konsumpcyjnym, odnoszącym się do relatywnie niewielkiej grupy towarów, nazywanych wyrobami akcyzowymi, które opodatkowano nie tylko podatkiem od towarów i usług, lecz również podatkiem akcyzowym. Towary te w pierwszej kolejności są opodatkowane podatkiem akcyzowym, a w drugiej – podatkiem od towarów i usług, przy czym podatek akcyzowy zwiększa podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Dzięki wprowadzeniu podatku akcyzowego podatek od towarów i usług charakteryzuje się względnie prostą konstrukcją, gdyż nie wymaga zastosowania stawek podwyższonych. Poza tym kwotowe stawki podatku akcyzowego, przewidziane dla większości wyrobów akcyzowych, automatycznie przyczyniają się do wzrostu poziomu ich cen, gdyż są elementem cenotwórczym, a przez to ograniczają spożycie wyrobów akcyzowych, co ma niebagatelne znaczenie w przypadku, na przykład, wyrobów spirytusowych i tytoniowych.

Konsekwencją makroekonomiczną opodatkowania wybranych towarów podatkiem akcyzowym jest dystrybucja dochodów od ich konsumentów do budżetu państwa, realizowana w wielkiej skali. W mikroskali podatek akcyzowy wpływa nie tylko na decyzje i działania samych podatników, lecz również konsumentów wyrobów akcyzowych i innych podmiotów gospodarczych.

Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 roku o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym w rozdziale 3 określa ogólne zasady opodatkowania podatkiem akcyzowym, maksymalne stawki

¹ Dz.U. z 1993 r., nr 11, poz. 11 z późniejszymi zmianami.

tego podatku w odniesieniu do poszczególnych wyrobów oraz odsyła do załącznika nr 6, w którym wymienione są podstawowe grupy wyrobów akcyzowych. Ponadto umieszczono w niej delegacje dla Ministra Finansów do określenia szczegółowych warunków i trybu poboru podatku akcyzowego. Na podstawie tych delegacji wydano akty wykonawcze, które, wraz z ustawą o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, tworzą system prawny podatku akcyzowego.

1. Podmioty opodatkowane podatkiem akcyzowym

Zgodnie z art. 35 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym obowiązek podatkowy w akcyzie ciąży przede wszystkim na producencie oraz importerze wyrobów akcyzowych. Podatnikiem w tym przypadku jest każda osoba prawna, jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej i osoba fizyczna wytwarzająca oraz importująca wyżej wymienione wyroby. Art. 35 ust. 4 powyższej ustawy upoważnia jednak ministra finansów do określenia, w drodze rozporządzenia, przypadków, gdy podatnikami akcyzy są osoby lub jednostki inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych.

Wydane na podstawie tej delegacji rozporządzenia ministra finansów z dnia 10 listopada 1995 r. w sprawie podatku akcyzowego² określiło, że podatnikami podatku akcyzowego są również podmioty gospodarcze:

- 1) wytwarzające paliwa silnikowe w drodze mieszania i przeklasyfikowania produktów naftowych,
- 2) dokonujące uszlachetniania soli,
- 3) wykonujące czynności polegające na podnoszeniu wartości użytkowej środków upiększających i wyrobów perfumeryjnych oraz wyrobów kosmetycznych i perfumeryjnych pozostałych,
- 4) dokonujące rozlewu wyrobów winiarskich, a także poddające te wyroby zabiegom uszlachetniającym,
- 5) posiadające importowane wyroby akcyzowe, od których nie pobrano jeszcze podatku akcyzowego.

Zgodnie z powyższym rozporządzeniem, podatnikami podatku akcyzowego są ponadto:

- zleceniobiorcy, w przypadku zlecenia wykonania wyrobów akcyzowych,
- podmioty, u których powstały różnice z tytułu ustalenia stawek podatku akcyzowego od spirytusu w formie różnicy cen lub jej części,
- organy likwidacyjne, wymienione w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 8 marca 1967 roku w sprawie zbywania niektórych ruchomości stanowiących własność Państwa lub podlegających sprzedaży przez organy administracji państwowej na podstawie przepisów szczególnych. Organami tego typu są między innymi urzędy celne i skarbowe zbywające np. przedmioty przestępstwa, jeżeli są nimi wyroby akcyzowe. Organy te uiszczają podatek akcyzowy według stawek właściwych dla sprzedaży poszczególnych wyrobów akcyzowych, a w przypadku sprzedaży wyrobów spirytusowych i spirytusu – według stawki dla spirytusu butelkowanego.

Podatnikami podatku akcyzowego nie są zatem pośrednicy, agenci, komisanci oraz podmioty gospodarcze zlecające wykonanie wyrobów akcyzowych.

² Dz.U. z 1995 r., nr 135, poz. 663 z późniejszymi zmianami.

2. Zakres wyrobów akcyzowych

W przeciwieństwie do podatku od towarów i usług, który odnosi się do większości towarów i usług, a więc – z przedmiotowego punktu widzenia jest podatkiem prawie powszechnym, podatek akcyzowy nakładany jest na nieliczną grupę towarów, nazywanych wyrobami akcyzowymi, a więc jest selektywnym podatkiem konsumpcyjnym. Jak wspomniano, wykaz wyrobów akcyzowych jest zamieszczony w załączniku nr 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 roku o podatku od towarów i usług. Poczynając od 1 stycznia 1997 roku wykaz ten obejmuje 18 następujących grup towarów:

- 1) produkty naftowe i syntetyczne paliwa płynne;
- 2) broń palna myśliwska, broń gazowa;
- 3) wyposażenie specjalistyczne obiektów działalności rozrywkowej:
 - rulety wraz ze stołami do rulety,
 - stoły do gry w karty,
 - automaty hazardowe,
 - maszyny i urządzenia losujące,
 - elektroniczne maszyny i urządzenia do gry;
- 4) samochody osobowe;
- 5) jachty pełnomorskie;
- 6) sprzęt elektroniczny wysokiej klasy oraz kamery wideo;
- 7) sól;
- 8) środki upiększające i wyroby perfumeryjne;
- 9) karty do gry, z wyłączeniem kart do gry dla dzieci;
- 10) wyprawione skóry futrzane zwierząt szlachetnych oraz wyroby z tych skór;
- 11) wyroby przemysłu spirytusowego i drożdżowego, z wyłączeniem drożdży;
- 12) wyroby winiarskie;
- 13) piwo;
- 14) guma do żucia;
- 15) wyroby tytoniowe;
- 16) łodzie żaglowe, łodzie z silnikiem i łodzie z dostosowaniem do silników, z wyłączeniem łodzi rybackich, roboczych i ratowniczych;
- 17) pozostałe napoje alkoholowe o zawartości alkoholu powyżej 1,5%;
- 18) opakowania z tworzyw sztucznych, w tym również zastosowane do towarów w nich importowanych.

W latach 1993-1997 zaszły niewielkie zmiany w wykazie wyrobów akcyzowych. Od 1 stycznia 1994 roku do wyrobów akcyzowych zaliczono również broń palną myśliwską, a od grudnia 1994 r. – opakowania z tworzyw sztucznych. Natomiast od 1 stycznia 1997 roku z wykazu wyrobów akcyzowych wykreślono zapalki i zastąpiono w nim dwie pozycje: 1) paliwa do silników, 2) oleje smarowe i specjalne – jedną pozycją o następującej nazwie: produkty naftowe i syntetyczne paliwa płynne.

Przy wyodrębnianiu wyrobów akcyzowych kierowano się w Polsce nie tylko względami fiskalnymi, lecz także, między innymi, ich wysoką akumulatywnością, wyrażającą się niskimi kosztami produkcji w porównaniu z ich wartością rynkową, tradycją podatkową (w przypadku takich towarów jak sól), luksusowym charakterem produktu, szkodliwością dla zdrowia i przyczynianiem się do patologii społecznych (w przypadku wyrobów spirytusowych i tytoniowych), negatywnym wpływem na środowisko naturalne. Polska należy do grupy krajów o bardzo wąskim zakresie wyrobów opodatkowanych podatkiem akcyzowym. Są nimi opodatkowane: używki, jeden towar pierwszej potrzeby (sól) oraz niektóre dobra luksusowe i do nich komplementar-

ne, a także produkty zanieczyszczające środowisko naturalne (samochody osobowe, opakowania z tworzyw sztucznych).

Z rozpatrywanego podatku wpływają do budżetu państwa szczególnie wysokie dochody od wyrobów przemysłu spirytusowego, wyrobów winiarskich, piwa i pozostałych napojów alkoholowych, wyrobów tytoniowych, produktów naftowych i syntetycznych paliw płynnych oraz samochodów osobowych. Wysokość podatku akcyzowego od pozostałych wyrobów akcyzowych jest natomiast zdecydowanie niższa. Ponieważ zakres przedmiotowy podatku akcyzowego w naszym kraju jest relatywnie wąski, ze względów fiskalnych i pozafiskalnych należałoby rozważyć celowość objęcia tym podatkiem również niektórych innych towarów luksusowych.

3. Przedmiot opodatkowania

Przedmiotem opodatkowania w podatku akcyzowym są te same czynności, które powodują powstanie obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Czynności te powodują powstanie obowiązku w podatku akcyzowym pod warunkiem, że ich przedmiotem są wyłącznie wyżej wymienione wyroby akcyzowe. Ich przedmiotem nie mogą być zatem usługi, gdyż obecnie nie figurują one w wykazie wyrobów akcyzowych. Opodatkowaniu akcyzą podlega zatem sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz eksport i import wyrobów akcyzowych, a także inne czynności podatnika, które wprawdzie nie są sprzedawane, ale są traktowane w prawie podatkowym na równi z nią, gdyż w przeciwnym razie mogłyby być wykorzystane do omińnięcia obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym. Są nimi w szczególności:

- 1) przekazanie lub zużycie wyrobów akcyzowych na potrzeby reprezentacji i reklamy,
- 2) przekazanie przez podatnika wyrobów akcyzowych na potrzeby osobiste podatnika, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, a także zatrudnionych przez niego pracowników oraz byłych pracowników,
- 3) zamiana wyrobów akcyzowych na towary (w tym również na inne wyroby akcyzowe), zamiana wyrobów akcyzowych na usługi,
- 4) wydanie wyrobów akcyzowych w zamian za wierzycelności lub w miejsce świadczenia pieniężnego,
- 5) darowizny wyrobów akcyzowych,
- 6) wydanie wyrobów akcyzowych w zamian za czynności nie podlegające opodatkowaniu.

Opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegają również wyroby akcyzowe własnej produkcji, w przypadku rozwiązania spółki osobowej lub zaprzestania przez osobę fizyczną wykonywania działalności gospodarczej. Akcyzą opodatkowane są także nadmierne ubytki lub zawinione niedobory spirytusu i wyrobów spirytusowych, wyrobów winiarskich oraz piwa, powstałe w czasie przewozu, produkcji, magazynowania, przerobu lub zużycia, pomniejszone o powstające w czasie tych czynności dopuszczalne ubytki (niedobory) obliczone na podstawie obowiązujących norm. Limity maksymalne dopuszczalnych ubytków i niedoborów określa rozporządzenie ministra finansów z dnia 27 lipca 1993 r. w sprawie wysokości norm dopuszczalnych ubytków powstających w czasie produkcji, magazynowania, przerobu, zużycia i przewozu spirytusu, wyrobów spirytusowych i ich produktów oraz piwa i wyrobów winiarskich³. W odniesie-

³ Dz.U. z 1993 r., nr 75, poz. 356.

niu do poszczególnych producentów wysokość dopuszczalnych ubytków wyżej wymienionych wyrobów ustalają dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej, z uwzględnieniem warunków technicznych podatnika.

Nadmierne ubytki i zawinione niedobory powyższych wyrobów akcyzowych podlegają opodatkowaniu z dniem ich zaistnienia, a jeżeli tego nie można ustalić – z dniem ich stwierdzenia, ale tylko wówczas, gdy zostały one stwierdzone przed powstaniem obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym. Opodatkowaniu nie podlegają zatem ubytki wyrobów akcyzowych w hurtowniach i sklepach czy innych punktach sprzedaży, gdyż podatek akcyzowy od tych wyrobów opłacił już producent lub importer. Nadmierne ubytki i zawinione niedobory są opodatkowane najwyższą stawką podatku akcyzowego, ustaloną dla danego wyrobu akcyzowego.

Przedmiotem opodatkowania w podatku akcyzowym jest również przekazanie przez producenta wyrobów akcyzowych w odpłatne użytkowanie, a także – zakup lub zużycie wyrobów akcyzowych. Ostatnia sytuacja występuje na przykład w przypadku zużycia spirytusu na inne cele niż określono w zamówieniu. Podmiot jest obowiązany wówczas zapłacić podatek akcyzowy w kwocie stanowiącej różnicę między urzędową ceną spirytusu, właściwą ze względu na jego przeznaczenie, a ceną, po której został on zakupiony.

Eksport wyrobów akcyzowych nie podlega opodatkowaniu rozpatrywanym podatkiem, z wyjątkiem wyrobów, które przed dokonaniem eksportu zostały oznaczone stosownymi znakami akcyzy. W przypadku eksportu wyrobów akcyzowych nabytych po cenach zawierających podatek akcyzowy lub gdy podatek ten został pobrany przez urząd celny, kwota tego podatku zwiększa podatek naliczony u eksportera (zgodnie z zasadami opodatkowania podatkiem od towarów i usług). Eksporter może nie zapłacić podatku akcyzowego tylko wówczas, gdy posiada kartę 4/5 Jednolitego Dokumentu Administracyjnego SAD, potwierdzoną przez graniczny urząd celny. Od 1 lutego 1994 roku zwolniona jest od rozpatrywanego podatku sprzedaż wyrobów akcyzowych do wolnych obszarów celnych, umiejscowionych na terenie lotniczego, morskiego lub rzeczno-przebiegu granicznego, z przeznaczeniem do odsprzedaży podróżnym. Sprzedaż tego rodzaju traktowana jest zatem tak samo jak eksport.

W przypadku produktów naftowych i syntetycznych paliw płynnych, wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, z wyłączeniem drożdży, wyrobów winiarskich, piwa, wyrobów tytoniowych oraz pozostałych napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, obowiązek podatkowy powstaje w momencie przemieszczania tych wyrobów poza teren zakładu, również w przypadku, gdy nie wykonano czynności opodatkowanych podatkiem akcyzowym (art. 35 ust. 2a powoływanej ustawy). Za teren zakładu uznawany jest przy tym ogrodzony teren, na którym prowadzona jest produkcja wymienionych wyrobów akcyzowych. Nie podlega zatem opodatkowaniu przekazywanie wyrobów akcyzowych z linii produkcyjnej do magazynu wyrobów gotowych, znajdującego się na tym terenie. Natomiast przekazywanie tych wyrobów z zakładu produkcyjnego do magazynu znajdującego się poza tym zakładem jest opodatkowane podatkiem akcyzowym. Dla nadmiernych ubytków lub zawinionych niedoborów obowiązek podatkowy w akcyzie pozostaje z dniem ich zaistnienia, a jeżeli tego dnia nie można ustalić – z dniem stwierdzenia tych ubytków (art. 35 ust. 3 powoływanej ustawy).

W przypadku pozostałych wyrobów akcyzowych obowiązek podatkowy powstaje, z nielicznymi wyjątkami, zgodnie z zasadami przyjętymi w podatku od towarów i usług⁴. Natomiast w przypadku importu wyrobów akcyzowych obowiązek ten powstaje, zgodnie z ogólną regułą, z chwilą dopuszczenia wyrobu do obrotu na polskim obszarze celnym (art. 6 ust. 7 omawianej

⁴ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Wydawnictwo „KiK”, Warszawa 1996, s. 288.

ustawy). Gdy producent oddaje wyrób akcyzowy w odpłatne użytkowanie (np. leasing samochodu osobowego), obowiązek podatkowy w akcyzie powstaje nie później niż w dniu opuszczenia przez wyrób pomieszczenia producenta (§3 rozporządzenia ministra finansów z 10 listopada 1995 r. w sprawie podatku akcyzowego).

Rozwiązania przyjęte w podatku akcyzowym w dziedzinie momentu powstania obowiązku podatkowego są zatem bardzo niekorzystne dla podatników i bardzo dogodne dla fiskusa. Obowiązek ten powstaje bowiem w wielu przypadkach nie tylko przed rzeczywistym otrzymaniem przychodu, lecz również przed ich uzyskaniem.

Podatek akcyzowy jest podatkiem jednofazowym (jednokrotnym) od obrotu brutto, a więc obciąża on wyroby akcyzowe tylko w jednej fazie produkcji i importu. Dla uniknięcia kumulacji podatku akcyzowego wyroby finalne wykonane z komponentów obciążonych akcyzą albo zwalnia się od tego podatku, albo też podatek od nich zapłacony pomniejsza się o podatek obciążający komponenty⁵.

4. Podstawa opodatkowania i stawki podatku akcyzowego

Podstawę opodatkowania w podatku akcyzowym stanowi:

- u producentów – obrót wyrobami akcyzowymi,
- u importerów – wartość celna powiększona o należne cło (art. 36 ust. 2 powoływanej ustawy),
- ilość wyrobów akcyzowych, jeżeli podatek oblicza się według stawek kwotowych (art. 36 ust. 3 cytowanej ustawy).

Ustawa z 8 stycznia 1994 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym ustala jedynie maksymalne stawki procentowe podatku akcyzowego w stosunku do ceny sprzedaży (u producentów) lub w stosunku do wartości celnej powiększonej o cło (u importerów). Stawki te przedstawia tabela 1. Jednocześnie ustawa upoważnia ministra finansów do ustalania stawek

Tabela 1. Maksymalne stawki podatku akcyzowego

Lp.	Nazwa wyrobu	Stawka maksymalna dla producentów	Stawka maksymalna dla importerów
1	Wyroby przemysłu spirytusowego i drożdżowego	95%	1900%
2	Paliwa dla silników	80%	400%
3	Wyroby winiarskie, piwo, pozostałe napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe	70%	230%
4	Samochody osobowe	40%	65%
5	Pozostałe wyroby	25%	40%

Źródło: Art. 37 ust. 1 cytowanej ustawy.

⁵ Ibidem, s. 289.

podatkowych dla poszczególnych grup wyrobów akcyzowych w granicach ustanowionych stawek maksymalnych. Stawki te mogą być wyrażone w procencie ceny sprzedaży, obniżonej o podatek od towarów i usług lub w procencie wartości celnej, powiększonej o należne cło lub w kwocie na jednostkę wyrobu albo w formie różnicowej. Stawki akcyzy mogą być przy tym zróżnicowane dla poszczególnych wyrobów w danej grupie wyrobów.

Stawki podatku akcyzowego są ustalane przez ministra finansów w drodze rozporządzenia⁶, a w odniesieniu do wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych – w drodze zarządzenia⁷. Ten odrębny tryb ustalania stawek akcyzy dotyczy wyrobów o największym znaczeniu fiskalnym, w odniesieniu do których stosowane są, z nielicznymi wyjątkami, kwotowe stawki podatku akcyzowego. Stawki kwotowe, przy obecnym tempie inflacji w Polsce, muszą podlegać częstym podwyżkom. Tryb wydawania rozporządzeń jest bardziej skomplikowany niż tryb wydawania zarządzeń. Dlatego też w stosunku do wymienionych wyżej wyrobów stawki podatku są ustalane w zarządzeniach ministra finansów.

Należy podkreślić, że stawki kwotowe podatku akcyzowego są znacznie wygodniejsze dla fiskusa niż stawki procentowe, gdyż kwota podatku jest zależna jedynie od wolumenu produkcji lub importu i nie mają na nią wpływu ceny, marże, prowizje czy technologia produkcji. Sprawia to, że wpływy z podatku akcyzowego są dla budżetu państwa pewne i łatwe do przewidzenia. Słabością stawek kwotowych w warunkach postępującej inflacji jest konieczność dokonywania częstych ich podwyżek w ślad za tą inflacją. W takich warunkach kwotowe stawki podatku akcyzowego są podnoszone kilkakrotnie w ciągu roku, co pozostaje w sprzeczności z zasadą pewności opodatkowania. Podwyżki kwotowych stawek podatku akcyzowego – w przypadku takich towarów jak wyroby spirytusowe czy tytoniowe – generują spekulacyjny popyt na te wyroby w okresie poprzedzającym owe podwyżki, co znajduje odzwierciedlenie w wahaniami wykorzystania zdolności produkcyjnych producentów niektórych wyrobów akcyzowych. Powyższe negatywne zjawiska będą stopniowo ograniczane w Polsce w miarę obniżania się stopy inflacji.

Stawki akcyzy na pozostałe wyroby akcyzowe są konkretyzowane w rozporządzeniu ministra finansów. Poza opakowaniami z tworzyw sztucznych, wyrobami winiarskimi i piwem, dla pozostałych wyrobów określono stawki procentowe akcyzy. Kształtują się one od poziomu 5% dla krajowego piwa bezalkoholowego do 30% dla importowanych kart do gry. Stawki procentowe akcyzy dla importowanych wyrobów są z reguły wyższe od odpowiednich stawek procentowych dla wyrobów krajowych, gdyż podatek akcyzowy jest naliczany od innej podstawy w przypadku produktów importowanych i produktów krajowych.

W przypadku stawek procentowych podstawą obliczania należnego podatku akcyzowego z tytułu krajowej sprzedaży wyrobów akcyzowych jest obrót tymi wyrobami. Dlatego też podatek akcyzowy jest elementem ceny i przy tych stawkach wliczany jest w cenę danego wyrobu akcyzowego rachunkiem „w stu”. Cena ta ustalana jest w następujący sposób:

$$\text{cena netto sprzedaży} = \frac{(\text{koszty produkcji} + \text{zysk}) \times 100}{100 - \text{stawka podatku akcyzowego}}$$

W kosztach produkcji nie uwzględnia się przy tym podatku od towarów i usług.

⁶ Aktualnie obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów z 10 listopada 1995 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. z 1995 r., nr 135, poz. 663 z późniejszymi zmianami).

⁷ Zarządzenie Ministra Finansów z 10 listopada 1995 r. w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku (M.P. 1995, nr 61, poz. 684 z późniejszymi zmianami).

Warto w tym miejscu podkreślić, że podatek akcyzowy, w odróżnieniu od podatku od towarów i usług, jest uwzględniany w kosztach podatnika i w zasadzie nie podlega potrąceniu. Jest on typowym podatkiem konsumpcyjnym, obciążającym głównie wyroby rynkowe. Powinien być naliczany jednokrotnie w takiej fazie produkcji, w której otrzymywany jest finalny wyrób akcyzowy, a więc przeznaczony bezpośrednio na rynek.

5. Tryb i terminy płatności podatku akcyzowego

Tryb i terminy płatności podatku akcyzowego są określone odmiennie dla importerów i producentów wyrobów akcyzowych. W imporcie obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego – podobnie jak i podatku od towarów i usług – powstaje w terminie i na warunkach właściwych dla zapłaty cła (art. 11 ust. 1 powoływanej ustawy). Urząd celny obowiązany jest określić kwotę podatku akcyzowego od importowanych wyrobów akcyzowych dopuszczonych do obrotu w polskim obszarze celnym i pobrać ten podatek.

Tryb i terminy płatności podatku akcyzowego dla podatników wytwarzających wyroby akcyzowe są określone w §19 - §23 cytowanego rozporządzenia ministra finansów z dnia 10 listopada 1995 r. w sprawie podatku akcyzowego. Zgodnie z nim, podatnicy wytwarzający wyroby akcyzowe uiszczają podatek akcyzowy:

- wstępnie – za okresy dzienne,
- ostatecznie – za okresy miesięczne.

Obowiązek dokonywania wstępnych wpłat dziennych podatku akcyzowego ograniczony jest do producentów jedynie następujących wyrobów:

- produktów naftowych i syntetycznych paliw płynnych,
- wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, w wyłączeniu drożdży,
- piwa,
- wyrobów tytoniowych.

Wymienione wyroby należą do grupy produktów przynoszących najwyższe dochody z podatku akcyzowego. Wstępne wpłaty dzienne akcyzy są bardzo korzystne dla budżetu państwa, gdyż przyczyniają się do zwiększenia jego płynności finansowej. Producenci pozostałych wyrobów akcyzowych uiszczają natomiast rozpatrywany podatek jedynie za okresy miesięczne.

Podatek za okresy dzienne stanowi iloczyn wartości sprzedaży wyrobów akcyzowych w danym dniu, od których płacony jest podatek akcyzowy, pomniejszonej o należny podatek od towarów i usług, oraz średniej stawki obciążenia tym podatkiem, jaka wynika z obrotów w ostatnim miesiącu poprzedzającym dany okres rozliczeniowy. Stawkę tę oblicza się według następującego wzoru (z dokładnością do 0,01%):

$$\text{stawka \%} = \frac{PA}{W_S} \times 100,$$

gdzie:

PA – kwota podatku akcyzowego przypadająca do zapłaty w urzędzie skarbowym w miesiącu poprzedzającym ostatni miesiąc rozliczeniowy,

W_S – wartość sprzedaży wyrobów akcyzowych nie zawierająca podatku od towarów i usług z miesiąca poprzedzającego ostatni miesiąc rozliczeniowy.

Wstępne wpłaty dzienne akcyzy powinny być dokonywane nie później niż do 25 dnia, licząc od dnia następnego po dniu opuszczenia przez wyrób pomieszczenia producenta. Podatek akcy-

zowy jest rozliczany ostatecznie za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następnego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy w tym podatku, z uwzględnieniem wstępnych wpłat dziennych. Producenci wyrobów akcyzowych dokonują wpłat rozpatrywanego podatku na rachunek właściwego urzędu skarbowego.

Zwykle suma wpłat dziennych za dany miesiąc jest zbliżona lub nieznacznie przekracza wartość należnego podatku akcyzowego za ten okres. Gdy suma wpłat dziennych przekroczyła kwotę podatku akcyzowego należnego za dany miesiąc, podatnik ma prawo do odliczenia tej nadwyżki od wpłat dziennych w następnym miesiącu.

6. Skarbowe znaki akcyzy i szczególny nadzór podatkowy

Niektóre wyroby akcyzowe – a zwłaszcza paliwa do silników, wyroby spirytusowe, wyroby tytoniowe i samochody osobowe – są opodatkowane wysoką stawką podatku akcyzowego. Przemysł i nielegalna produkcja i sprzedaż wymienionych wyrobów jest zatem szczególnie opłacalna, z drugiej zaś strony przynosi ogromne straty budżetowi państwa. Począwszy od 1989 roku zanotowano w naszym kraju zjawisko przemytu i nielegalnego wprowadzania do obrotu takich towarów, jak: spirytus i wyroby spirytusowe, papierosy, samochody osobowe oraz sprzęt elektroniczny. W przypadku spirytusu i wyrobów spirytusowych skala importu była tak duża, że zjawisko to nazwano aferą alkoholową. W celu przeciwdziałania temu zjawisku – wzorem innych państw – wytwarzanie, obrót i import niektórych wyrobów akcyzowych objęto szczególnymi formami kontroli ze strony państwa. Wprowadzono bowiem obowiązek oznaczenia wyrobów znakami akcyzy oraz objęto je szczególnym nadzorem podatkowym. Pierwszy z tych obowiązków regulowany jest ustawą z 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy⁸ oraz rozporządzeniem ministra finansów z 19 lutego 1994 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy⁹. Drugi wynika z rozporządzenia ministra finansów z 18 lutego 1994 r. w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego oraz zasad i trybu tego nadzoru¹⁰.

Ustawa z 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy wprowadziła obowiązek oznaczania tymi znakami następujących wyrobów akcyzowych:

- 1) paliwa do silników,
- 2) wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, z wyłączeniem drożdży,
- 3) olejów smarowych i specjalnych,
- 4) wyrobów winiarskich,
- 5) piwa,
- 6) innych niż wymienione w punktach 3-5 napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%,
- 7) wyrobów przemysłu tytoniowego.

Upoważnia ona jednocześnie ministra finansów do określenia, w drodze rozporządzenia, terminów wprowadzenia obowiązku oznaczania znakami akcyzy poszczególnych wyrobów. Na podstawie tego upoważnienia minister finansów zwolnił do 31 grudnia 1998 r. z obowiązku oznaczania znakami akcyzy między innymi takie importowane i krajowe wyroby, jak: paliwa do silników, oleje smarowe i specjalne, spirytus surowy i rektyfikowany sprzedawany luzem, piwo, inne napoje alkoholowe o zawartości alkoholu powyżej 1,5%.

⁸ Dz.U. z 1993 r., nr 127, poz. 584.

⁹ Dz.U. z 1994 r., nr 26, poz. 93 z późniejszymi zmianami.

¹⁰ Dz.U. z 1994 r., nr 26, poz. 91.

Wyroby podlegające obowiązkowi oznaczenia znakami akcyzy nie mogą być wydane z zakładu produkcyjnego, sprowadzone z zagranicy lub wystąpić w obrocie bez ich uprzedniego, prawidłowego oznaczenia odpowiednimi znakami akcyzy lub z uszkodzonymi znakami akcyzy (art. 2 ustawy z 2 grudnia 1993 r. o oznaczeniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy). Znaki akcyzy przyjęły w Polsce postać banderol podatkowych i legalizacyjnych. Obanderolowanie wyrobu jest dowodem legalnego dopuszczenia go do obrotu na terytorium Polski. Wyrób nieobanderolowany wprowadzony został do tego obrotu nielegalnie. Ustawa o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy przewiduje surowe kary za nieprzestrzeganie przepisów w tym zakresie, z karą pozbawienia wolności łącznie.

Banderole wydawane producentom lub importerom określa się jako banderole podatkowe. Kwota zapłacona za banderole podatkowe traktowana jest jako zaliczka na poczet podatku akcyzowego. Zmniejsza ona kwoty wpłat dziennych podatku akcyzowego.

Banderole legalizacyjne sprzedawane są natomiast podmiotom nie będącym podatnikami podatku akcyzowego lub podmiotom, które dokonują pakowania, rozlania, rozważania wyrobów akcyzowych w opakowania jednostkowe, lub które posiadają wyroby nie oznaczone, oznaczone nieprawidłowo, względnie nieprawidłowymi znakami akcyzy lub z uszkodzonymi znakami akcyzy. Kwoty wydatkowane na zakup banderol legalizacyjnych nie podlegają potrąceniu, a zatem są dla podmiotów je nabywających dodatkowym kosztem.

Zgodnie z rozporządzeniem ministra finansów z 18 lutego 1994 r. w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego oraz zasad i trybu wykonywania tego nadzoru, szczególny nadzór podatkowy stosowany jest w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność polegającą na:

1) wytwarzaniu, wydzielaniu z innego wytworu, oczyszczaniu, odwadnianiu, rozlewie, przerobie, zużywaniu, skażaniu, magazynowaniu, przewozie oraz obrocie spirytusem i wyrobami spirytusowymi własnej produkcji, jak również nabytymi, gdy cena nabycia spirytusu jest niższa od maksymalnej ceny zbytu spirytusu rektyfikowanego zwykłego luzem. (przepis ten, z wyjątkiem wytwarzania, nie ma zastosowania do denaturatu);

2) wytwarzaniu wyrobów winiarskich, piwa i innych napojów alkoholowych oraz przerobie, zużywaniu, magazynowaniu, przewozie i obrocie tymi napojami przed uiszczeniem należnego od nich podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług;

3) wytwarzaniu, imporcie i obrocie wyrobami objętymi obowiązkiem oznaczania znakami skarbowymi akcyzy na podstawie odrębnych przepisów.

Szczególny nadzór podatkowy dotyczy zwłaszcza wytwarzania, przerobu, zużycia, magazynowania i przerobu spirytusu, produkcji i obrotu spirytusem w gorzelniach rolniczych, wytwarzania, magazynowania i przewozu wyrobów winiarskich oraz piwa, a także stosowania znaków akcyzy. Polega on na kontroli działalności podlegającej temu nadzorowi w zakresie:

- ilości i jakości surowców,
- półfabrykatów i wyrobów gotowych,
- przebiegu czynności dokonywanych przez daną jednostkę organizacyjną,
- stosowania i przestrzegania obowiązujących norm wydajności, zużycia i dopuszczalnych ubytków,
- ruchu towarowego,
- prowadzenia prawidłowej dokumentacji tej działalności,
- kontroli stosowania i zużycia znaków akcyzy,
- przeciwdziałania powstawaniu strat i nadużyć,
- terminowości i prawidłowości wpłat podatku akcyzowego od towarów objętych nadzorem.

Szczególny nadzór podatkowy prowadzą urzędy kontroli skarbowej przez swoich pracowników, w formie kontroli okresowych, doraźnych lub przez sprawowanie stałego nadzoru.

7. Uwagi końcowe

Podatek akcyzowy pełni w Polsce przede wszystkim funkcję fiskalną. Wprowadzenie tego podatku i objęcie wyrobów akcyzowych szczególnymi formami kontroli ze strony państwa (obanderolowanie, nadzór podatkowy) przyczyniło się do istotnego wzrostu realnych dochodów budżetu państwa i poprawy sytuacji finansów publicznych. Szacuje się, że z podatku akcyzowego pochodzi obecnie około 18% dochodów tego budżetu. Podatek ten ponadto podnosi podstawę opodatkowania w podatku od towarów i usług, a przez to rosną dochody budżetowe również z tego źródła.

Podstawowy element konstrukcyjny podatku akcyzowego, jakim są stawki podatkowe, w ostatnich latach charakteryzował się dużą zmiennością, gdyż stawki te są ustalane przez ministra finansów. Zmienność ta wynika z wysokiej inflacji, która uzasadnia celowość systematycznego urealniania ciężaru podatkowego w rozpatrywanym podatku. W miarę umacniania się równowagi makroekonomicznej i stabilizacji wartości pieniądza, sfera uregulowań ustawowych podatku akcyzowego powinna być rozszerzona, a ograniczone upoważnienia dla ministra finansów do wydawania przepisów wykonawczych w zakresie rozpatrywanego podatku. Obecnie bowiem „o zakresie i stopniu obciążenia podatkowego w akcyzie w rzeczywistości decyduje naczelny organ władzy państwowej a nie ustawodawca”¹¹.

W przyszłości podatek akcyzowy powinien być w większym stopniu wykorzystywany jako instrument polityki społecznej oraz polityki kształtowania modelu spożycia niektórych wyrobów akcyzowych. W zależności od przyjętych celów tej polityki, poprzez odpowiednie kształtowanie stawek podatku akcyzowego, a co za tym idzie – cen, można stymulować większe lub mniejsze spożycie określonych wyrobów akcyzowych. Pożądane jest na przykład zmniejszenie spożycia wódek wysokoalkoholowych na korzyść wódek o mniejszej zawartości alkoholu w jednostce objętości, wina i ewentualnie piwa czy też ograniczenie zużycia benzyn ołowiowych na korzyść benzyn bezołowiowych. Należy jednak zauważyć, że wysokość obecnie obowiązujących stawek podatkowych nie jest dostosowana do realizacji tego celu. W praktyce bowiem stawki podatku akcyzowego są ustalane przede wszystkim w oparciu o kryteria fiskalne, a nie społeczne czy ekologiczne.

¹¹ Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo „Ars boni et aequi”, Poznań 1996, s. 339-340; G. Krasowska-Walczak, *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 1996, s. 177.

Dariusz Handor

Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu,
Dział Kontroli Podatkowej;
doktorant Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania
Uniwersytetu im. Mikołaja Kopernika w Toruniu

Ulgi i zwolnienia wynikające z materialnego prawa podatkowego o charakterze ogólnym

Należności z tytułu podatków i opłat oraz zobowiązania z tytułu składek i innych świadczeń na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych mogą stanowić w wielu przypadkach zagrożenie dla działalności podmiotów gospodarczych, czy nawet indywidualnych podatników. Dlatego też istotnego znaczenia nabierają wszelkiego rodzaju ulgi związane z ograniczeniem obowiązku uiszczenia należności podatkowej.

Jednakże konstrukcje ulg, wynikające ze szczegółowego prawa podatkowego, dotyczą tylko i wyłącznie określonych rodzajów podatków. Ponadto przepisy podatkowe jednoznacznie nakładają na podatników obowiązek odprowadzenia w określonych terminach płatności wszystkich zobowiązań podatkowych, bez względu na jakiegokolwiek trudności.

Normy poszczególnych ustaw podatkowych, mając zastosowanie do danego obciążenia podatkowego, nie rozstrzygają spraw z zakresu uznania administracyjnego. Natomiast normy ogólnego prawa podatkowego, w tym także dotyczące różnego rodzaju ulg i zwolnień, odnoszą się w zasadzie do całego systemu podatkowego. Obejmują zarówno zobowiązania podatkowe, jak i postępowanie podatkowe.

Polskie prawo podatkowe bogate jest w rozwiązania, które ułatwiają dokonanie rozliczenia ciążących zobowiązań budżetowych. Funkcjonujące obecnie instytucje uwzględniają nie tylko trudności podatnika, wiążące się z obowiązkiem uiszczenia należności podatkowej, ale przede wszystkim stwarzają podatnikowi możliwość legalnego zmniejszenia obciążeń finansowych.

Przepisy ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych¹ przewidują następujące odciążenia podatkowe w zakresie istniejących zobowiązań:

- zaniechanie ustalania podatków,
- zaniechanie poboru podatków,
- odroczenie terminu płatności,

¹ Tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.

- rozłożenie podatku na raty,
- umorzenie zaległości podatkowej.

Zaniechanie w całości lub w części ustalania zobowiązań podatkowych i poboru podatku, o których mowa w art. 8 tejże ustawy, jest szczególną formą ogólnej ulgi. Może ona być przyznana w sytuacjach, w których przepisy regulujące poszczególne podatki nie przewidują w określonych warunkach żadnej preferencji, choć przyznania tej ulgi wymagają zachodzące względy społeczne, gospodarcze, czy też inne okoliczności².

W przypadku zaniechania ustalania zobowiązania podatkowego w całości nie dokonuje się w ogóle wymiaru należności podatkowej. Stanowi to jednocześnie całkowite zwolnienie określonej grupy podatników od obowiązku podatkowego. Dlatego też podmiotom, które objęte są takim zaniechaniem, nie ustala się zobowiązania podatkowego.

Natomiast w przypadku zaniechania ustalania zobowiązania podatkowego tylko w części, podatnikom zmniejsza się wysokość należności finansowej. Częściowe zaniechanie sprowadza się więc do ustalenia zobowiązania podatkowego, ale w kwocie niższej niż to, które wynika z obowiązujących przepisów.

Zatem zaniechanie ustalenia zobowiązań podatkowych stanowi pewnego rodzaju rezygnację z uregulowania zapłaty należnego podatku³. Jednocześnie dotyczy tylko tych kategorii podatków, w których zobowiązanie podatkowe powstaje w trybie wydania oraz doręczenia decyzji. W konsekwencji decyzja tego rodzaju może mieć wyłącznie charakter ustalającej wysokość zobowiązania⁴.

Natomiast zaniechanie poboru podatku obejmuje podatki, w których zobowiązanie podatkowe:

- powstaje z mocy prawa, przy czym jego wysokość:
 - a) przewidziana jest w przepisach prawa podatkowego,
 - b) obliczona została przez płatników,
 - c) obliczona jest przez samego podatnika,
 - d) płatna jest zaliczkowo;
- powstaje w drodze wydania oraz doręczenia podatnikowi decyzji, która ustala wysokość zobowiązania, gdy z mocy prawa zapłata świadczenia podatkowego ma nastąpić w ratach;
- powstaje w drodze wydania oraz doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej wysokość zaliczek na podatek;
- powstaje w drodze wydania i doręczenia decyzji wymiarowej, jeżeli nie upłynął termin płatności podatku.

Jak można zauważyć, zaniechanie ustalenia zobowiązań podatkowych łączy się z zaniechaniem poboru podatku. Jednakże zaniechanie poboru podatku jest konstrukcją, która dotyczy powstałych zobowiązań, jeżeli nie minął termin ich płatności⁵.

Zaniechanie ustalenia zobowiązań podatkowych i poboru podatku może mieć dwojaką formę prawną. Generalnie, ustawa o zobowiązaniach podatkowych upoważnienie do zaniechania nadała ministrowi finansów. W tym przypadku zaniechanie następuje w formie zarządzenia ministra finansów, które jest publikowane w Monitorze Polskim⁶ lub Dzienniku Urzędowym Ministerstwa

² Por. C. Kosikowski, *Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, w: *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwa Agencji ER, Białystok 1993, s. 222.

³ Por. F. Prusak, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych z komentarzem*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1994, s. 53.

⁴ Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Wydawnictwo TNOiK Toruń 1994, s. 44 i n.

⁵ Por. B. Brzeziński, *Prawo dochodów publicznych*, w: *Studia prawnicze. Prawo finansowe*, pod red. W. Wójtowicza, wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1996, s. 159 oraz J. Kulicki, *Gdy minister finansów nie chce płacenia podatków*, „Rzeczpospolita” z dnia 25 września 1996 r.

Finansów. Taki akt prawny ma charakter ogólny i dotyczy określonych kategorii podatników. Następuje wówczas różnego typu generalna redukcja nałożonych obciążeń podatkowych⁷.

Minister finansów, jako organ upoważniony przez ustawodawcę, może zarządzić zaniechanie w całości lub w części ustalenia zobowiązań podatkowych oraz poboru podatku w sytuacjach gospodarczo, bądź społecznie uzasadnionych. Może to zrobić również wówczas, gdy wymagają tego inne szczególne okoliczności. Minister finansów nie może jednak wydać indywidualnej decyzji w sprawie zaniechania ustalenia zobowiązań podatkowych. Natomiast taki charakter będą miały decyzje w przypadku drugiej formy prawnej – indywidualnej. Decyzje takie mogą wydawać urzędy i izby skarbowe oraz organy gminne. Zakres oraz przesłanki zaniechania ustalenia zobowiązań podatkowych przez wspomniane instytucje są identyczne z tymi, jakie posiada minister finansów. Jednakże dodatkowo organy podatkowe mogą wydać decyzję w stosunku do podatników, jeżeli pobranie podatku mogłoby zagrozić zdolności gospodarczej zakładu lub egzystencji podatnika. Zasada zaniechania ustalenia zobowiązań nie dotyczy jednak podatków i opłat stanowiących dochody gmin, które wpłacane są na rachunek właściwego urzędu.

Należy zauważyć również, że zaniechanie ustalenia zobowiązań podatkowych i poboru podatku może mieć miejsce tylko wówczas, gdy na podatniku ciąży określony obowiązek podatkowy. Zatem, jeżeli sam fakt powstania tego obowiązku jest przez podatnika kwestionowany, to nie można w praktyce zastosować takiej instytucji⁸.

Z treści art. 8 ustawy o zobowiązaniach podatkowych wynika ponadto, że zaniechanie poboru podatku może nastąpić tylko w wypadkach społecznie lub gospodarczo uzasadnionych. Ustawa jednak nie definiuje wprost jakich wypadków to dotyczy. Normodawca pozostawił zatem uznaniu aparatu skarbowemu przy rozstrzyganiu spraw na tej podstawie, czy istnieją szczególnie okoliczności, które będą uzasadniały zastosowanie tego przepisu⁹.

W przypadku organu podatkowego, urząd sam dokonuje oceny i ustala, czy w konkretnym przypadku istnieje podstawa do zaniechania ustalenia lub poboru podatku. Pod uwagę brane mogą być warunki życiowe podatnika i jego rodziny, osiągane dochody czy stan materialny. Przy ocenie sytuacji ekonomiczno-finansowej urzędy skarbowe opierają się na sprawozdaniach finansowych, zeznaniach podatkowych lub protokołach majątkowych¹⁰.

Z kolei ustalenie, czy sytuacja majątkowa podatnika wypełnia ustawowe przesłanki, powinno być dokonane przez organ podatkowy w oparciu o wszechstronnie ustalony stan faktyczny, czy nawet doświadczenie życiowe. Podjęcie samej decyzji musi być oparte na wyczerpującym materiale, jaki został zebrany w danej sprawie. Ponadto należy mieć na względzie to, że określenia typu: „wypadki gospodarczo lub społecznie uzasadnione” obejmują zarówno sytuacje wynikłe na skutek nieprzewidzianych zdarzeń losowych, na które podatnik nie mógł mieć wpływu, ale także szczególną pomoc finansową. Pojęcia te nie są zbyt ostre – mają zatem jednocześnie bardzo szeroki i ogólny zakres. Dlatego też powinny być interpretowane indywidualnie, w zależności od okoliczności konkretnej sprawy¹¹.

⁶ Por. ustawa z dnia 30 grudnia 1950 r. o wydawaniu Dziennika Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej i Dziennika Urzędowego Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” (Dz.U. Nr 58, poz. 524 ze zm.).

⁷ Por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Wydawnictwo TNOiK, Toruń 1993, s. 60.

⁸ Por. wyrok NSA z dnia 11 czerwca 1992 r. (sygn. akt SA/P-209/92), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, z. 2, poz. 26.

⁹ Por. wyrok NSA z dnia 20 marca 1984 r. (sygn. akt III SA/1942/83), OSPiKA 1987 Nr 1, poz. 22.

¹⁰ Por. pismo ókólne Ministerstwa Finansów z dnia 1995-06-28 Nr PO-6/K-861-503-6637/95 (nie publikowane).

¹¹ Por. B. Brzeziński, J. Jezierski, *Zobowiązania podatkowe*, w: *Raport o stanie prawa finansowego i pożądanych kierunkach jego rozwoju w okresie realizacji II etapu reformy gospodarczej*, pod red. C. Kosikowskiego, Wydawnictwo Urzędu Rady Ministrów, Warszawa 1988, s. 108 i n. oraz E. Tegler, *Zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe*, Wydawnictwo WSP w Szczecinie, Szczecin 1982, s. 58 i n.

Podobna sytuacja występuje w przypadku interpretacji pojęcia „zagrożenie egzystencji podatnika”. W jednym z wyroków Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę, iż w takim przypadku należy brać pod uwagę przepisy ustawy o pomocy społecznej¹².

Ustalenia organu podatkowego w zakresie zaniechania poboru (czy odmowy takiego zaniechania) powinny znaleźć swój wyraz w uzasadnieniu decyzji organu podatkowego¹³. W przypadku zaskarżenia takiej decyzji do Sądu, uzasadnienie stanowiska i zebrany materiał będzie podlegał ocenie NSA. Rozstrzygnięcie spraw z tego zakresu następuje więc w ramach uznania administracyjnego, przy bardzo ogólnikowo sformułowanych warunkach do podejmowania decyzji. Nie zwalnia to jednak organów podatkowych od obowiązku kierowania się ogólnymi zasadami postępowania administracyjnego, a w szczególności – zasadą sformułowaną w art. 7 kpa¹⁴. Uznaniowy charakter decyzji nie oznacza, że organ podatkowy może wydać decyzję dowolnie, bez uzasadnienia zajętogo stanowiska, czy też bez uwzględnienia dowodów i okoliczności sprawy¹⁵.

Należy pamiętać również o tym, że uznaniowy charakter udzielenia ulg podatkowych nie wpływa na stabilność działania podmiotu gospodarczego. Ulgi uznaniowe otrzymać może jednostka, która lepiej i staranniej umie zabiegać o swoje sprawy, a nie podmiot, który rzeczywiście potrzebuje takiej ulgi.

Jednak w sytuacji, gdy organ podatkowy nie będzie mógł zastosować w całości ewentualnych rozwiązań zaproponowanych przez podatnika, to udzielenie ulgi uznaniowej powinno być przynajmniej wyrazem kompromisu ekonomicznego pomiędzy interesami podatnika, a interesami budżetu. Końcowe rozstrzygnięcie sprawy może wówczas uwzględniać indywidualny interes strony, aż do granicy, za którą doszłoby do naruszenia interesu państwowego¹⁶.

Należy również zauważyć, że w myśl zasady legalizmu nie istnieją możliwości do zaniechania ustalania i poboru podatków z pominięciem formy decyzji administracyjnej. Nie można zatem w indywidualnych wypadkach dokonać zaniechania w drodze faktycznej bezczynności organu podatkowego¹⁷.

Decyzja w sprawie tego rodzaju ulg może być jednak wydana zarówno z urzędu, jak i na wniosek strony, przy czym złożenie przez podatnika wniosku o zaniechanie ustalenia zobowiązania podatkowego bądź poboru podatku nie powoduje konsekwencji prawnych w zakresie ustalenia, czy określenia wysokości podatku¹⁸.

Decyzja w sprawie wniosku o zaniechanie ustalenia zobowiązania podatkowego może być również wydana przed zakończeniem postępowania wymiarowego. Nie może być jednak wydana przed powstaniem samego obowiązku podatkowego, wpływałaby wówczas na treść decyzji wymiarowej. Jednocześnie powodowałaby to odpowiednie zanieżenie ustalonego już podatku. Z kolei gdyby decyzja uwzględniała wniosek podatnika w całości, to postępowanie w sprawie ustalenia wysokości podatku byłoby bezprzedmiotowe.

Sama instytucja zaniechania poboru podatku nie powoduje jednak wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Możliwa jest tylko w odniesieniu do zobowiązań podatkowych, co do których nie upłynął termin płatności podatku¹⁹.

¹² Por. wyrok NSA z dnia 27 września 1991 r. (sygn. akt SA/Wr-817/91), OSP 1993 Nr 9, poz. 176.

¹³ Por. art. 107 § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jednolity Dz.U. z 1980 r. Nr 9, poz. 26 ze zm.).

¹⁴ Por. wyrok NSA z dnia 4 września 1992 r. (sygn. akt III SA/ 1331/92) – nie publikowany.

¹⁵ Por. B. Brzeziński, *Elementy uznania administracyjnego wyboru i porozumienia w polskim prawie podatkowym*, w: *Studia podatkowe*, pod red. J. Głuchowskiego, Wydawnictwo UMK Toruń 1991, s. 10 i n.

¹⁶ Por. K. Szczepański, *Postępowanie administracyjne w sprawach podatkowych*, „Finanse” 1985, nr 2.

¹⁷ Por. B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 158.

¹⁸ Por. art. 5 ust. 1 i ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.).

¹⁹ Por. F. Prusak, *op. cit.*, s. 55.

Jeżeli nastąpi upływ terminu płatności, to powstaje zaległość podatkowa. W stosunku do takiej zaległości mogą być stosowane jedynie przepisy dotyczące umorzenia zaległości podatkowej. Dlatego też, jeżeli podatnik złoży wniosek o zaniechanie poboru podatku jeszcze przed upływem terminu zapłaty, a w trakcie rozpatrywania wniosku upłynie już termin płatności, to wniosek taki powinien być rozpatrzony jako podanie o umorzenie zaległości podatkowej.

Można zatem stwierdzić, że zaniechanie ustalenia i poboru podatku oraz umorzenie zaległości podatkowych są to niezależne i odrębne instytucje, które regulują odmienny stan faktyczno-prawny. O tym, czy określony wniosek podatnika będzie rozpatrywany bądź jako prośba o zaniechanie, bądź umorzenie nie decyduje moment złożenia wniosku, ale stan faktyczny, który istnieje w chwili jego rozpatrywania²⁰.

W praktyce, w odniesieniu do podatków, których konstrukcja prawna zakłada płatność ratalną, występuje często zjawisko łączenia w jednym wniosku zarówno zaniechania poboru podatku, jak i umorzenia zaległości podatkowej. Zjawisko takie obejmuje najczęściej: podatek od nieruchomości²¹ oraz podatek rolny²². Pismo określane jest wówczas jako wniosek o umorzenie pozostałości podatkowej. Odnosi się to do sytuacji, gdy podatnik składa wniosek po upływie terminu płatności jednej, bądź dwóch rat, natomiast pozostałe raty nie są jeszcze wymagalne. Ocena treści tego wniosku powinna być dokonana na podstawie jego merytorycznego kontekstu²³.

Zakres kompetencji organów podatkowych w sprawach zaniechania ustalenia i poboru podatków został określony w przepisach wykonawczych do ustawy²⁴. W odniesieniu do podatków: rolnego, leśnego oraz podatków lokalnych, uprawnieni do zaniechania w całości lub w części poboru tych podatków są: wójt, burmistrz lub prezydent miasta. Kwota udzielonego zaniechania jest w tych przypadkach nieograniczona.

Natomiast urzędy skarbowe zostały uprawnione do zaniechania ustalenia oraz poboru tych podatków, które pozostają w ich właściwości rzeczowej. Również w tym przypadku zaniechanie częściowe lub całkowite może być dokonane bez ograniczenia kwotowego.

Z kolei w odniesieniu do umorzenia zaległości podatkowych kompetencje pozostają tylko we właściwości rzeczowej urzędów skarbowych.

Instytucja umorzenia zaległości w zakresie podatków uregulowana została w art. 31 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Zarówno minister finansów, jak i organy podatkowe mogą w szczególnie uzasadnionych okolicznościach umorzyć należność podatkową główną oraz odsetki w całości lub w części. Umorzeniu podlegać mogą także same odsetki. Jednak w przypadku, gdy organ podatkowy umarza zaległość podatkową tylko w części, to umorzeniu z mocy samego prawa podlegają w takiej samej części odsetki za zwłokę. Może również wystąpić sytuacja, iż organ podatkowy dokona umorzenia odsetek w większej części niż głównej zaległości podatkowej²⁵.

Umorzenie zaległości jest więc – podobnie jak zaniechanie ustalenia czy poboru – prawem a nie obowiązkiem organów podatkowych.

Czynność umorzenia stanowi również pewną kolizję interesu strony z interesem państwa. Budżet (centralny czy samorządowy) zainteresowany jest regularnym otrzymywaniem środków

²⁰ Por. E. Ruśkowski, *Zaniechanie poboru podatku, a umorzenie zaległości podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 7.

²¹ Por. ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.).

²² Por. ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 ze zm.).

²³ Por. wyrok NSA z dnia 30 czerwca 1987 r. (sygn. akt SA/Gd-140/87), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, z. 2, poz. 43.

²⁴ Por. rozporządzenie ministra finansów z dnia 9 stycznia 1995 r. w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 7, poz. 33).

²⁵ Por. J. Kulicki, P. Sokół, *Podatki i prawo podatkowe*, PWE Warszawa 1995, s. 66 oraz J. Małecki, *Zobowiązania podatkowe*, w: *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo „Ars boni et aequi”, Poznań 1995, s. 180 i n.

pieniężnych. Natomiast jeżeli podmiot nie wywiązuje się w terminie z zobowiązań podatkowych, a ponadto wnosi o umorzenie, to następuje pewnego rodzaju naruszenie szeroko rozumianego interesu państwowego. Nie wyklucza to oczywiście uwzględnienia słusznego interesu podatnika. Niemniej jednostka mniej solidna, czy też borykająca się z kłopotami finansowymi, staje się wówczas podmiotem „dofinansowanym” poprzez udzielenie tego typu preferencji.

Należy jednak pamiętać, że umorzenie nie jest typową ulgą, gdyż umorzonego podatku się nie spłaca.

Przy rozpatrywaniu wniosku o umorzenie zaległości podatkowej na podstawie art. 31 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, organ podatkowy ma obowiązek brać pod uwagę sytuację, w jakiej podatnik znajduje się w chwili podejmowania decyzji dotyczącej umorzenia. Ustawodawca przewidział w tym przypadku dwie przesłanki warunkujące umorzenie. Są to: wypadki gospodarczo lub też społecznie uzasadnione. Umorzenie zaległości podatkowej może być więc związane z klęską lub innym wypadkiem losowym. Instytucja ta ponadto ma zastosowanie we wszystkich przypadkach, w których wyegzekwowanie zaległości podatkowych podważy w istotny sposób warunki egzystencji podatnika czy jego rodziny, bądź doprowadzi do upadku firmy lub prowadzonego gospodarstwa²⁶.

O umorzenie zaległości podatkowej można występować tak długo, jak długo istnieje określona zaległość. Natomiast wygaśnięcie zobowiązania podatkowego zamyka możliwość ubiegania się o umorzenie²⁷. Jednakże sama instytucja umorzenia nie powoduje uchylecia decyzji ustalającej czy określającej zobowiązanie podatkowe. Sprawa tego typu jest rozpatrywana w odrębnym postępowaniu. Jest to nowe postępowanie podatkowe, które nie obejmuje samej kwestii obliczenia należności budżetowej. Tryb umorzenia zaległości podatkowej nie służy również weryfikacji zasadności istnienia zobowiązania podatkowego.

Postępowanie o umorzenie może zostać wszczęte na wniosek podatnika lub z urzędu. Przy tym, jeżeli podatnik złoży wniosek przed ustawowym terminem płatności podatku, to należy takie podanie rozpatrywać w aspekcie zaniechania ustalenia (czy też poboru) podatku. Związane jest to z zasadą, w myśl której, o zaległości nie można mówić, jeżeli nie upłynął termin do zapłaty podatku²⁸.

Natomiast w jednym z orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego została zwrócona uwaga, że jeśli organ podatkowy wyda decyzję odmawiającą pozytywnego załatwienia wniosku strony o umorzenie zaległości, przy jednoczesnym naruszeniu terminu do załatwienia sprawy, to należałoby rozważyć celowość umorzenia odsetek za zwłokę, które przypadają za okres nieterminowego załatwienia sprawy. Sytuacja taka, zdaniem sędziów NSA, wypełnia również dyspozycję pojęcia „szczególne okoliczności”, zwłaszcza że sytuacja ta powstała bez udziału zainteresowanego podatnika²⁹.

²⁶ Por. W. Wójtowicz, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz 1995, s. 36 oraz wyrok NSA z dnia 11 maja 1984 r. (sygn. akt III SA 233/84), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, z. 2, poz. 41 i wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 1987 r. (sygn. akt SA/Kr 289/88), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, z. 2, poz. 42.

²⁷ Por. wyrok NSA z dnia 16 października 1990 r. (sygn. akt SA/Kr 875/90), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, z. 2, poz. 33 oraz wyrok NSA z dnia 22 grudnia 1993 r. (sygn. akt III SA 367/93), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1995 z. 3, poz. 48.

²⁸ Por. J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1996, s. 27 oraz J. Stankiewicz, *Podstawowe pojęcia z zakresu zobowiązań podatkowych*, w: *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwo ERA, Białystok 1991, s. 144.

²⁹ Por. wyrok NSA z dnia 15 lutego 1991 r. (sygn. akt III SA 1196/90), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1995, z. 2, poz. 24.

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych dopuszcza również możliwość odroczenia terminu płatności i rozłożenia podatku na raty³⁰. Ulgi tego typu stosowane są dość często w celu umożliwienia spłaty należności finansowych. W przeciwieństwie do preferencji wynikających z ustaw podatkowych, ulgi te nie powodują zmniejszenia należnej kwoty świadczenia podatkowego. Dokonują jedynie przesunięcia na czas późniejszy momentu zapłaty.

Instytucja odroczenia terminu płatności oznacza, że całość, bądź część zobowiązania podatkowego zostanie przesunięta na inny – najczęściej dogodniejszy dla podatnika – termin. Z kolei rozłożenie podatku na raty umożliwi uregulowanie całej należności budżetowej w ustalonych ratach. Wielkość rat może być równa, ale także płatność poszczególnych rat w kolejnych terminach może być zmienna³¹.

Konstrukcje tego typu należą również do zasadniczych odstępstw od zasady terminowego uiszczenia należności pieniężnych. Odroczenie terminu płatności lub rozłożenie spłaty należności podatkowej na raty jest jednak fakultatywne. Następuje tylko w drodze wydania decyzji przez właściwy organ podatkowy. Decyzja taka wydana może być po złożeniu odpowiedniego wniosku przez samego podatnika, bądź osobę trzecią, odpowiedzialną za zaległości podatkowe podatnika³².

Organ administracji państwowej, w przypadku tego typu ulg, nie może jednak działać z urzędu. Natomiast okres odroczenia zależy tylko od uznania właściwego urzędu. Termin ten nie jest formalnie limitowany.

Złożony przez podatnika wniosek w przedmiotowej sprawie powinien być sformułowany jednoznacznie i wyraźnie. Przy czym pismo może zarówno dotyczyć odroczenia, jak i rozłożenia płatności na raty. W takich przypadkach będzie to wniosek alternatywny³³.

Wniosek strony powinien być również należycie umotywowany. Podatnik zobowiązany jest do przedstawienia okoliczności, które, jego zdaniem, przemawiają za udzieleniem wnioskowanej ulgi. Zaprezentowane fakty mogą być bardzo różne, ponieważ przepisy prawa nie przewidują żadnych ograniczeń. Wniosek może obejmować także stosowne propozycje dotyczące terminu odroczenia, terminu zapłaty czy liczby rat. Jednak organ podatkowy przy uwzględnianiu wniosku nie jest ograniczony sugestiami podatnika. Decyzje organów administracji w sprawach tego typu mają również charakter uznaniowy. Przepisy podatkowe nie przedstawiają organowi podatkowemu żadnych wskazówek dotyczących wydania decyzji. Dlatego też ostateczne decyzje mogą być zaskarżone do NSA tylko z powodu naruszenia przepisów proceduralnych³⁴.

Należy zauważyć również, że złożenie wniosku o udzielenie ulgi w zapłacie podatku nie przerywa samego biegu zapłaty. Ponadto w orzecznictwie NSA został wyrażony pogląd, że wniosek podatnika o odroczenie terminu płatności podatku, który został złożony przed zapłatą tego podatku, podlega rozpatrzeniu przez organ podatkowy także po uiszczeniu należności podatkowej, jeżeli należność ta była zaległością również po dokonaniu płatności³⁵.

Generalnie jednak odroczenie terminu, jako przesunięcie w czasie daty dokonania konkretnej czynności, jest możliwe w odniesieniu do tych terminów, które nie upłynęły w dniu złożenia

³⁰ Por. art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

³¹ Por. K. Dworniak, A. Żelechowski, *Pobór i egzekucja podatków, cz. I*, Wydawnictwo „Difin”, Warszawa 1993, s. 38.

³² Por. A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatnika*, Wydawnictwo TNOiK Toruń, 1996, s. 24.

³³ Por. B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 65 i n.

³⁴ Por. C. Kosikowski, *op. cit.*, s. 224.

³⁵ Por. wyrok NSA z dnia 19 listopada 1982 r. (sygn. akt SA/Kr 904/88), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, z. 2, poz. 32.

przez podatnika wniosku³⁶. Przy tym wniosek o odroczenie terminu płatności, bądź rozłożenie płatności na raty może być również złożony po upływie terminu zapłaty. W takim przypadku występuje zaległość podatkowa. Powstaje ona wówczas, gdy podatnik nie dotrzymał terminu płatności.

Zaległość podatkowa powstaje również w sytuacjach, kiedy podatnik przekroczył termin, do którego płatność została odroczone lub nie zapłacił w terminie jednej z rat wymagalnego podatku.

W powyższych sytuacjach podatnik oprócz wpłacenia należności podstawowej (głównej), jest zobowiązany do zapłaty odsetek za zwłokę³⁷. Problem poboru odsetek, w przypadku naruszenia warunków w zakresie przyznania wyżej wymienionych ulg uznaniowych, został uregulowany w przepisach wykonawczych do ustawy o zobowiązaniach podatkowych³⁸. W przepisach tych uregulowano również właściwość organów podatkowych w zakresie modyfikacji terminów płatności oraz rozkładania należności na raty.

Omawiając zagadnienie ulg w spłacie należności podatkowych wypada również zauważyć, że instytucje te nie są już przywilejami dającymi znaczne korzyści.

Od 1 stycznia 1994 r. w zakresie niektórych podatków odroczone lub rozłożone na raty pobierane są również odsetki. Jednakże odsetki te wynoszą 50% odsetek za zwłokę, jakie są pobierane od typowych zaległości podatkowych. Regulacja powyższa dotyczy: podatku dochodowego od osób fizycznych i osób prawnych, podatku od towarów i usług, akcyzowego oraz podatku od gier³⁹.

Do 1994 r. uzyskanie odroczenia, czy też możliwość ratalnego spłacania podatku, w sytuacji osób prowadzących działalność gospodarczą, było pewnego rodzaju formą nieoprocentowanego kredytu. W świetle aktualnych przepisów, tego typu przywileje podatników zostały w pewnej części ograniczone, właśnie poprzez konieczność zapłaty odsetek.

Jednakże nie pobiera się 50% odsetek, jeżeli odroczenie terminu płatności lub rozłożenie na raty związane jest z bankowym postępowaniem ugodowym lub postępowaniem układowym.

Zgodnie z zaleceniami Ministerstwa Finansów, stosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych jest możliwe w sytuacjach, w których podatnik podejmuje działania zmierzające do poprawienia swojej kondycji ekonomicznej, a – w ocenie organu administracji podatkowej – działania te będą umożliwiały zapłatę należności w odroczonej terminie⁴⁰. Podejmowane czynności mogą dotyczyć między innymi: zmiany profilu produkcji, organizacji rynków zbytu, nawiązywania kontaktów z kontrahentami zagranicznymi oraz poszukiwania możliwości ograniczenia kosztów. Udzielenie ulgi uznaniowej niekiedy poprzedzone jest kontrolą (doraźną lub kompleksową) działalności podatnika.

Wszelkiego rodzaju przywileje podatkowe stanowią zawsze dyskusyjny element konstrukcji podatku. Znaczną część opinii krytycznych zbierają szczególnie ulgi uznaniowe. Preferencje tego typu stanowiły również przedmiot badań kontrolnych prowadzonych w II półroczu 1994 r.

³⁶ Por. wyrok NSA z dnia 6 grudnia 1995 r. (sygn. akt III SA/ 423/95), „Monitor Podatkowy” 1996, nr 6.

³⁷ Por. B. Brzeziński, *Zobowiązania podatkowe*, w: *Prawo podatkowe*, pod red. J. Głuchowskiego, Wydawnictwo UMK, Toruń 1993, s. 49.

³⁸ Por. 11 rozporządzenia ministra finansów z dnia 9 stycznia 1995 r. w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 7, poz. 33).

³⁹ Por. art. 22 ust. 1a ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) w brzmieniu nadanym przez art. 4 pkt 3 ustawy z dnia 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 134, poz. 646).

⁴⁰ Por. Wytyczne do działania izb i urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w 1996 r. Warszawa – marzec 1996 (nie publikowane).

przez Najwyższą Izbę Kontroli w Ministerstwie Finansów, w 37 urzędach skarbowych oraz izbach skarbowych⁴¹.

W opinii NIK, ze względu na brak rejestrów zwolnień i ulg zrealizowanych na podstawie ustawy o zobowiązaniach podatkowych, nie można ustalić prawidłowej wysokości udzielonych preferencji. Jednak na podstawie wykazów sporządzonych przez Ministerstwo Finansów kontrola NIK obliczyła, że na skutek udzielonych ulg wynikających z ustawy o zobowiązaniach, tylko podmioty będące osobami prawnymi nie wpłaciły do budżetu:

- w 1992 r.: 1 bilion 256 mld 940 mln starych zł,
- w 1993 r.: 1 bilion 642 mld starych zł.

NIK zarzucił resortowi finansów zbyt szerokie i dowolne wykorzystywanie uprawnień do przyznawania ulg i zwolnień, a ministrowi finansów – wpływaniu na urzędy i izby skarbowe za pomocą zaleceń, instrukcji, czy innych form prawa powielaczowego.

NIK zauważył, że niejednokrotnie wydawane były decyzje uznaniowe bez zebrania materiałów i ustalenia okoliczności uzasadniających przyznanie ulgi. Nie badano również dostatecznie sytuacji finansowej podatnika. Niektóre urzędy skarbowe aż 95% decyzji (licząc według kwoty ulg) wydawały opierając się na zaleceniach czy instrukcjach ministerstwa. NIK w swoim raporcie zauważa, że ulg w postaci odroczenia i rozłożenia na raty udzielano głównie podatnikom proszącym o znaczne preferencje, odmowy zaś dotyczyły kwot stosunkowo niewielkich.

Jednakże należy również w tym miejscu zauważyć, że minister finansów z urzędu dokonywał także ograniczenia w możliwościach wydawania decyzji dotyczących ulg uznaniowych.

W związku z wprowadzeniem w życie od 5 lipca 1993 r. podatku od towarów i usług⁴² naczelnicy urzędów skarbowych oraz dyrektorzy izb nie posiadali uprawnień do samodzielnego podejmowania decyzji w zakresie zaniechania ustalenia i poboru, odroczenia terminu płatności, rozłożenia płatności na raty i umorzenia zaległości podatkowych, jeżeli dotyczyło to należności z tytułu podatku od towarów i usług⁴³.

Decyzje takie mogły być podjęte w szczególnie uzasadnionych przypadkach, wyłącznie za zgodą Ministerstwa Finansów. Ograniczenie to funkcjonowało do 31 grudnia 1993 r. Jako uzasadnienie takiego stanowiska podany został cel uniknięcia obniżenia wpływów budżetowych, a także dyscyplinowanie podatników podatku od towarów i usług.

Natomiast w okresie od 1 stycznia 1994 r. do 30 grudnia 1994 r. Ministerstwo Finansów zaleciło maksymalne ograniczenie w podejmowaniu wyżej wymienionych decyzji⁴⁴. Ponadto, naczelnik urzędu skarbowego mógł w szczególnie uzasadnionych przypadkach podjąć decyzję o rozłożeniu na raty lub odroczeniu terminu płatności podatku od towarów i usług na okres nie dłuższy niż 3 miesiące. Przy czym termin płatności ostatniej raty, lub odroczony termin płatności, przypadać musiał w tym samym roku podatkowym.

Za zgodą dyrektora izby skarbowej można było wydać decyzję, jeżeli termin płatności ostatniej raty lub termin odroczenia płatności przekraczał 3 miesiące, ale nie był dłuższy od 6 miesięcy i nie wykraczał poza dany rok podatkowy. Również za zgodą dyrektora izby, naczelnik mógł

⁴¹ Por. raport NIK o wynikach kontroli wykonywania przez resort finansów uprawnień w zakresie wydawania decyzji o ulgach podatkowych dla osób prawnych i osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, Warszawa – czerwiec 1995 (nie publikowany).

⁴² Por. ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

⁴³ Por. pkt 4 decyzji nr 5/ON ministra finansów z dnia 23 sierpnia 1993 r. w sprawie „Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług” (nie publikowana).

⁴⁴ Por. pkt 4 decyzji nr 2/ON ministra finansów z dnia 28 lutego 1994 r. w sprawie „Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług” (nie publikowana).

wydać decyzję w zakresie umorzenia lub zaniechania ustalenia i poboru, jeżeli kwota podatku od towarów i usług nie przekraczała 500 mln starych zł.

We wszystkich pozostałych przypadkach decyzja mogła być wydana za zgodą Ministerstwa Finansów.

Jednakże od 1 sierpnia 1994 r. naczelnik urzędu skarbowego mógł dodatkowo umorzyć podatek od towarów i usług lub zaniechać jego poboru, jeżeli należność nie przekraczała 300 mln starych zł, a za zgodą dyrektora izby skarbowej – jeżeli kwota podatku nie przekraczała 600 mln starych zł⁴⁵.

Natomiast od 1 stycznia 1995 r. naczelnik urzędu skarbowego mógł umorzyć podatek od towarów i usług lub zaniechać jego poboru, jeżeli kwota należności nie przekraczała 60 tys. nowych zł, a za zgodą dyrektora izby skarbowej – jeżeli kwota podatku nie przekraczała 150 tys. nowych zł⁴⁶.

Powyższe ograniczenia przestały obowiązywać od dnia 1 stycznia 1996 r.⁴⁷

Należy również zwrócić uwagę na to, że minister finansów po zakończeniu omówionej wcześniej kontroli NIK zalecił od 1 sierpnia 1995 r. dodatkowe ograniczenia w udzielaniu indywidualnych ulg uznaniowych w zakresie wszystkich podatków⁴⁸.

Ograniczenie to było niezależne od wysokości kwoty, której dotyczyła ulga. Obejmowało zarówno zaniechanie ustalenia i poboru, odroczenia oraz rozkładania płatności na raty, umorzenia zaległości, a także uchYLENIA lub zmiany w trybie nadzoru decyzji ostatecznych, jeżeli powoduje to zmniejszenie wysokości zobowiązań podatkowych.

Indywidualne ulgi uznaniowe mogły być udzielane tylko w wypadkach, gdy istniał prawny obowiązek udzielenia ulgi (np. zawarta ugoda bankowa), została wydana decyzja lub wystosowano pismo zalecające udzielenie ulgi przez członka kierownictwa ministerstwa finansów. Ograniczenie nie dotyczyło również wypadków, w których ulgi wynikały z rozstrzygnięć rządowych.

Do opiniowania projektów decyzji przyznających ulgi podatkowe został powołany w Ministerstwie Finansów 5-osobowy zespół, w skład którego wchodził: sekretarz stanu, 3 podsekretarzy stanu oraz dyrektor generalny. Ponadto minister finansów polecił dyrektorom izb skarbowych objęcie nadzoru nad rejestrami ulg podatkowych udzielanych przez izby i podległe urzędy skarbowe.

Jednakże już 10 sierpnia 1995 r. minister finansów poinformował dyrektorów izb skarbowych, że powyższa decyzja w zakresie ograniczenia ulg nie ma zastosowania do decyzji w sprawie zaniechania ustalenia i poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, jeżeli podatnicy ponosili udokumentowane wydatki na cele mieszkaniowe⁴⁹.

Natomiast 17 sierpnia 1995 r. przewodniczący Zespołu do spraw opracowania projektów decyzji przyznających ulgi podatkowe, poinformował izby skarbowe, że omawiana decyzja nie ma również zastosowania do ulg podatkowych, jeżeli zalecenia dotyczące wydania decyzji zo-

⁴⁵ Por. pkt 1 decyzji nr 6/ON z dnia 20 lipca 1994 r. zmieniającej decyzję nr 2/ON ministra finansów z dnia 28 lutego 1994 r. w sprawie „Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług” (nie publikowana).

⁴⁶ Por. pkt 1 decyzji nr 8/ON z dnia 19 grudnia 1994 r. zmieniającej decyzję nr 2/ON ministra finansów w sprawie „Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług” (nie publikowana).

⁴⁷ Por. pkt 1 decyzji nr 1/ON ministra finansów z dnia 18 stycznia 1996 r. zmieniającej decyzję nr 2/ON ministra finansów w sprawie „Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług” (nie publikowana).

⁴⁸ Por. decyzja nr 2/ON ministra finansów z dnia 27 lipca 1995 r. w sprawie ograniczeń w udzielaniu ulg podatkowych (nie publikowana).

⁴⁹ Por. pismo okólne Ministerstwa Finansów z dnia 1995-08-10 Nr ON-4-1400-45/95 (nie publikowane).

stało przekazane przez ministra finansów do dnia 31 lipca 1995 r. i dotyczyło podatku od towarów i usług od darowizn na cele charytatywne czy importu finansowanego z kredytu Banku Światowego⁵⁰.

Dodatkowo, przewodniczący wyżej wymienionego Zespołu w piśmie z 24 sierpnia 1995 r.⁵¹ wyjaśnił, że cytowana wcześniej decyzja odnosi się generalnie do spraw rozstrzyganych przez ministerstwo finansów. Dlatego też organy podatkowe mogły nadal – w szczególnie uzasadnionych przypadkach – podejmować decyzje zgodnie z właściwością. Tylko w przypadkach budzących szczególne wątpliwości, organ podatkowy może występować o opinię do Zespołu działającego w Ministerstwie Finansów poprzez właściwy departament ministerstwa.

Jak można więc zauważyć, brak było w tym przypadku ostatecznej koncepcji funkcjonowania specjalnego Zespołu do spraw ulg uznaniowych. Z całą pewnością nie została wzięta pod uwagę lawinowa ilość spraw, które napływałyby z całego kraju do jednego urzędu administracji państwowej. W omawianym okresie 5-osobowy zespół pracowników Ministerstwa Finansów przejąłby niektóre kompetencje 49 dyrektorów izb skarbowych i 337 naczelników urzędów skarbowych⁵² oraz wszystkich wójtów i burmistrzów (prezydentów miast) w Polsce. Byłoby to oczywiście działanie niemożliwe do zrealizowania.

⁵⁰ Por. pismo ogólne Ministerstwa Finansów z dnia 1995-08-17 Nr ON-4-1400-45/95 (nie publikowane).

⁵¹ Por. pismo ogólne Ministerstwa Finansów z dnia 1995-08-24 Nr ON-4-1400-45/95 (nie publikowane).

⁵² Por. rozporządzenie ministra finansów z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib urzędów skarbowych i izb skarbowych (Dz.U. Nr 56, poz. 241 ze zm.).

Jacek Patyk

Urząd Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy;
doktorant Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania
Uniwersytetu im. Mikołaja Kopernika w Toruniu

Ulgi i zwolnienia podatkowe w zakładach pracy chronionej

1. Systemy podatkowe niemal we wszystkich ustawodawstwach na świecie stosują do instrumentalnej realizacji polityki podatkowej ulgi i zwolnienia podatkowe. Taka realizacja może odbywać się przez modelowanie obciążeń podatników, w tym przez odpowiednie zwiększanie lub zmniejszanie stawek podatkowych¹.

Kształtowany w ten sposób podatkowopravny stan faktyczny jest zatem konstruktywnie wyrażany również przez ulgi i zwolnienia podatkowe. Wyłączają one z opodatkowania pewne podmioty lub zawężają jego zakres podmiotowy. Chodzi tu o tak zwane ulgi i zwolnienia systemowe, stanowiące element konstrukcyjny stanu faktycznego, określonego w poszczególnych ustawach podatkowych. Natomiast nie mają bezpośredniego wpływu na kształt podatkowopravnego stanu faktycznego ulgi i zwolnienia o charakterze uznaniowym, odnoszące się do stanu faktycznego ustalonego w postępowaniu podatkowym.

Również polskie przepisy podatkowe zawierają ulgi, zwolnienia i zwolnienia podatkowe. Zwolnienia i ulgi są przede wszystkim związane z sytuacją podatnika oraz jego sytuacją ekonomiczną. Niektóre z tych ulg mają charakter indywidualny, inne zaś ogólny. Zwolnienia i ulgi podmiotowe, polegające na wyłączeniu spod opodatkowania określonych osób, są wyrazem określonych preferencji gospodarczych państwa oraz zapobiegają podwójnemu opodatkowaniu².

Normy prawne często określają przy zastosowaniu klauzul generalnych czy niedookreślonych pojęć (np. ważny interes społeczny, ważne względy społeczno-gospodarcze, sytuacja majątkowa i gospodarcza podatnika) pewne sytuacje, których wystąpienie po stronie podatnika daje organom administracyjnym prawo do stosowania ulg lub zwolnień. W przypadku ulg systemowych podatnik uzyskuje prawo do korzystania z nich z mocy prawa, które określa sytuację faktyczną lub prawną, zawężającą zakres podmiotowy lub przedmiotowy podatkowego stanu faktycznego. Zwolnienia podatkowe, podobnie jak ulgi, są pewnego rodzaju przywilejami podatkowymi. Przejawia się to w taki sposób, że pewnym podmiotom, czy to ze względu na ich

¹ N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1986, s. 236-237.

² J. Guchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 1993, s. 7.

określony status osobowy, czy ze względu na przedmiotowy charakter otrzymania zwolnienia, nakazane jest dokonanie świadczenia podatkowego bardziej korzystnego niż to, do którego obowiązane są inne podmioty³.

Zakłady pracy chronionej są w ujęciu przedmiotowym szczególnego rodzaju zakładami pracy. Ich szczególny charakter wynika z faktu, iż pracownicy tam zatrudnieni są w większości osobami niepełnosprawnymi⁴. „Uwzględniając potrzebę realizacji zasady równości szans osób niepełnosprawnych w społeczeństwie oraz tworzenie polityki zatrudnienia tych osób, mającej na celu rehabilitację zawodową i społeczną”⁵, ustawodawca stworzył dogodnie uprzywilejowania w zakresie systemu podatkowego, zachęcając podmioty gospodarcze do tworzenia zakładów pracy chronionej. Podstawowymi warunkami otrzymania statusu zakładu pracy chronionej jest spełnienie poprzez podatnika chcącego korzystać z owych przywilejów określonych wymogów.

2. Podstawowym wymogiem jest liczba zatrudnionych oraz stan ich zdrowia. Poziom zatrudnienia ogółem musi być nie mniejszy niż 20 pracowników, z czego albo co najmniej 40% muszą stanowić osoby niepełnosprawne, w tym – inwalidzi I i II grupy co najmniej 10% ogółu zatrudnionych, albo co najmniej 30% muszą stanowić niewidomi, będących inwalidami I lub II grupy. Wyżej wymieniony wskaźnik zatrudnienia przelicza się na pełne etaty. Wszystkie osoby niepełnosprawne zatrudnione w zakładach pracy chronionej muszą posiadać aktualne orzeczenia właściwej komisji orzekającej oraz posiadać zaświadczenie wydane przez lekarza medycyny pracy, dopuszczające ich do wykonywania pracy w tym zakładzie lub nawet na konkretnym stanowisku pracy.

Wykładnia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 07.02.1996 r.⁶ dokonała wyjaśnienia słów „zatrudnienia ogółem”, wskazując na wszystkie osoby świadczące pracę na podstawie przepisów prawa pracy, w tym również osoby, które osobiście i odpłatnie wykonują pracę określonego rodzaju na rzecz pracodawcy i pod jego kierownictwem, bez względu na nazwę zawartej przez strony umowy. Według wykładni TK do zatrudnionych ogółem nie zalicza się osób:

- przebywających na urloпах macierzyńskich i wychowawczych;
- przebywających na urloпах bezpłatnych niezależnie od podstawy jego udzielenia (z uwagi na zapis art. 3 pkt. 5 ustawy), przy czym urlop ten trwać musi dłużej niż jeden miesiąc;
- odbywających służbę wojskową;
- przebywających na zasiłkach rehabilitacyjnych;
- wykonujących pracę na podstawie umów cywilnoprawnych (np. zlecenia o dzieło).

Natomiast do stanu zatrudnienia ogółem należy zaliczyć:

- pracowników pobierających zasiłek chorobowy,
- młodocianych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę w celu przygotowania zawodowego (art. 194 i następane kodeksu pracy); z powyższego wynika, że do stanu zatrudnienia ogółem nie zalicza się uczniów odbywających praktyczną naukę zawodu.

Wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych oznacza przeciętny miesięczny udział procentowy osób niepełnosprawnych w zatrudnieniu ogółem, w przeliczeniu na pełen wymiar czasu.

3. Drugim warunkiem jest odpowiednie wyposażenie zakładu pracy, spełniające określone w odrębnych przepisach normy.

³ M. Janczyk, *Ulgi i zwolnienia podatkowe*, Poznań 1994, s. 19.

⁴ D. Chlebosz, *Uzyskanie statusu ZPCH*, „Prawo Przedsiębiorcy” 1996, nr 47 (Raport, s. 2).

⁵ Preambuła ustawy z dnia 9.05.1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 46, poz. 201 z późn. zm.).

⁶ Dz.U. Nr 20, poz. 96.

Tak więc pomieszczenia zakładu pracy, w którym są zatrudnione osoby niepełnosprawne, muszą być dostosowane, w zakresie dostępności, do potrzeb tych osób. Jeśli wymaga tego rodzaj schorzenia osoby niepełnosprawnej, należy odpowiednio dostosować ciągi komunikacyjne i pomieszczenia sanitarne. Stanowiska pracy powinny posiadać dodatkowe oprzyrządowanie w zależności od schorzeń (np. podłogi antypoślizgowe, poszerzone drzwi, obniżone klamki, specjalistyczne oznaczenia dla osób niewidzących lub słabo widzących itp.).

Organizowanie i wyposażenie poszczególnych stanowisk pracy powinno odbywać się ze szczególnym uwzględnieniem konieczności skompensowania utraty określonych sprawności inwalidy poprzez zastosowanie odpowiedniego oprzyrządowania i zastosowanie odpowiedniego zabezpieczenia. Zaznaczyć należy, że to na pracodawcy ciąży ustawowy obowiązek zapewnienia właściwego stanu bezpieczeństwa i higieny pracy w zależności od rodzaju zatrudnionych osób i wykonywanej pracy.

Obiekty i pomieszczenia ZPCH, powinny odpowiadać wymogom obowiązujących ustaw z dnia 07.07.1994 r, a mianowicie prawa budowlanego⁷ oraz ustawy o zagospodarowaniu przestrzennym⁸. Nakładają one na inwestorów obowiązek uwzględnienia potrzeb osób niepełnosprawnych nie tylko przy realizacji nowych inwestycji, ale również w przypadku podjęcia modernizacji obiektów istniejących. Dotyczy to zarówno otoczenia zakładu pracy – zabudowy i zagospodarowania działki budowlanej, jak i samych budynków i pomieszczeń, a także bezpieczeństwa pożarowego.

4. Zakład pracy chronionej jest zobowiązany do zapewnienia podstawowej i specjalistycznej opieki medycznej, poradnictwa i usług rehabilitacyjnych. Zapewnienie podstawowej i specjalistycznej opieki medycznej oraz poradnictwa i usług rehabilitacyjnych możliwe jest poprzez zorganizowanie gabinetu pielęgniarstwa i zatrudnienie odpowiedniego personelu medycznego, posiadającego uprawnienia do wykonywania zawodu⁹. W tym przypadku konieczne jest wydzielenie pomieszczenia przeznaczonego na gabinet ambulatoryjny, wyposażony w podstawowe środki niezbędne do udzielenia pierwszej pomocy. Na podstawie umowy o pracę powinna być zatrudniona jedna osoba średniego personelu medycznego (wykwalifikowana pielęgniarka, a w razie konieczności – lekarz specjalista)¹⁰.

Specjalistyczna obsługa medyczna polega na zapewnieniu możliwości korzystania z usług lekarza specjalisty o kwalifikacjach zgodnych ze schorzeniami zatrudnionych osób niepełnosprawnych (według klasyfikacji grup schorzeń). Opieka medyczna specjalistyczna może być zapewniona w formie:

- zatrudnienia lekarza na umowę o pracę,
- podpisania umowy z przychodnią specjalistyczną, która zatrudnia lekarzy specjalistów właściwych dla schorzeń osób niepełnosprawnych,
- podpisania umowy z zakładem pracy, który posiada własną przychodnię specjalistyczną.

W przypadku zapewnienia opieki medycznej poza terenem zakładu pracy, pracodawca ma obowiązek zapewnienia każdej zatrudnionej osobie niepełnosprawnej dostępu do korzystania z tej formy opieki (np. jeśli wymagają tego dolegliwości lub rodzaj schorzenia – zorganizowanie bezpłatnego dowozu).

⁷ Dz.U. Nr 89, poz. 414.

⁸ Dz.U. Nr 89, poz. 415.

⁹ Ministerstwo Pracy i Polityki Socjalnej, Biuro Pełnomocnika do Spraw Osób Niepełnosprawnych „Kryteria oceny Zakładów Pracy Chronionej”, „Biuletyn Informacyjny Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych” 1996, nr 5/6, s. 3.

¹⁰ D. Chlebosz, *op. cit.* (Raport, s. 3).

Kolejnym rodzajem zobowiązań pracodawcy wobec osób niepełnosprawnych jest zagwarantowanie możliwości korzystania przez nie z poradnictwa i usług rehabilitacyjnych. Dla zapewnienia takiej opieki pracodawca powinien zatrudnić na podstawie umowy o pracę wykwalifikowanego rehabilitanta lub terapeuty, w zależności od potrzeb osób niepełnosprawnych.

W uzasadnionych przypadkach poradnictwo i usługi rehabilitacyjne mogą być zapewnione w formie:

- umowy zawartej z przychodnią specjalistyczą, prowadzącą rehabilitację właściwą dla odpowiednich schorzeń,
- umowy zawartej z zakładem pracy, posiadającym własne zaplecze rehabilitacyjne.

Niezależnie od tego, każdy pracodawca winien zatrudnić osobę, która zajmowałaby się sprawami rehabilitacji zawodowej i społecznej zatrudnionych w zakładzie osób niepełnosprawnych.

Po spełnieniu wyżej wymienionych warunków wynikających z art. 19 ust. 1 ustawy¹¹ kierownik zakładu, może skierować wniosek o przyznanie statusu zakładu pracy chronionej do Pełnomocnika do Spraw Osób Niepełnosprawnych. Pełnomocnik, w porozumieniu z Państwową Inspekcją Pracy, stwierdza spełnienie przez zakład pracy wyżej wymienionych warunków i w oparciu o to przyznaje ów status w formie decyzji.

Dla podmiotów gospodarczych, które już powyższy status otrzymały, istotnym jest to, aby warunki były spełnione w każdym momencie prowadzonej działalności.

5. Dla wszystkich podmiotów, które otrzymały status zakładu pracy chronionej zapewnione są pewne uprawnienia natury finansowej. Są to uprawnienia wynikające z mocy ustaw oraz aktów wykonawczych do ustaw, a polegające na uzyskaniu ulg i zwolnień podatkowych, jak i również na otrzymaniu określonych sum pieniężnych w postaci subwencji, dotacji, pożyczek, i niskooprocentowanych kredytów.

Zakładom pracy chronionej przysługują zwolnienia:

- z podatków,
- z nieopodatkowanych należności budżetowych oraz
- z wpłat na Fundusz Pracy.

Za nieopodatkowane należności budżetowe uważa się wszystkie należności o charakterze publicznoprawnym, których obowiązek rozliczania z budżetem państwa lub z budżetem samorządowym pozostaje w związku z prowadzeniem działalności zgodnej z istniejącym porządkiem prawnym.

Należności powyższe nie obejmują:

- należności o charakterze cywilnoprawnym, np. opłat z tytułu wieczystej dzierżawy (użytkowania gruntów);
- należności o charakterze sankcyjnym, które orzekane są w celu przymuszenia do działania zgodnego z prawem, np. kary za naruszenie przepisów o ochronie środowiska;
- należności, które wiążą się z bezpośrednim świadczeniem organów państwa lub gmin na rzecz konkretnego podatnika jako bezpośredni, lub dokonywany w formie zryczałtowanej zwrot kosztów funkcjonowania tych organów, np. opłaty sądowe, opłaty notarialne.

Do typowych preferencji podatkowych, należących do grupy zwolnień z nieopodatkowanych należności podatkowych, zalicza się preferencje w zakresie:

- podatku gruntowego,
- podatku od nieruchomości,

¹¹ Ustawa z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 46, poz. 201 z późn. zm.).

- opłaty skarbowej z tytułu zakupu nieruchomości oraz
- opłaty skarbowej z tytułu zakupu gruntu (nawet jeżeli są to grunty nabywane od Agencji Rolnej Skarbu Państwa).

Ponadto zakładom pracy chronionej przysługują zwolnienia z podatku dochodowego z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej osób fizycznych i podatku dochodowego od wypłaconych pracownikom wynagrodzeń. Nadto, zgodnie z odrębnymi przepisami, zwolnieniu będzie podlegał podatek od towarów i usług VAT, o ile płatnik sam dobrowolnie wybierze formę zwolnienia z VAT. Zastrzeżenie zwolnienia dotyczy podatków od gier losowych i totalizatorów, ceł oraz podatku od towarów i usług, o ile wcześniej podatnik nie wybrał odpowiedniej formy.

Zakład pracy chronionej przekazuje środki uzyskane z tytułu zwolnień podatkowych, z wyjątkiem częściowo zaniechanej kwoty podatku VAT, na:

- Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych w wysokości 10%,
- zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych w wysokości 90%.

Oznacza to, że 10% wymiaru podatku, który zostałby odprowadzony do budżetu, zostaje przekazany na Fundusz do Warszawy, a pozostałe 90% zostaje przekazane na tworzony w zakładzie fundusz – do wykorzystania zgodnie z ustalonym jego statusem.

Termin przekazania tych środków przypada na każdy 20 dzień miesiąca następującego po miesiącu, za który przysługuje zwolnienie podatkowe.

W zakresie podatku od towarów i usług – ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów oraz o podatku akcyzowym¹² – potraktowano zakłady pracy chronionej w sposób preferencyjny, umożliwiając swobodny wybór zwolnienia od podatku VAT. Dodatkowo, w odniesieniu do tych zakładów pracy chronionej, które nie wybrały zwolnienia, minister finansów wydał zarządzenie w sprawie zaniechania poboru od nich podatku od towarów i usług¹³. Zarządzeniem tym zaniechano poboru przypadającego od zakładu pracy chronionej podatku od towarów i usług w wysokości stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem należnym a naliczonym w rozumieniu art. 19 ust. 1 i 2 w/w ustawy.

Zaniechanie poboru podatku VAT oznacza w praktycznym wymiarze, iż zakład pracy chronionej ustala kwotę zobowiązania podatkowego w podatku VAT na ogólnych zasadach, nie dokonuje tylko fizycznej wpłaty tego podatku do właściwego urzędu skarbowego. Różnica między podatkiem należnym a naliczonym pozostaje do dyspozycji zakładu pracy chronionej, na podstawie par. 1 ust. 1 cytowanego wyżej zarządzenia, z wyjątkiem podatku należnego od wyrobów akcyzowych (par. 3 cytowanego zarządzenia). Przepisy nie określają sposobu dysponowania przez te zakłady nadwyżką podatku należnego nad naliczonym. Oznacza to, iż minister finansów pozostawia zakładom pracy chronionej dowolność w dysponowaniu środkami finansowymi, które na podstawie wymienionego zarządzenia nie muszą być wpłacone do urzędu skarbowego¹⁴. Taki stan prawny trwał aż do 31 grudnia 1995 r.

W przypadku podatnika, który z tytułu działalności gospodarczej osiągnął obrót będący podstawą podatku od towarów i usług w danym miesiącu, np. grudniu 1995 r., w wysokości:

- według stawki 7% – 5000 zł, z tego VAT należny – 350 zł,
- według stawki 22% – 40 000 zł, z tego VAT należny – 8800 zł,
- a zatem VAT należny (razem) – 9150 zł.

¹² Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).

¹³ J. Zubrzycki, *Zakład Pracy Chronionej*, „Prawo Przedsiębiorcy” 1995, nr 13, s. 134; M.P. z 1994 r., Nr 32, poz. 330; M.P. z 1995 r. Nr 2, poz. 27.

¹⁴ *Faktura VAT ZPChr. dla Zakładów Pracy Chronionej*, „Poradnik Gazety Prawnej” maj 1995 r.

Jeśli z kolei VAT z tytułu zakupu wynosił w miesiącu grudniu 1995 r. 6.500 zł, to różnica pomiędzy VAT-em należnym a naliczonym wynosi 2650 zł. Tę kwotę podatnik, w przypadku gdyby nie posiadał statusu zakładu pracy chronionej, byłby zobowiązany wpłacić na konto Urzędu Skarbowego. W tym przypadku w/w kwota pozostanie w zakładzie pracy, do całkowitej dyspozycji podatnika.

Odmierna sytuacja ma miejsce od 1 stycznia 1996 r., kiedy to minister finansów wydał zarządzenie¹⁵ ograniczające dotychczasową swobodę dysponowania kwotą różnicy podatku należnego nad naliczonym.

Otóż zakład pracy chronionej jako podmiot podatku od towarów i usług został zwolniony z konieczności opłacania VAT-u w wysokości stanowiącej różnicę między podatkiem należnym a naliczonym. W przypadku gdy kwota zaniechania podatku VAT jest wyższa od kwoty stanowiącej iloczyn liczby osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładzie pracy chronionej, w przeliczeniu na pełen wymiar czasu pracy, oraz trzykrotnego najniższego wynagrodzenia pracowników w Polsce w danym okresie czasu, nadwyżka podlega przekazaniu na konto Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.

Powyższe zaniechanie nie ma zastosowania w poborze podatku VAT:

- gdy zakład pracy chronionej nie przekazał całości kwoty, o której mowa wyżej, na PFRON;
- w stosunku do części różnicy między podatkiem należnym a naliczonym, który odpowiada kwocie sankcji za naruszenie obowiązków podatkowych, wynikających z art. 27 ust. 5 ustawy¹⁶;
- w stosunku do kwot podatku należnego od podatników, których wartość sprzedaży podlega oszacowaniu przez Urząd Skarbowy lub od podatników zobowiązanych do prowadzenia kas rejestrujących (art. 28 i 29 powyższej ustawy);
- w przypadku gdy organ podatkowy określił obrót zakładu pracy chronionej na podstawie art. 17 wspomnianej wyżej ustawy.

Dla zilustrowania powyższego stanu rzeczy przedstawić można przykładowe obliczenie kwoty limitu różnicy między należnym a naliczonym podatkiem VAT, która to kwota pozostaje do swobodnej dyspozycji podatnika.

Założmy, że podatnik w styczniu zatrudnił 20 pracowników, w tym 40%, czyli 8 osób, niepełnosprawnych. Wysokość podatku należnego za miesiąc wykazał w wysokości 9150 zł, natomiast kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu wykazał w kwocie 6500 zł. Różnica podatku należnego nad podatkiem naliczonym wynosi zatem 2650 zł. Według zarządzenia obowiązującego od 1 stycznia 1996 r., najniższe wynagrodzenie za styczeń 1996 r. wynosiło 325 zł, a jego trzykrotna wielkość wynosiła $3 \times 325 \text{ zł} = 975 \text{ zł}$. Iloczyn liczby trzykrotnego najniższego wynagrodzenia i liczby osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładzie będzie kwotą graniczną, pozostającą w zakładzie pracy do dyspozycji podatnika:

$$975 \text{ zł} \times 8 = 7800 \text{ zł}.$$

Oznacza to, że kwota 2.650 zł, będąca różnicą między należnym VAT a naliczonym, pozostanie w całości w zakładzie pracy chronionej.

Gdyby w przykładowym miesiącu różnica pomiędzy należnym a naliczonym VAT-em była w wysokości na przykład 9100 zł, to przy limicie 7800 zł, wyznaczającym górną granicę zaniechania VAT-u podlegającego wpłacie, różnica między tymi kwotami

$$9100 \text{ zł} - 7800 \text{ zł} = 1300 \text{ zł}$$

będzie podlegała wpłacie na rachunek PFRON w Warszawie. Tak więc kwota do wysokości wyżej wymienionego limitu, tj. 7800 zł, pozostaje do swobodnej dyspozycji podatnika.

¹⁵ M.P. Nr 64, poz. 700 z 1995 r. z późn. zm.

¹⁶ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).

Na całym świecie zakłady pracy chronionej odprowadzają podatki typu VAT, a pomoc ze strony państwa otrzymują w formie dotacji bezpośrednich. Polskie zakłady nie miały dotychczas obowiązku odprowadzania tego podatku, co powodowało wiele nadużyć ze strony pracodawców. Wykorzystywali oni przywileje podatkowe przysługujące wymienionym zakładom, nie zawsze spełniając stosowne wymogi. Obecnie prawo do niepłacenia VAT-u nadal zostało w rękach osób prowadzących zakład pracy chronionej, ale zostało uzależnione od liczby niepełnosprawnych pracowników: im ta liczba wyższa, tym wyższa kwota podatku od towarów i usług pozostająca w zakładzie.

Należy tu zaznaczyć, że przedstawiony powyżej mechanizm zaniechania poboru podatku VAT w odniesieniu do zakładu pracy chronionej nie ma zastosowania do wyrobów opodatkowanych podatkiem akcyzowym.

6. Kolejną ulgą, przysługującą na podstawie ustawy o zatrudnieniu i rehabilitacji osób niepełnosprawnych (art. 4)¹⁷, jest ulga przyznana zakładom pracy zatrudniającym co najmniej 50 pracowników, w tym oczywiście osoby niepełnosprawne, w podatku dochodowym i w podatku od płac w wysokości równej osiągniętemu wskaźnikowi zatrudnienia tych osób, jeżeli ten wskaźnik wynosi co najmniej 7%. O ile wskaźnik osób niepełnosprawnych w stosunku do ogółu zatrudnionych jest większy niż 50%, zakład pracy jest z tych podatków zwolniony.

Zaznaczyć tu należy, iż zakłady pracy chronionej przekazują 50% środków uzyskanych z tytułu powyższych ulg podatkowych na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych. Natomiast środki przekazywane na ten Fundusz z tytułu częściowego zaniechania poboru podatku od towarów i usług, na podstawie uchwał Rady Nadzorczej PFRON nr 3/96¹⁸ i 17/96¹⁹, są przekazywane w formie subwencji dla zakładów pracy chronionej na następujące cele:

- dofinansowanie sprzedaży produkcji i usług sezonowych,
- zrekompensowanie niższej wydajności pracy związanej z zatrudnieniem osób niepełnosprawnych,
- częściową refundację poniesionych nakładów inwestycyjnych,
- dofinansowanie zapewniające płynność finansową,
- spłatę zaciągniętych kredytów bankowych oraz pożyczek otrzymanych ze środków PFRON.

Z powyższych wpłat będą mogły korzystać jedynie te zakłady pracy chronionej, które przekazały w terminie nadwyżkę pochodzącą z omówionego uprzednio iloczynu na rachunek Państwowego Funduszu Rehabilitacyjnego Osób Niepełnosprawnych.

Inna forma udzielania pomocy finansowych ze zgromadzonych zasobów PFRON – w postaci refundacji wynagrodzeń – dotyczy zakładów pracy chronionej, które zatrudniają osoby chore psychicznie i upośledzone umysłowo. Po złożeniu odpowiedniego wniosku, ze środków PFRON następuje dofinansowanie do wynagrodzeń i do składki na ubezpieczenie tych osób w wysokości 75%.

Ponadto ustawodawca zwalnia zakłady pracy chronionej z obowiązku opłacania pełnych składek na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Składka na

¹⁷ Dz.U. Nr 46, poz. 201 z późn. zm.

¹⁸ Uchwała nr 3/96 Rady Nadzorczej PFRON z dnia 30 stycznia 1996 r. w sprawie zasad i kryteriów gospodarowania przez Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych środkami finansowymi przekazywanymi przez zakłady pracy chronionej z tytułu zaniechania poboru podatku od towarów i usług, „Biuletyn Informacyjny Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych” 1996, nr 1.

¹⁹ Uchwała Nr 17/96 Rady Nadzorczej PFRON z dnia 12 września 1996 r. zmieniająca uchwałę 3/96, „Biuletyn Informacyjny Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych” 1996, nr 7/8.

ubezpieczenie społeczne od osób niepełnosprawnych, zatrudnionych w tych zakładach, wynosi jedynie 5% podstawy jej naliczania.

Zakłady pracy chronionej mogą ubiegać się również o dofinansowanie ze środków PFRON do 50% oprocentowania zaciągniętych kredytów. W przypadku gdy konieczna jest zmiana profilu produkcji, zakłady mogą też uzyskać z Funduszu środki na przekwalifikowanie pracowników, będących osobami niepełnosprawnymi.

7. Innymi możliwymi do uzyskania preferencjami dla zakładów pracy chronionej są: refundacja kosztów utworzenia nowego miejsca pracy dla nowo zatrudnionej osoby niepełnosprawnej, mającej skierowanie na to miejsce z rejonowego urzędu pracy oraz zrefundowanie kosztów oprzyrządowania istniejącego miejsca pracy i dostosowania go dla potrzeb osoby niepełnosprawnej. Maksymalna refundacja dla jednego miejsca pracy wynosi trzydziestokrotność przeciętnego wynagrodzenia.

Zakłady, które nie występują o refundację kosztów związanych z tworzeniem oraz oprzyrządowaniem miejsca pracy, mogą wystąpić o refundację wynagrodzeń osób niepełnosprawnych, zatrudnionych na nowych miejscach pracy, przez okres 18 miesięcy od dnia zatrudnienia na nowym miejscu pracy, w wysokości przeciętnego wynagrodzenia za jeden miesiąc.

W przypadku, gdy w środkach finansowych PFRON-u zaistnieje nadwyżka bilansowa, to wówczas zakłady pracy chronionej mogą ubiegać się o nisko oprocentowane pożyczki oraz o środki na utrzymanie istniejących, a zagrożonych likwidacją, miejsc pracy dla osób niepełnosprawnych.

Jak już wspomniano każdy zakład pracy chronionej, z części zaniechanych wpływów w wysokości 90% należnych podatków, jest obowiązany utworzyć zakładowy fundusz rehabilitacyjny. Powyższy fundusz, którego dysponentem jest właściciel lub kierownik zakładu, służy zaspokajaniu potrzeb związanych z rehabilitacją zawodową, społeczną i medyczną osób niepełnosprawnych.

Uszczegółowienie, poprzez szczególne uwypuklenie wydatków z tego funduszu, znajduje się w rozporządzeniu²⁰ do ustawy.

Rozporządzenie w enumeratywnym wyliczeniu wskazuje na wydatki, które mogą być przeznaczone tylko na:

- poradnictwo zawodowe,
- szkolenie zawodowe oraz kształcenie,
- przygotowywanie miejsc pracy, tj. zakup maszyn i urządzeń oraz ich dostosowanie do indywidualnych potrzeb, wynikających z psychofizycznych możliwości osób niepełnosprawnych,
- podstawową i specjalistyczną opiekę medyczną oraz poradnictwo i usługi rehabilitacyjne,
- dodatkowe wynagrodzenia pracowników za znajomość i posługiwanie się językiem migowym oraz wynagrodzenie lektorów dla niewidomych,
- wynagrodzenia za dodatkowy urlop wypoczynkowy,
- wynagrodzenia za czas zwolnień od pracy osoby niepełnosprawnej, skierowanej na turnus rehabilitacyjny lub badania czy zabiegi lekarskie,
- koszty tworzenia i utrzymania bazy rehabilitacyjnej,
- koszty dowożenia lub dojazdów do pracy i z pracy osób niepełnosprawnych, mających trudności w korzystaniu z publicznych środków transportu,
- świadczenia, które mogą być udzielane w formie bezwrotnej lub w formie nieoprocentowanej pożyczki, a udzielona pożyczka może być umorzona do 50%.

²⁰ Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 17 czerwca 1992 r. w sprawie zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 52, poz. 240 ze zm.).

Z powyższych informacji wynika, że zakłady pracy chronionej są zakładami szczególnego rodzaju i to zarówno w aspekcie podmiotowym, jak i w przedmiotowym. Szczególny charakter wynika oczywiście z faktu, iż pracownicy tam zatrudnieni, to w znacznej części osoby niepełnosprawne. Dla pełnej integracji osób niepełnosprawnych, mającej na celu rehabilitację zawodową i społeczną ustawodawca stworzył uprzywilejowania w zakresie systemu podatkowego, zachęcając tym samym podmioty gospodarcze do tworzenia owych zakładów.

8. Reasumując: omówione wyżej ulgi i zwolnienia podatkowe w zakładach pracy chronionej wynikają z przyjętych celów polityki gospodarczej, społecznej i podatkowej państwa.

Zakres stwarzanych możliwości rozwoju w postaci preferencji podatkowych jest swoistego rodzaju stymulowaniem i oddziaływaniem państwa na podmioty gospodarcze. Dla uzyskania określonych wyników i możliwości rozwoju, ustawodawca zastosował rodzaj polityki skłaniającej się do preferowania wąskiej grupy podmiotów, mających status zakładu pracy chronionej.

Preferencja ta znajduje swoje odbicie w realizowanych ulgach i zwolnieniach, będących kompilacją inwestowania, jak i rozszerzania kręgu osób zatrudnionych o szczególnie utrudnionym starcie w życiu zawodowym. Wysoka stopa bezrobocia, zwłaszcza wśród osób niepełnosprawnych, sprawia kłopotliwą sytuację społeczno-polityczną, nie tylko dla organów państwa, ale przede wszystkim dla nich samych.

Dlatego też poprzez system legislacyjny ustawodawca stwarza najszerszy zakres stosowania ulg i zwolnień podatkowych dla specyficznej grupy podmiotów gospodarczych zatrudniających osoby niepełnosprawne.

Maciej Malinowski

Studium Finansów w Katowicach;
doktorant Akademii Ekonomicznej w Katowicach

Problem uchylania się od podatków w Polsce

*O niczym na tym świecie nie można powiedzieć,
że jest pewne, oprócz śmierci i podatków.*

Benjamin Franklin (1706-1790)

Przytoczona powyżej myśl w sposób dość ponury, ale za to bardzo trafny, oddaje fakt, iż człowiek jest w swym życiu skazany na płacenie podatków. Cechą podatku, która przesądza o nieuchronności tego obowiązku, jest przymusowość. Każdy, kto znajduje się w sytuacji określonej przez prawo, jest obowiązany podatek zapłacić, a uprawniony do nakładania i pobierania podatków organ dysponuje możliwością zastosowania przymusu. Jednak pomimo przymusowego charakteru podatków, nie każdy reaguje na ciężące na nim zobowiązanie podatkowe tak samo. Jednym z możliwych sposobów reakcji człowieka stojącego w obliczu obowiązku płacenia podatku jest uchylenie się od podatku.

Uchylanie się od podatków stanowi istotny problem finansów publicznych. Jest ono zjawiskiem dość powszechnym – występuje na całym świecie, we wszystkich systemach gospodarczych, warstwach społecznych, grupach zawodowych. Z historycznego punktu widzenia należy zauważyć, iż pojawiło się ono równie wcześnie, jak same podatki (a więc w czasach starożytnych). Już w IV w. p.n.e. starożytny uczyony i filozof grecki Platon w swoim dziele „Państwo” zawarł następujące zdanie: „Gdzie istnieje podatek dochodowy, tam uczciwy człowiek płaci więcej, a nieuczciwy mniej od tego samego dochodu”. I chociaż od czasu kiedy padło to stwierdzenie upłynęło blisko 2500 lat – ze zjawiskiem tym mamy do czynienia również i teraz. Jednak w ostatnich latach daje się zaobserwować na świecie znaczny wzrost uwagi poświęcanej kwestii uchylania się od podatków. Szczególne zainteresowanie tym zjawiskiem nastąpiło w latach osiemdziesiątych XX wieku, a więc w okresie, gdy w wielu wysoko rozwiniętych państwach (głównie w Stanach Zjednoczonych) rosnący deficyt budżetowy stał się problemem politycznym. Zaczęto wówczas dochodzić do wniosku, iż problem można rozwiązać nie tylko drogą nieustannego podnoszenia podatków czy zmniejszania wydatków publicznych, ale również poprzez ograniczanie luk w prawie podatkowym oraz przez zapobieganie negatywnym zjawiskom, właśnie takim jak uchylanie się od podatków. W różnych ośrodkach naukowych podjęto wysiłki mające na celu dogłębne zbadanie zjawiska. Stało się ono przedmiotem zainteresowania takich dyscyplin jak: ekonomia, finanse publiczne, ekonometria, psychologia, socjologia, prawo i wielu innych. W efekcie prowadzonych badań powstało wiele teorii dotyczących uchylania się od podatków.

Niezaprzeczalny jest fakt, iż zjawisko uchylania się od podatków występuje również w Polsce. Jednak pomimo jego ogromnej powszechności, w polskiej literaturze naukowej istnieje w tym zakresie ogromna luka. W sytuacji kryzysu finansów publicznych państwa, zagadnienia dotyczące uchylania się od podatków wydają się być szczególnie ważne. Możliwie staranne zbadanie problemu, dokładne poznanie podłoża zjawiska, pozwoli na w miarę skuteczne jego przezwyciężenie.

Czym jest uchylanie się od podatków?

Generalnie można wyróżnić trzy następujące rodzaje zachowań człowieka stojącego w obliczu obowiązku zapłacenia podatku:

- dostosowanie się do podatku (ang. *tax compliance*),
- unikanie podatku (ang. *tax avoidance*),
- uchylanie się od podatku (ang. *tax evasion*)¹.

Dostosowanie się do podatku polega na pełnym i rzetelnym udziale podatnika w postępowaniu podatkowym, począwszy od chwili powstania obowiązku podatkowego aż do momentu uiszczenia podatku. Owo dostosowanie dotyczy nie tylko samej zapłaty należności podatkowej, ale również wypełniania innych obowiązków, takich jak: zgłoszenie obowiązku podatkowego, prowadzenie dokumentacji podatkowej (księgi, ewidencje, rejestry), składanie deklaracji (zeznań) podatkowych, wystawianie rachunków i faktur, udzielanie informacji organom podatkowym itd.

Unikanie podatku polega z kolei na zgodnym z prawem redukowaniu odpowiedzialności podatkowej przez podatnika do takiego poziomu, w którym opodatkowanie jest najniższe. Jako unikanie podatku można zakwalifikować:

- powstrzymanie się od dokonania opodatkowanej czynności lub posiadania opodatkowanych przedmiotów,
- kształtowanie swojego majątku i swych interesów w taki sposób, aby zapłacony podatek był jak najmniejszy (jest to wybieranie tzw. „drogi najśłabszego opodatkowania”).

Istotne jest również to, że legalne uchylanie się od podatku może mieć miejsce:

- za wiedzą osoby stanowiącej prawo – przykładami takich sytuacji są: korzystanie z podatku ryczałtowego (ustawodawca rezygnuje wówczas z uchwycenia całości przedmiotu opodatkowania, godzi się na częściową wycenę jego wartości), korzystanie z ulg i zwolnień podatkowych, korzystanie z instytucji łącznego opodatkowania małżonków w podatku dochodowym od osób fizycznych, korzystanie z możliwości kompensaty zobowiązań podatkowych i należności Skarbu Państwa itd.;

- bez wiedzy ustawodawcy – na skutek niedoskonałości prawa podatkowego, w związku z istnieniem luk prawnych². Należy przy tym wyraźnie zaznaczyć, że wykorzystywanie przez podatników luk występujących w prawie podatkowym nie jest nielegalne, mimo że moralne oceny uzyskanych w ten sposób korzyści mogą być różne. W państwie prawa osoby wykorzystujące luki prawne nie mogą być w żaden sposób represjonowane przez władze wykonawcze.

Natomiast **uchylanie się od podatku** jest zawsze działalnością podejmowaną wbrew intencjom ustawodawcy i wiąże się z bezpośrednim naruszeniem przepisów prawa podatkowego.

¹ W literaturze problemu można znaleźć rozmaite klasyfikacje reakcji podatnika na ciężar podatkowy. Na przykład R. Rybarski wyróżnia: dostosowanie się do podatku, legalne uchylanie się od podatku (czyli unikanie podatku), nielegalne uchylanie się od podatku (oszustwo podatkowe), przerzucanie podatku, nadrobienie podatku, wycofanie się z działalności będącej przedmiotem opodatkowania (R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 218-236.). Zob. też M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Poltext, Warszawa 1994, s. 64.

² O luce w prawie mówimy w razie braku norm dla takiego stosunku społecznego, który – biorąc pod uwagę całokształt obowiązującego ustawodawstwa – powinien być uregulowany.

W przeciwieństwie do unikania podatków, które jest legalne, oszustwo podatkowe jest nielegalne i osoba dopuszczająca się jego popełnienia, jeżeli zostanie wykryta, może zostać ukarana.

Uchylanie się od podatków przybiera najczęściej jedną z następujących form³:

- zatajenie materialne (ukrywanie przedmiotu opodatkowania),
- zatajenie rachunkowe (prowadzenie rachunkowości niezgodnie ze stanem faktycznym),
- fałszywe kwalifikowanie (ukrywanie rzeczywistej sytuacji podatnika przez fikcyjną sytuację prawną, np. firmanctwo, zmiana treści operacji finansowych).

W praktyce różnorodność sposobów popełniania oszustw podatkowych jest niezmiernie bogata i trudno byłoby przedstawić pełny ich katalog, zwłaszcza, że lista ta nie jest zamknięta. Życie potwierdza fakt, iż pomysłowość ludzka w tym zakresie nie ma właściwie granic.

Konieczność zwalczania oszustw podatkowych

Znaczenie podatków polega na tym, iż są one głównym źródłem dochodów budżetu państwa. Ich podstawowym celem jest pokrycie obciążeń publicznych. W Polsce podatki stanowią w ciągu roku budżetowego ponad 80% wszystkich wpływów do budżetu państwa.

Uchylanie się od podatków powoduje zmniejszenie wpływów budżetowych, co może rodzić potrzebę podnoszenia podatków i tym samym dodatkowego obciążania ludzi uczciwych.

Oprócz podstawowego celu, jakim jest pokrywanie obciążeń publicznych, podatki służą dodatkowo oddziaływaniu na sferę życia gospodarczego oraz życia społecznego. Realizacja tych celów może przebiegać efektywnie tylko wówczas, gdy dochody budżetowe będą realizowane w sposób niezakłócony.

Uchylanie się od podatków może być również przyczyną pewnych zakłóceń gospodarczych. Niepłacący podatku zyskuje silniejszą pozycję w stosunku do uczciwego podatnika prowadzącego działalność gospodarczą. Prowadzi to do powstawania zjawiska nieuczciwej konkurencji, a w następstwie – do eliminowania z rynku tych rzetelnych przedsiębiorstw.

Innymi negatywnymi następstwami uchylania się od podatków są:

- rozbicie harmonii systemu podatkowego – uchylanie się od podatków powoduje zachwianie równowagi systemu podatkowego,
- demoralizujący wpływ na innych podatników – bezkarne uchylanie się od podatków wpływa niekiedy na innych podatników, zachęca ich do podobnego zachowania, a równocześnie podważa zaufanie społeczeństwa do państwa i rządu.

Nieprawdziwe byłoby twierdzenie, że oszustwa podatkowe wywołują wyłącznie negatywne skutki. W zjawisku tym można również dopatrywać się pewnych korzyści. Dla przykładu: uchylanie się pracodawców od płacenia podatku dochodowego od zatrudnionych pracowników poprzez ich nielegalne zatrudnianie, powoduje zmniejszanie dysproporcji w dochodach ludności, uelastycznia rynek pracy, pozwala rozwijać kwalifikacje zawodowe zatrudnionych. Również pieniądze „zaoszczędzone” na podatkach niekoniecznie muszą zostać przeznaczone na cele konsumpcyjne, ale mogą również zostać zainwestowane, przyczyniając się do rozwoju gospodarczego kraju.

Przyczyny nielegalnego uchylania się od podatków

Straty, jakie powodują oszustwa podatkowe w sprawnym funkcjonowaniu państwa i jego gospodarki sprawiają, iż nic nie usprawiedliwia takiego postępowania i że zachodzi konieczność przeciwdziałania zjawisku. Aby móc skutecznie przeciwdziałać uchylaniu się od podatków, należy najpierw dokładnie poznać jego przyczyny.

³ Stanisław Owskiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 170.

Istnieje bardzo wiele czynników wpływających na występowanie omawianego zjawiska. W literaturze problemu często są one dzielone na cztery grupy, a mianowicie:

- przyczyny moralne,
- przyczyny polityczne,
- przyczyny ekonomiczne,
- przyczyny techniczno-skarbowe.

Przyczyny moralne są związane bezpośrednio z człowiekiem i jego poczuciem obowiązku podatkowego. W rzeczywistości poczucie to jest odczuwane słabiej niż świadomość innych zobowiązań (np. zobowiązań wobec banków). Zobowiązania wobec Skarbu Państwa z tytułu podatków nie zawsze są uważane za oczywiste. Wynika to między innymi z faktu, iż podatek jest świadczeniem nieodpłatnym, tzn. człowiek zobowiązany do zapłaty podatku, w zamian za jego uiszczenie nie otrzymuje żadnego świadczenia wzajemnego ze strony państwa. Toteż niejednokrotnie niezapłacenie podatku nie jest w ogóle traktowane jako coś złego i nie wywołuje u podatnika poczucia winy moralnej. Zmniejszeniu poczucia winy moralnej sprzyja również to, że:

- podatnik tym bardziej jest skłonny do popełnienia oszustwa podatkowego, im wyższy jest wymiar podatku,
- podatnik często nie zdaje sobie sprawy z faktu, że niezapłacenie przez niego podatku obciąża inne osoby.

Przyczyny polityczne są związane z postawą obywatela i jego stosunkiem wobec instytucji państwa. Brak akceptacji panującego ustroju bądź rządzącej siły politycznej sprzyja uchylaniu się od podatków. Negatywnemu nastawieniu wobec podatków sprzyja często przeświadczenie podatnika, iż państwo wykorzystuje zasoby pieniężne zgromadzone z podatków w sposób mało efektywny i pozostawiający wiele do życzenia, że sam potrafiłby lepiej gospodarować pieniędzmi „zaoszczędzonymi” na podatkach.

Przyczyny ekonomiczne – na skłonność do unikania opodatkowania istotny wpływ wywiera koniunktura gospodarcza, zarówno ogólna, jak i konkretnego przedsiębiorcy. Jeśli sytuacja ekonomiczna podatnika jest dobra i dobrze rokuje na przyszłość, to jest on mniej skłonny do nielegalnego uchylania się od podatku.

Przyczyny techniczno-skarbowe są związane z ustawodawstwem podatkowym, które określa kształt systemu podatkowego, technikę wymiaru i poboru podatków. Niektóre warunki systemowe stwarzają pole do nielegalnego uchylania się od podatku lub ułatwiają uchylanie się.

Do grupy przyczyn techniczno-skarbowych zalicza się m.in.:

- dużą złożoność przepisów dotyczących podatków – rozbudowane konstrukcje podatkowe są wynikiem konieczności realizacji przez podatki wielu funkcji, łączy się to jednak z uszczerbkiem dla stabilności i jasności unormowań;
- częstą zmienność przepisów podatkowych – podatki służą realizacji założeń polityki państwa, która również się zmienia;
- niejasności w formułowaniu norm – sprawiają one, że akty normatywne niejednokrotnie są bardzo skomplikowane i niekomunikatywne, utrudniona jest zatem ich prawidłowa interpretacja.

Sposoby zwalczania zjawiska oszustw podatkowych

Najskuteczniejszym sposobem przeciwdziałania uchylaniu się od podatków byłoby usunięcie wszystkich przyczyn, które prowadzą do ich popełniania. Należy jednak zdać sobie sprawę, że całkowite wyeliminowanie zjawiska w praktyce jest niemożliwe, można je co najwyżej minimalizować.

W praktyce, przy przeciwdziałaniu nielegalnemu uchylaniu się od opodatkowania należy skupić się na prowadzeniu dwóch rodzajów działań, a mianowicie:

a) o charakterze prewencyjnym,

b) o charakterze represyjnym.

Działania prewencyjne polegają na zapobieganiu popełnianiu oszustw podatkowych. Przykładem takich działań są:

a) utrzymywanie wysokości podatków na odpowiednim, społecznie akceptowalnym poziomie;

b) dążenie, aby podatki w odczuciu społeczeństwa były sprawiedliwe oraz przestrzeganie przy konstruowaniu podatku innych zasad podatkowych takich, jak:

– zasada stałości – podkreśla konieczność ograniczenia zmian w systemie podatkowym,

– zasada powszechności – postuluje, aby ciężary podatkowe miały charakter powszechny, czyli każdy obywatel powinien być objęty podatkiem, jeżeli spełnione są warunki powstania stosunku podatkowego,

– zasada równości – głosi, że ciężary podatkowe powinny być rozłożone równomiernie na wszystkich podatników,

– zasada zdolności podatkowej – postuluje, iż podatek powinien uwzględnić indywidualną sytuację podatnika,

– zasada dogodności – oznacza, że pobór podatków powinien następować w czasie, miejscu i na warunkach dogodnych dla podatnika;

c) doskonalenie ustawodawstwa podatkowego, polegające na tworzeniu jednolitego, stabilnego i precyzyjnego prawa podatkowego. Najwyższą formą procesu doskonalenia prawa jest kodyfikacja. Oznacza ona zebranie w jedną usystematyzowaną całość przepisów pozostających w rozproszeniu w różnych aktach prawnych, w ramach nowego aktu prawnego – kodeksu, z równoczesnym udoskonaleniem przepisów i norm objętych kodeksem. Potrzeba kodyfikacji wynika z faktu, iż zebranie poszczególnych przepisów w jeden akt prawny eliminuje kolizje między normami, powoduje ujednoczenie nomenklatury. Kodeksy podatkowe można spotkać w wielu krajach, m.in. w Stanach Zjednoczonych, Francji. Aktualnie w Polsce obowiązuje szereg kodeksów, np. kodeks cywilny, kodeks karny, kodeks pracy i inne. Z całą pewnością uzasadnione byłoby również opracowanie kodeksu podatkowego. Istotnym krokiem, jaki poczyniony został w tym kierunku są prace nad projektem ustawy – ordynacja podatkowa. Celem tej ustawy jest zebranie wszystkich przepisów dotyczących ustalania i poboru podatków. Ordynacja podatkowa zastąpi więc istniejącą obecnie ustawę o zobowiązaniach podatkowych, część kodeksu postępowania administracyjnego i inne przepisy podatkowe rozproszone w różnych aktach normatywnych⁴;

d) poprawa stosunków pomiędzy administracją podatkową a podatnikiem – ogromną rolę pełni tu tzw. public relations. Pod pojęciem tym rozumie się planowe i ciągłe wysiłki mające na celu stworzenie i utrzymanie wzajemnego zrozumienia pomiędzy daną organizacją a społeczeństwem. W tym przypadku chodzi tu o stworzenie zaufania do administracji podatkowej.

O ile metody prewencyjne mają na celu zapobiegać oszustwom podatkowym przed ich popełnieniem, **metody represyjne** polegają na odpowiednim karaniu osób, które czynów takich się dopuściły. Sankcje za umyślne naruszenie przepisów prawa podatkowego – aby móc skutecznie odstraszać potencjalnych przyszłych sprawców – powinny być dotkliwe. W praktyce kary za naruszenie przepisów prawa podatkowego mogą być rozmaite. W Polsce zasady odpowiedzialności i zasady karania za niedopełnienie obowiązków określonych w prawie podatkowym określa obecnie ustawa karna skarbowa z dnia 26 października 1971 roku⁵.

Ustawa ta, w zależności od stopnia społecznego niebezpieczeństwa i stopnia naruszenia interesu państwa, wyróżnia przestępstwa i wykroczenia skarbowe (w tym również podatkowe). Ustawa karna skarbowa za przestępstwa skarbowe przewiduje następujące kary zasadnicze:

⁴ Stanisław Owsiak, *op. cit.*, s. 324.

⁵ Tekst jednolity: Dz.U. z dnia 26 kwietnia 1984 r., Nr 22, poz. 103 z późn. zm.

- pozbawienie wolności,
- ograniczenie wolności,
- grzywnę.

Ponadto w ustawie karnej skarbowej za przestępstwa skarbowe przewidziane są następujące kary dodatkowe:

- pozbawienie praw publicznych,
- zakaz zajmowania określonych stanowisk, wykonywania określonego zawodu lub prowadzenia określonej działalności,
- przepadek rzeczy,
- podanie wyroku sądu do publicznej wiadomości w szczególny sposób.

Wykroczenia skarbowe zagrożone są wyłącznie karą pieniężną.

Jednak aby mogło dojść do ukarania osoby dopuszczającej się oszustwa podatkowego, niezbędne jest najpierw jego wykrycie. Celowi temu służy prowadzenie kontroli podatkowej przez uprawnione do tego organy. Rola takich kontroli jest podwójna: po pierwsze – zapewnia dochody budżetowe, po drugie – wysokie prawdopodobieństwo wykrycia nadużycia podatkowego w wielu przypadkach powoduje rezygnację z jego popełnienia. Nie tylko samo zagrożenie karą, ale i pewność jej wymierzenia, jest czynnikiem hamującym zjawisko uchylania się od podatków. Dlatego kontrola powinna być skuteczna, a podatnik powinien mieć pełną tego świadomość.

Wszelkie działania, zarówno prewencyjne, jak i represyjne, mają istotny wpływ na ograniczanie zjawiska uchylania się od podatków. Ich podejmowanie jest konieczne, lecz mijałoby się z celem, gdyby nie towarzyszyły im zmiany w świadomości społeczeństwa. Powodzenie w głównej mierze zależy od tego, czy obywatele rozumieją konieczność istnienia podatków, ich znaczenia w sprawnym funkcjonowaniu państwa. Ważne jest więc, aby mieli oni świadomość tego, iż jak powiedział w 1936 r. amerykański prezydent F.D. Roosevelt: „podatki są ceną, jaką płacimy za przywileje życia w zorganizowanym społeczeństwie”. Zatem ogromną rolę odgrywa tutaj również działalność wychowawcza państwa i kształtowanie przez nie kultury podatkowej.

Maria Jankowska

Izba Skarbowa w Toruniu,
naczelnik Wydziału nad Urzędami Skarbowymi;
doktorant Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania
Uniwersytetu im. Mikołaja Kopernika w Toruniu

Nowelizacja ustawy o kontroli skarbowej

W obecnym stanie prawnym są dwa rodzaje kontroli, które pozwalają aparatowi skarbowemu na sprawdzenie podatnika, płatnika czy inkasenta podatku.

Pierwszy, nazywany **kontrolą podatkową**, zmierza do ustalenia, jaki podatek ciążył na danym podmiocie, a także czy regulowany był we właściwej wysokości. Ten rodzaj kontroli przysługuje urzędowi skarbowemu, a podstawy prawne jej funkcjonowania zawarte zostały w art. 32 i 33 ustawy o zobowiązaniach podatkowych i art. 167 kodeksu postępowania administracyjnego. Ten rodzaj kontroli mogą wykonywać także wójtowie, burmistrzowie (prezydenci miast), a mianowicie w zakresie podatków lokalnych (np. rolnego, leśnego, od nieruchomości).

Kontrola podatkowa obejmuje zarówno podatników, jak i płatników (m.in. pracodawców obliczających i odprowadzających zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, od należności wypłacanych pracownikom, jak i dokonujących rocznego obliczenia tego podatku); obejmuje ona także inkasentów (np. pobierających podatek rolny).

Pracownicy urzędu skarbowego mogą dokonywać oględzin lokali mieszkalnych i innych lokali. Kontrole mogą przeprowadzać w zasadzie za zgodą posiadacza lokalu. Jednakże kontrola w prywatnym mieszkaniu jest możliwa bez zgody posiadacza, jeżeli urząd uzyska wiarygodną wiadomość, że w mieszkaniu prowadzi się nie zgłoszoną do opodatkowania działalność zarobkową, albo że przechowywane są tam przedmioty lub dokumenty, które mogą mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego, tj. na samo istnienie obowiązku podatkowego lub wysokość podatku (art. 33 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

Przed wkroczeniem do mieszkania urząd skarbowy musi uzyskać zgodę prokuratora rejonowego na przeprowadzenie oględzin konkretnego mieszkania. Prokurator wydaje ją w formie postanowienia, które urzędnik przeprowadzający kontrolę musi doręczyć posiadaczowi przed przystąpieniem do oględzin. Ani przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych ani kpa nie określają sposobu oględzin, ale domniemywać należy, że chodzi tu o przeszukanie pomieszczenia. Zastosowanie znajdują tutaj wszelkie uwarunkowania proceduralne i prerogatywy osoby zainteresowanej takie jak przy przeszukiwaniu pomieszczeń.

Pracownicy urzędów skarbowych mają prawo wglądu do wszelkiego rodzaju akt, dokumentów i ksiąg dotyczących działalności zarobkowej. Wolno im sporządzać z nich notatki, odpisy,

wyciągi. W myśl art. 167 § 3 kpa osoba przeprowadzająca kontrolę w razie powzięcia uzasadnionego podejrzenia, że okazane jej czy ujawnione przez nią księgi, zapiski lub inne dokumenty są nierzetelne oraz, że w razie ich pozostawienia na miejscu mogą być usunięte lub podrobione, może je odebrać za pokwitowaniem, ale na okres nie dłuższy niż miesiąc, a wzmianka o tym powinna się znaleźć w protokole z czynności kontrolnych.

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych daje też kontrolującym dostęp do akt postępowania przygotowawczego (śledztwa, dochodzenia prowadzonego przez policję, prokuratora) i sądowego, a nawet dokumentów stanowiących tajemnicę państwową. Wolno im też sporządzać z nich odpisy i notatki.

Kontrolowani obowiązani są umożliwić przedstawicielom urzędu skarbowego przeprowadzenie czynności kontrolnych. Na ich żądanie muszą okazać posiadane księgi i inne dokumenty. Inne osoby (np. pracownicy) mogą być przesłuchani wyłącznie w charakterze świadków, przy zachowaniu wymogów zawartych w kodeksie postępowania administracyjnego. Należy przez to rozumieć, że pracownik podatnika winien być formalnie powołany na świadka, a podatnika należy uprzedzić o miejscu i terminie jego przesłuchania oraz o miejscu i terminie wysłuchania biegłych lub przeprowadzenia oględzin.

Drugi dostępny aparatowi skarbowemu rodzaj kontroli – to **kontrola skarbowa**.

Ustawa o kontroli skarbowej ani w pierwotnej wersji, ani po nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 7 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej i niektórych innych ustaw¹ nie podaje wprost definicji kontroli skarbowej. Ogranicza się do określenia jej zakresu przedmiotowego, podmiotowego oraz celów działania, którymi, zgodnie z artykułem 1, są:

- ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa,
- zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych,
- badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem państwowych osób prawnych.

Przy uchwalaniu ustawy o kontroli skarbowej ustawodawca wyodrębnił tę kontrolę z systemu kontroli państwowej i dokonał jej instytucjonalizacji. Świadczy o tym chociażby powołanie organów kontroli skarbowej oraz jej jednostek organizacyjnych.

Takie podejście do kontroli skarbowej znajduje swoje uzasadnienie również w art. 36 ust. 1 ustawy powołującym wywiad skarbowy, jako jedną z form realizacji kontroli skarbowej. Kontrola skarbową jest niewątpliwie jednym z rodzajów kontroli państwowej, mającym na celu badanie i ocenę działalności kontrolowanego podmiotu, w trakcie której dokonuje się:

- stwierdzenia stanu faktycznego w kontrolowanej jednostce,
- porównania stanu faktycznego z przyjętym stanem wzorcowym (przy zawarciu wzorców w normach prawnych),
- oceny stwierdzonego stanu faktycznego z punktu widzenia interesów i praw Skarbu Państwa bądź gminy,
- wyciągnięcia wniosków i konsekwencji w stosunku do kontrolowanego podmiotu w przypadku stwierdzenia odstępstwa od stanu wzorcowego (naruszenie przepisów).

Z jednej więc strony kontrolę skarbową należy traktować jako ogół organów i instytucji zajmujących się ochroną interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa w zakresie określonym ustawą o kontroli skarbowej, z drugiej zaś strony, jako jeden z rodzajów kontroli państwowej.

Ustawa wyróżnia trzy formy, w jakich kontrola skarbową może być realizowana. Są to:

- postępowanie kontrolne,
- wywiad skarbowy,
- szczególnie nadzór podatkowy.

¹ Dz.U. Nr 152, poz. 720.

W praktyce, z kontrolą skarbową utożsamiane było i jest w dalszym ciągu postępowanie kontrolne. Jednakże kontrola skarbowa jest pojęciem o wiele szerszym. Postępowanie kontrolne jest tylko jedną z form, obok szczególnego nadzoru podatkowego i wywiadu skarbowego, realizacji uprawnień organów kontroli skarbowej.

W dniu 7 listopada 1996 r. dokonano nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej. Jeszcze przed jej uchwaleniem projekt był poddawany ostrej krytyce, szczególnie przez środowiska gospodarcze.

I tak Business Centre Club zwrócił się do Prezydenta RP, aby zechciał skorzystać ze swoich uprawnień w celu powstrzymania wejścia w życie nowelizacji. Nie do przyjęcia była wg jego opinii ustawa, która daje wyraźny prymat doraźnym interesom fiskalnym państwa i jego aparatu skarbowemu nad zasadami wolności gospodarczej i konkurencji. Nie wskazano było również aby w państwie prawa doraźny interes fiskalny uzyskiwał przewagę nad długofalowymi interesami społeczeństwa.

BCC nie kwestionował potrzeby poprawienia skuteczności funkcjonowania aparatu skarbowego i poboru podatków. Dokonana przez niego analiza przepisów pozwoliła jednak na wysunięcie tezy, że nowelizacja ustawy spowoduje dalsze ograniczenie ochrony prawnej podatnika i kontrolowanego. Jest bowiem zasadnicza różnica między przestępcą a kontrolowanym podatnikiem. Trudno, zdaniem BCC, liczyć na akceptację założenia, że każdy kontrolowany jest potencjalnym przestępcą.

Omawiana nowelizacja, przyjęta pomimo formułowanej przeciwko niej krytyce, objęła 36 artykułów dotychczas istniejących, dodała kilkanaście nowych oraz dwa rozdziały.

W wyniku zmian, wadliwie poprawiono art. 6 ust. 2 ustawy, dotyczący prowadzenia (w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach) dochodzeń w sprawach karnoskarbowych oraz w sprawach o przestępstwa na szkodę Skarbu Państwa. Wykreśleniu uległy w nim słowa „ujawnione w toku kontroli”. Bardziej odpowiednim byłoby dodanie zwrotu „ujawnionym przez te organy”. Obecne brzmienie powoduje nałożenie się kompetencji inspektorów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych w sprawach dochodzeń karnoskarbowych oraz w sprawach o przestępstwo na szkodę Skarbu Państwa. Nie można wykluczyć sytuacji, że w tym samym czasie postępowanie dotyczące tych samych spraw mogą zostać wszczęte przez dwa różne organy – urzędy skarbowe oraz urzędy kontroli skarbowej. Ponadto, przy obecnym brzmieniu wyżej wymienionego artykułu, występuje brak synchronizacji z art. 174 § 2 pkt 2 ustawy karnej skarbowej oraz art. 165 § 2 kodeksu postępowania karnego.

Artykuły 10 ust. 2 pkt 5 oraz 11 ust. 2 pkt. 4 znowelizowanej ustawy przewidują uprawnienia Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej oraz dyrektora urzędu kontroli skarbowej do decydowania o zmianie inspektora prowadzącego postępowanie kontrolne. Biorąc pod uwagę fakt, że art. 8 określa, iż organami kontroli skarbowej są:

- minister finansów – jako naczelny organ kontroli,
- Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej – jako organ wyższego stopnia nad inspektorami kontroli skarbowej,
- inspektorzy kontroli skarbowej,

takie zmiany nie są przewidziane na gruncie proceduralnym, gdyż w żadnej procedurze nie występuje instytucja zmiany organu.

Kodeks postępowania administracyjnego przewiduje (art. 24-27a) wyłączenia:

- organu,
- pracownika,
- członka organu kolegialnego,
- gminy,

ale dotyczy to ściśle określonych przypadków. Celem takich wyłączeń jest urzeczywistnienie zasady prawdy obiektywnej (art. 7 kpa), gdyż postępowanie winno być prowadzone bezstronnie, jeśli ma zmierzać do prawidłowego wyjaśnienia i ustalenia stanu faktycznego.

Zasada prawdy obiektywnej jest jedną z podstawowych zasad postępowania i ma kapitalny wpływ na ukształtowanie całego postępowania, a zwłaszcza – na rozłożenie ciężaru dowodu w postępowaniu administracyjnym. Instytucje wyłączenia służą również realizacji zasady pogłębiania zaufania do organów państwa. Podobne rozwiązanie co do instytucji wyłączenia zawierają: kodeks postępowania karnego oraz kodeks postępowania cywilnego. Stworzenie możliwości wymiany inspektora w każdym czasie powoduje, że jego niezależność jest pozorna, tym bardziej, że w ustawie użyto nieostrego pojęcia „w razie uzasadnionych przypadków”.

Nowy art. 14 ust. 5 został sformułowany wadliwie. Przepis przewiduje możliwość zawieszenia i umorzenia postępowania z tej samej przyczyny.

Artykuł 15 ust. 2 nakłada na kontrolowanego obowiązek wskazania na piśmie w dniu rozpoczęcia postępowania kontrolnego osoby upoważnionej do działania w jego imieniu, zwłaszcza w czasie jego nieobecności. Obowiązek ten jest zupełnie niewspółmierny do zakresu kontroli skarbowej i podmiotów jej podlegających – najczęściej są to osoby fizyczne. Wyzaczenie pełnomocnika może być prawem, a nie obowiązkiem kontrolowanego.

Jako nowe dowody w postępowaniu kontrolnym pojawiają się: „oświadczenie o stanie majątkowym” (art. 16 ust. 3) oraz przesłuchanie kontrolowanego w charakterze strony (art. 18 ust. 1 pkt. 9). Do złożenia oświadczenia o stanie majątkowym na dany dzień (a więc np. 5 lat wstecz) będzie obowiązana osoba fizyczna, jeżeli z toczącego się postępowania wynika, że nie ujawniła wszystkich obrotów lub przychodów mających istotne znaczenie dla ustalenia zobowiązania podatkowego. Przepis stanowi, że do „oświadczeń tych stosuje się art. 247 kodeksu karnego, o czym należy pouczyć kontrolowanego”. Jest to regulacja będąca świadectwem nieporadności prawodawcy. Kontrolowanego należy uprzedzić o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Kontrolowany nie powinien być zatem pouczony o tym, iż do oświadczenia stosuje się przepis art. 247 kk, lecz powinien być pouczony o tym, że w przypadku złożenia niezgodnego z prawdą oświadczenia o stanie majątku będzie ponosił odpowiedzialność karną.

Jak zauważa Dorota Szubielska², dopuszczenie możliwości przesłuchania kontrolowanego w charakterze strony, w przypadku jeśli po wyczerpaniu środków dowodowych lub z powodu ich braku pozostały nie wyjaśnione okoliczności mające znaczenie dla sprawy, budzi zasadniczy sprzeciw. Jaką moc dowodową może mieć doniesienie na samego siebie?

Nie wnikając jednak w samą celowość dopuszczania takiego środka dowodowego w postępowaniu kontrolnym, należy stwierdzić, że norma prawna regulująca tę kwestię narusza zasadę praworządności. Dopuszcza bowiem możliwość przesłuchania kontrolowanego w charakterze strony, bez uprzedzenia go o prawie odmowy zeznań. Wyjaśniając stan faktyczny, inspektor musi działać zgodnie z prawem. Nie może podejmować takich czynności, które przyczyniłyby się do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, ale byłyby niezgodne z prawem, np. żądać odpowiedzi na pytania, które mogą narazić osobę przesłuchiwaną (lub jej bliską) na odpowiedzialność karną, hańbę lub bezpośrednią szkodę majątkową.

Autorka zwraca także uwagę, że w nowelizacji brak jest ponadto określenia, w jakim trybie następuje przesłuchanie kontrolowanego. Takie określenie zawarte jest np. w art. 86 kodeksu postępowania administracyjnego, który stanowi, że do przesłuchania stron stosuje się przepisy dotyczące świadków, z wyłączeniem przepisów o środkach przymusu. Podobna regulacja znajduje się w art. 304 kodeksu postępowania cywilnego oraz w art. 172 § 1 kodeksu postępowania karnego.

Brak takiej regulacji w ustawie o kontroli skarbowej powoduje, że w razie odmowy zeznań lub stawienia, w stosunku do kontrolowanego mogą zostać zastosowane środki przymusu. Jest niedopuszczalne, aby nowelizacja ustawy o kontroli skarbowej wprowadzała takie rozwiązanie

² D. Szubielska, *Nowelizacja ustawy o kontroli skarbowej – zmiany na gorsze*, „Monitor Podatkowy” 1997, nr 2.

i nie chodzi tu bynajmniej o brak spójności w obowiązujących procedurach, lecz o to, iż regulacja taka jest sprzeczna z zasadą praworządności. Brak możliwości nałożenia na stronę środków przymusu, przewidziany w kodeksie postępowania administracyjnego i kodeksie postępowania cywilnego, jest podyktowany tym, iż prawem strony jest w ogóle odmówić złożenia zeznań lub odpowiedzi na poszczególne pytania. Przesłuchanie kontrolowanego w charakterze strony powinno być poprzedzone uprzedzeniem go o prawie odmowy zeznań lub odpowiedzi na poszczególne pytania.

W obecnej treści ustawy takiej regulacji nie ma. Ponadto należy stwierdzić, iż w treści przepisu przewidującego możliwość przesłuchania kontrolowanego w charakterze strony brak jest regulacji przewidującej obowiązek uprzedzenia kontrolowanego o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Brak tej regulacji powoduje, iż moc dowodowa przesłuchania kontrolowanego w charakterze strony jest jeszcze bardziej wątpliwa. Taki pogląd potwierdza również orzecznictwo. W orzeczeniu Sądu Najwyższego z 14 września 1948 r. (471/48) – odnoszącym się wprawdzie do procedury cywilnej – stwierdzono, że „nieuprzedzenie strony co do obowiązku mówienia prawdy i odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania stanowi uchybienie procesowe, które pozbawia przesłuchanie strony charakteru dowodowego”. Także w postępowaniu kontrolnym brak tego pouczenia stanowić będzie istotne uchybienie procesowe i tak może być traktowane przez Naczelny Sąd Administracyjny.

Dorota Szubielska zauważa ponadto, że zastrzeżenia budzi również lakoniczność sformułowania przesłanki żądania złożenia oświadczenia o stanie majątkowym, przyjęta w art. 16 ust. 3. Oświadczenie o stanie majątkowym mogłoby być składane, jeżeli z dowodów zebranych w toku postępowania (a nie z toczącego się postępowania – co przecież nic nie znaczy) wynika, że kontrolowany nie ujawnił wszystkich obrotów itd. Postępowanie kontrolne jest przecież podejmowane i prowadzone w celu ustalenia faktów, które potwierdzą zebrane dowody. Dopiero gdy ze zgromadzonych dowodów wynika, że kontrolowany, będący osobą fizyczną, nie ujawnił wszystkich obrotów lub przychodów, można żądać od niego złożenia oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień. W takim przypadku powinniśmy mieć do czynienia z dowodem z zeznań strony. Tak jednak nie jest, skoro w znowelizowanym przepisie art. 18 ust. 1 pkt 9 ustawy stanowi się, że można przesłuchać kontrolowanego w charakterze strony, jeżeli po wyczerpaniu środków dowodowych, lub z powodu ich braku, pozostały nie wyjaśnione okoliczności mające znaczenie dla postępowania kontrolnego.

Pomiędzy przesłuchaniem strony a złożeniem oświadczenia o stanie majątkowym nie ma materialnej różnicy co do charakteru środka dowodowego – ich znaczenie jest z natury niewielkie, trudno bowiem zeznawać bezstronnie we własnej sprawie. Dowód ten ma więc charakter posiłkowy. W świetle powyższego nie jest dopuszczalne, aby oświadczeniem strony – dowodem z zeznań strony – zastępować całe postępowanie. Natomiast treść i zakres nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej pozwala na przyjęcie prawdopodobieństwa, iż organy kontroli skarbowej będą przeprowadzały dowód w postaci oświadczenia strony o stanie majątkowym i traktowały go jako podstawowy dowód w sprawie, a jego uzyskanie usprawiedliwi prowadzenie postępowania dowodowego w ograniczonym zakresie.

Zawarte w nowym brzmieniu art. 24 ust. 2 pkt 1 oraz art. 25 ustawy rozwiązania dotyczące możliwości wydania przez inspektora kontroli skarbowej decyzji wymierzającej podatek oraz jej wykonania są sprzeczne wewnętrznie, a także pozostają w kolizji z innymi ustawami, a mianowicie z ustawą z 21 czerwca 1996 r. o Urzędzie Ministra Finansów, ustawą o urzędach i izbach skarbowych, ustawą o zobowiązaniach podatkowych czy kpa.

Decyzję ustalającą lub określającą zobowiązanie podatkowe wydaje się po przeprowadzeniu postępowania przewidzianego przepisami kodeksu postępowania administracyjnego. W postępowaniu administracyjnym wydanie prawidłowej decyzji powinno być poprzedzone dokładnym

ustaleniem stanu faktycznego (art. 7 i 77 § 1 kpa). Tymczasem inspektor kontroli skarbowej ma wydać decyzję po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego, do którego tylko w ograniczonym zakresie ma zastosowanie kpa.

Przyznanie inspektorowi kontroli skarbowej kompetencji do wydania decyzji podatkowych oznacza, że postępowanie poprzedzające wymiar podatku będzie się toczyło poza systemem przepisów kpa i wynikających z tych przepisów gwarancji procesowych strony.

Ponadto art. 24 ust. 2 pkt 2 pozbawia kontrolowanego prawa odwołania od decyzji, nazwanej „wynikiem kontroli”, gdy inspektor kontroli skarbowej nie określa (ustala) podatku lub innych należności budżetowych, ale ustala inne nieprawidłowości. Pozbawienie możliwości odwołania się, to zarazem utrata prawa do sądu w konkretnej sprawie.

Ustawa przyznaje organowi kontroli skarbowej uprawnienia organu podatkowego w szczególnej kwestii obliczenia podatku w drodze szacunkowej. Obecny stan prawny nie pozwala szacować podatku lecz dochód.

Natomiast w art. 25 ustawy pomyłono funkcje państwa i Skarbu Państwa. Skarb Państwa nie występuje jako podmiot stosunków publicznoprawnych, lecz cywilnoprawnych. Urząd Skarbowy jest organem, do którego kompetencji należy wydanie decyzji administracyjnej. Urząd Skarbowy może być co najwyżej wierzycielem w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym. Użyte w art. 25 ustawy sformułowanie „wierzyciel obowiązków” jest kuriozalne i stanowi oczywisty dowód niezrozumienia pojęć języka prawnego.

Przewidziany w nowym brzmieniu art. 26 ustawy tryb odwoławczy od decyzji wydawanych przez inspektora kontroli skarbowej, w szczególności w ust. 1 pkt 2, jest pozorny. Jeżeli po zakończeniu postępowania kontrolnego decyzję podatkową wyda inspektor zatrudniony w Ministerstwie Finansów, to będzie to decyzja I instancji. Trudno uznać za prawidłowe rozwiązanie, gdy rolę organu odwoławczego wykona przełożony służbowy tego inspektora, tj. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej.

Zaproponowana w nowym art. 33a regulacja wyłączenia tajemnicy rachunku bankowego (analogiczna jak w ostatniej nowelizacji ustawy o zobowiązaniach podatkowych – zaskarżona zresztą przez rzecznika praw obywatelskich do Trybunału Konstytucyjnego) spowoduje, że tajemnica rachunku bankowego może stać się fikcją. Nie do zaakceptowania jest rozwiązanie, aby sam fakt wszczęcia (rozpoczęcia) postępowania kontrolnego był wystarczającą przesłanką do wystąpienia inspektora do banku o ujawnienie stanu rachunku bankowego kontrolowanego. Łamię to prawo do prywatności zagwarantowane Europejską Konwencją o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności.

Zawarta w art. 34 ustawy definicja tajemnicy skarbowej nie została dostatecznie sformułowana, co może okazać się istotnym brakiem w związku z odpowiedzialnością karną za naruszenie tajemnicy skarbowej. Dodatkowo nasuwa się pytanie, czy jest uzasadnione regulowanie kwestii tajemnicy skarbowej w dwóch ustawach: o zobowiązaniach podatkowych i o kontroli skarbowej.

Przepis nowego art. 36 ust. 3 pozostaje w kolizji z art. 6 ust. 2 ustawy regulującym kompetencje organów kontroli skarbowej. Z art. 36 ust. 3 wynika, że czynności operacyjno-rozpoznawcze mogą być prowadzone w zakresie szerszym niż sama kontrola skarbowa. Czemu mają zatem służyć zebrane materiały, jak nie kontroli skarbowej?

Przedstawione powyżej zastrzeżenia do nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej nie wyczerpują w pełni listy uchybień i wątpliwości.

Grupa 52 posłów skierowała wniosek do Trybunału Konstytucyjnego o rozstrzygnięcie czy nowelizacja ustawy jest zgodna z Konstytucją, gdyż narusza ich zdaniem właściwe proporcje między uzasadnionym interesem publicznym a prawami jednostki do ochrony wolności, prywatności i własności.

Anna Kocikowska

Urząd Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy;
doktorant Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania
Uniwersytetu im. Mikołaja Kopernika w Toruniu

Odpowiedzialność płatnika za niewpłacenie pobranego podatku w terminie

Aby rozpatrywać kwestie odpowiedzialności podatkowej i karnej skarbowej płatnika, należy najpierw zająć się zdefiniowaniem pozycji prawnej płatnika i określić jego obowiązki.

Pojęcie płatnika zostało zdefiniowane w art. 3 ust. 4 ustawy o zobowiązaniach podatkowych¹. Zgodnie z tym artykułem, płatnikiem jest osoba obowiązana do obliczenia, pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go na właściwy rachunek organu podatkowego. Może to być zarówno osoba fizyczna, osoba prawna, jak i jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej.

Przepisy ogólne ustawy o zobowiązaniach podatkowych stanowią nadbudowę przepisów o poszczególnych podatkach. Jeżeli zatem szczegółowe przepisy podatkowe powierzają określonym podmiotom obliczanie, pobieranie i wpłacanie podatku na właściwy rachunek, to podmiot ten staje się płatnikiem w rozumieniu art. 3 ust. 4 wymienionej ustawy, bez względu na to, czy w przepisach szczegółowych został on wyraźnie nazwany płatnikiem czy też nie².

Rola płatnika polega na pośredniczeniu między organem podatkowym a podatnikiem w procesie realizacji świadczenia podatkowego. Obowiązkom płatnika wobec organu podatkowego towarzyszą określone uprawnienia wobec podatnika. Stosunki, które łączą organ podatkowy, płatnika oraz podatnika mają w całości charakter administracyjnoprawny. Tak więc nie istnieje potrzeba zawierania umów między organem podatkowym a płatnikiem w sprawie wykonywania obowiązków płatnika przez określone podmioty.

Obowiązki (i uprawnienia) płatnika wynikają z podstaw prawnych dwojakiego rodzaju. Po pierwsze, mogą nakładać je ustawy podatkowe. Po drugie, art. 9 pkt 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych upoważnia ministra finansów do wydawania rozporządzeń wprowadzających obowiązek obliczania i poboru niektórych podatków za pośrednictwem płatników i okre-

¹ Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jednolity: Dz.U. 1993 r., Nr 108, poz. 486 z późn. zm.).

² Wyrok NSA z 25 września 1987 r. /III SA 316/87/, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, z. 1, poz. 5.

ślających jednocześnie zasady przyznawania płatnikom wynagrodzenia za ich czynności. Przepisy ustaw podatkowych wynagrodzenia takiego obecnie nie przewidują³.

Analizując charakter prawny instytucji płatnika można dostrzec w niej pewne elementy właściwe dla organów podatkowych, jednak „płatnik w rozumieniu art. 3 ust. 4 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, nie jest organem podatkowym w znaczeniu określonym w art. 1 kpa, a czynności przez niego podejmowane w celu obliczenia i pobrania należności podatkowych mają jedynie charakter czynności materialno-rachunkowych, które nie wszczynają postępowania podatkowego (art. 61 kpa)”⁴.

Obliczanie, pobór podatku oraz wpłacenie go na rachunek właściwego organu podatkowego przewidują przepisy poszczególnych ustaw podatkowych. Są to m.in.:

1) ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵, w świetle której płatnikami są:

- osoby fizyczne, osoby prawne oraz inne jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, zwane dalej „zakładami pracy”, które obowiązane są obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób uzyskujących od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy – wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej (art. 31 ustawy);

- rolnicze spółdzielnie produkcyjne oraz inne spółdzielnie zajmujące się produkcją rolną, które są obowiązane pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od dokonywanych na rzecz członków spółdzielni lub ich domowników wypłat z tytułu dniówek obrachunkowych, udziału w dochodzie podzielnym spółdzielni, a także uzyskiwanych przez te osoby od spółdzielni zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego (art. 33 ust. 1 ustawy);

- organy rentowe, które są obowiązane pobierać zaliczki miesięczne od wypłacanych bezpośrednio przez te organy emerytur i rent oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego (art. 34 ust. 1 ustawy);

- banki, które są obowiązane do poboru zaliczek miesięcznych od wypłaconych emerytur i rent z zagranicy;

- jednostki organizacyjne uczelni, placówki naukowe, zakłady pracy oraz inne jednostki organizacyjne, które są obowiązane pobierać zaliczki miesięczne od wypłaconych przez nie studentów;

- organy zatrudnienia, które są obowiązane do poboru zaliczek miesięcznych od wypłaconych przez nie zasiłków;

- areszty śledcze oraz zakłady karne, które obowiązane są do poboru zaliczek miesięcznych od należności za pracę, przypadającej tymczasowo aresztowanym lub skazanym;

- kierownicy wojewódzkich urzędów pracy, którzy są obowiązani pobierać zaliczki od wypłaconych przez nich świadczeń z Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych;

- osoby fizyczne, będące podmiotami gospodarczymi oraz osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, które dokonują wypłat należności osobom określonym w art. 3 ustawy z tytułu działalności określonej w art. 13 pkt 2 i 5-8 z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów oraz z praw do projektów wynalazczych, topografii, układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również z tytułu zakupu tych praw, od dochodów opodatkowanych w sposób zryczałtowany w art. 29 i art. 30 ust. 1 pkt 1-4 i 8 ustawy;

³ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Toruń 1995, s. 28.

⁴ Wyrok NSA z 29 listopada 1984 r. /SA/Gd 929/84/, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, z. 1, poz. 6.

⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz.U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 z późn. zm.).

- spółdzielnie mieszkaniowe – od wycofanych wkładów mieszkaniowych wniesionych od 1.01.1992 r;
- banki prowadzące kasy mieszkaniowe – od oszczędności o których mowa w art. 26 ust. 10 zd. drugie;
- jednostki organizacyjne Policji, kontroli skarbowej, Straży Granicznej, Wojskowych Służb Informacyjnych i Żandarmerii Wojskowej lub Urzędu Ochrony Państwa – od dokonywanych wypłat z tytułu określonego w art. 30 ust. 1 pkt. 5;
- 2) ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych⁶, w świetle której płatnikiem jest:
 - osoba prawna i jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej oraz będące podmiotami gospodarczymi osoby fizyczne, dokonujące wypłat należności, o których mowa w art. 21 i 22 ustawy (art. 26);
- 3) ustawa o podatku od towarów i usług⁷, w świetle której płatnikiem jest:
 - urząd celny – w odniesieniu do podatku przypadającego od importu towarów, sprowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy (art. 11 ust. 2 ustawy);
- 4) ustawa o podatku od spadków i darowizn⁸, w świetle której płatnikiem jest:
 - notariusz, przed którym sporządzono akt darowizny lub któremu przedstawiono pismo stwierdzające darowiznę w celu dokonania czynności urzędowej (art. 18 ustawy);
- 5) ustawa o opłacie skarbowej⁹, w świetle której płatnikiem jest:
 - notariusz – od dokonanych przed nim czynności cywilnoprawnych, ustanowienia hipoteki oraz sporządzanych dokumentów;
 - przewoźnicy – od dokumentów przewozowych;
 - nabywcy rzeczy – od umów sprzedaży, jeżeli nabywca kupuje te rzeczy do przerobu lub odsprzedaży;
 - komisananci – od umów komisji;
 - sekretarze sądowi – od orzeczeń sądów, od ugód sądowych oraz od postanowień sądów nadających klauzulę wykonalności wyrokom sądów polubownych lub ugodom zawartym przez te sądy (art. 12 ust. 1 ustawy);
- 6) ustawa o grach losowych i zakładach wzajemnych¹⁰, w świetle której płatnikiem jest:
 - podmiot gospodarczy, przy sprzedaży kartonów do gry w bingo pieniężne spółce zarządzającej grę (art. 44 ust. 1 ustawy).

Zanim przejdę do omawiania odpowiedzialności płatnika za niewpłacenie w terminie podatku pobranego od podatnika na rachunek organu podatkowego, wynikającej z ustawy karnej skarbowej, kilka słów o odpowiedzialności, którą przewiduje ustawa o zobowiązaniach podatkowych.

Mianowicie art. 14 tej ustawy określa odpowiedzialność płatnika za podatek nie pobrany od podatnika, pobrany w kwocie niższej od należnej lub pobrany lecz niewpłacony w terminie.

Zakres tej odpowiedzialności jest zróżnicowany w zależności od tego, czy płatnik jest pracownikiem w rozumieniu Kodeksu pracy czy też nie¹¹ (art. 2 kodeksu pracy stwierdza, iż pra-

⁶ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 1993 r., Nr 106, poz. 482 z późn. zm.).

⁷ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).

⁸ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45, poz. 207 z późn. zm.).

⁹ Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23 z późn. zm.).

¹⁰ Ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach losowych i zakładach wzajemnych (Dz.U. Nr 68, poz. 341 z późn. zm.).

¹¹ B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, *Prawo finansowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1996, s. 170.

cownikiem jest osoba zatrudniona na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę).

Odpowiedzialność płatnika nie posiadającego statusu pracownika dotyczy może trzech sytuacji:

- po pierwsze: płatnik odpowiada za podatek nie pobrany od podatnika,
- po drugie: płatnik odpowiada za niepobrany część należnego podatku – w sytuacji gdy podatek pobrany został w kwocie niższej od należnej,
- po trzeciej: płatnik odpowiada za niewpłacenie pobranego podatku w terminie – odpowiedzialność ta rozciąga się także na odsetki od zaległości podatkowej, jaką staje się pobrany, a nie wpłacony w terminie podatek (art. 20 w zw. z art. 19 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

Odpowiedzialność płatnika nie posiadającego statusu pracownika jest odpowiedzialnością majątkową o charakterze osobistym i płatnik odpowiada tu całym swoim majątkiem¹². Odpowiedzialność płatnika jest wyłączona tylko w przypadku, kiedy powyższe sytuacje spowodowane były zawinionym działaniem bądź zaniechaniem ze strony podatnika.

W przypadku odpowiedzialności płatnika, będącego pracownikiem w rozumieniu kodeksu pracy, należy stwierdzić, iż dotyczy ona wszystkich trzech przypadków wymienionych wcześniej, z tym, że opiera się na zasadach stosowanych przy określaniu odpowiedzialności materialnej pracowników przewidzianej w tym kodeksie (art. 114 kp i nast.). Zgodnie z art. 119 kodeksu pracy odszkodowanie ustala się w wysokości wyrządzonej szkody, jednak nie może ono przewyższać kwoty trzymiesięcznego wynagrodzenia przysługującego pracownikowi w dniu wyrządzenia szkody. Natomiast jeżeli pracownik umyślnie wyrządził szkodę, jest obowiązany do jej naprawienia w pełnej wysokości.

Płatnik, który nie wpłaca we właściwym terminie na rachunek organu podatkowego kwoty pobranej od podatnika z tytułu zobowiązania podatkowego podlega również sankcjom przewidzianym w art. 98 ustawy karnej skarbowej¹³.

Art. 98 uks penalizuje czyn polegający na niewpłaceniu pobranych kwot podatku w ustawowo określonym terminie. Jest to jedyny przypadek zastosowania obligatoryjnej kary pozbawienia wolności i kary grzywny za przestępstwo podatkowe¹⁴.

Duże znaczenie odgrywa tutaj wysokość uszczuplonego podatku. W przypadku, kiedy kwota niewpłaconego podatku przekracza 2000 zł, płatnik podlega karze pozbawienia wolności do lat dwóch i karze grzywny do 25 000 zł. Jeżeli kwota uszczuplonego podatku nie przekracza 2000 zł sprawca podlega tylko karze grzywny do 10 000 zł. Natomiast jeżeli nie wpłacona kwota podatku nie przekracza 500 zł sprawca podlega karze pieniężnej.

Należy w tym miejscu przypomnieć, że zgodnie z art. 10 uks najniższa kara grzywny wynosi 100 zł, natomiast karę pieniężną wymierza się w wysokości od 20 zł do 1000 zł.

Ujawnianiem nieprawidłowości polegających na niewpłaceniu na rachunek organu podatkowego kwoty pobranej od podatnika z tytułu zobowiązania podatkowego zajmują się zarówno organy podatkowe, tj. urzędy skarbowe, jak i organy kontroli skarbowej, tj. inspektorzy kontroli skarbowej zatrudnieni w Urzędzie Kontroli Skarbowej.

Omówię ujawnianie powyższych nieprawidłowości na przykładzie organów kontroli skarbowej.

Zgodnie z ustawą o kontroli skarbowej¹⁵, organy kontroli skarbowej – inspektorzy – uprawnieni zostali do kontroli płatników podatków i innych należności w zakresie rzetelności deklarowa-

¹² B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *op. cit.*, s. 74 i n.

¹³ Ustawa karna skarbowa z dnia 26 października 1971 r. (tekst jednolity: Dz.U. z 1984 r., Nr 22, poz. 103 z późn. zm.).

¹⁴ F. Prusak, *Ustawa karna skarbowa z komentarzem*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1995, s. 169.

¹⁵ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 1991 r. Nr 100, poz. 442; z 1992 r. Nr 21, poz. 85; z 1996 r. Nr 106, poz. 496, Nr 152, poz. 720).

nych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa.

Jeżeli w trakcie kontroli w podmiocie gospodarczym (który jest jednocześnie płatnikiem), inspektor ujawni nieprawidłowości polegające na pobraniu przez płatnika podatku – przy wypłacaniu pracownikom wynagrodzenia – a niewpłaceniu go w ustawowym terminie na właściwy rachunek organu podatkowego, wydaje na podstawie art. 24 ust. 2 pkt. 1 ustawy o kontroli skarbowej decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Przyjmijmy sytuację, że kontrolowany, czyli nasz płatnik, nie składa odwołania do Izby Skarbowej od decyzji wydanej przez inspektora kontroli skarbowej (ponieważ zgadza się z ustaleniami inspektora), a decyzja po upływie 14 dni staje się ostateczna. Co wówczas się dzieje?

Na mocy art. 38 ust. 3 pkt. 6 ustawy o kontroli skarbowej inspektor kontroli skarbowej został upoważniony do wszczynania dochodzeń karnych skarbowych, w sytuacji gdy stwierdzi, iż pozostało popełnione przestępstwo z ustawy karnej skarbowej, w naszym konkretnym przypadku przestępstwo z art. 98 uks.

Inspektor, który prowadził postępowanie kontrolne albo sam wszczyna postępowanie karne skarbowe, albo przekazuje akta sprawy wraz z zawiadomieniem o popełnieniu przestępstwa do działu ds. karnych skarbowych. Po przekazaniu materiału dowodowego i zawiadomieniu o popełnieniu przestępstwa, inspektor kontroli skarbowej wszczyna postępowanie karne skarbowe postanowieniem o wszczęciu dochodzenia.

Zgodnie jednak z art. 179 § 1 uks organ kontroli skarbowej może nie wydawać postanowienia o wszczęciu dochodzenia, jeżeli z otrzymanego zawiadomienia lub innych danych wynika, że istnieją podstawy do spisania protokołu karnego, a więc wszczęcia postępowania protokołem karnym.

W sprawie o przestępstwo skarbowe należące do właściwości sądów, organ dochodzenia obowiązany jest zawiadomić niezwłocznie prokuratora o wszczęciu dochodzenia. Może jednak zaniechać zawiadomienia, jeżeli sprawa dotyczy przestępstwa zagrożonego karą pozbawienia wolności do lat 2.

Wszczęte postępowanie przygotowawcze w formie dochodzenia ma na celu stwierdzenie, czy rzeczywiście zostało popełnione przestępstwo lub wykroczenie z art. 98 uks, wszechstronne wyjaśnienie okoliczności sprawy, wykrycie sprawcy i w razie potrzeby jego ujęcie, zebranie niezbędnych danych o osobie oskarżonego stosownie do art. 8 kpk. Dane te winny obejmować tożsamość oskarżonego, jego wiek, stosunki rodzinne i majątkowe, wykształcenie, zawód i zatrudnienie, dane o karalności z Centralnego Rejestru Skazanych w Ministerstwie Sprawiedliwości, w miarę potrzeby dane co do właściwości charakteru oskarżonego, jego warunków osobistych oraz sposobu życia (tzw. wywiad środowiskowy), ponadto dane z kolegium ds. wykroczeń czy wreszcie dane z Izby Wytrzeźwień.

Ponadto inspektor jest zobowiązany ustalić osobę odpowiedzialną za niewpłacenie w terminie podatku. W przypadku trudności z ustaleniem osoby odpowiedzialnej, może przesłuchiwać również świadków.

Jeżeli chodzi o ustalenie odpowiedzialności z art. 98 uks, to należy zwrócić uwagę na fakt, iż już art. 16 ustawy o zobowiązaniach podatkowych nakłada na jednostki organizacyjne, będące płatnikami podatków przypadających od osób fizycznych lub prawnych, obowiązek wyznaczenia osoby, do której obowiązków należałoby obliczanie i pobieranie tych podatków oraz terminowe wpłacanie kwot na właściwy rachunek i zgłoszenie właściwemu organowi podatkowemu imion, nazwisk i adresów tych osób. W przypadku niewyznaczenia takich osób będzie to osoba odpowiedzialna za sprawy finansowe w jednostce zobowiązanej do pobrania i wpłacenia we właściwym terminie i na konto właściwego organu podatkowego kwoty podatku.

Po ustaleniu osoby odpowiedzialnej i stwierdzeniu, że posiadany materiał dowodowy jest wystarczający do postawienia zarzutów, inspektor sporządza protokół karny, formułując w nim zarzuty i jednocześnie dokonuje odpowiedniej kwalifikacji prawnej czynu. Całość przedstawia płatnikowi, który od tej chwili staje się oskarżonym.

Oskarżony, po uprzedzeniu go o przysługujących mu prawach, składa bądź odmawia składania wyjaśnień na temat przyczyn pobrania od podatników zatrudnionych na podstawie np. umowy o pracę lub umowy zlecenia zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i niewpłacenia ich na rachunek właściwego organu podatkowego w odpowiednim terminie.

Następnie inspektor kontroli skarbowej prowadzący dochodzenie karne skarbowe informuje oskarżonego (bądź obwinionego) o wysokości zagrożenia z art. 98 uks (jest to instytucja charakterystyczna tylko dla postępowania karnego skarbowego).

Wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się karze oskarżony (obwiniony) może złożyć w każdym stadium postępowania karnego skarbowego, od chwili ujawnienia czynu i wszczęcia postępowania, aż do momentu wydania orzeczenia karnego. Jednocześnie ze złożeniem wniosku oskarżony (obwiniony) zobowiązany jest uiścić kwotę odpowiadającą co najmniej najniższej grzywnie (karze pieniężnej), grożącej za dany czyn przestępny. W tym miejscu należy zaznaczyć, że dobrowolne poddanie się karze nie jest dopuszczalne w sprawach o przestępstwa skarbowe zagrożone karą zasadniczą pozbawienia wolności. A więc w przypadku popełnienia czynu z art. 98 § 1 uks nie jest możliwe skorzystanie z instytucji dobrowolnego poddania się karze.

Następną czynnością inspektora kontroli skarbowej jest zapoznanie oskarżonego (obwinionego) z całokształtem zebranego w toku dochodzenia karnego skarbowego materiału dowodowego i pouczyć go, że przysługuje mu prawo składania wniosków dowodowych.

Jeżeli zachodzi obawa usunięcia mienia ruchomego należącego do oskarżonego (obwinionego), to zgodnie z art. 169 u.k.s. inspektor może dokonać tymczasowego zajęcia tego mienia. Tymczasowe zajęcie mienia ma na celu ułatwienie wykonania przyszłego zabezpieczenia, a pośrednio zapewnia skuteczność przyszłego postanowienia. Tymczasowe zajęcie ma na celu umożliwienie realizacji postanowienia o zabezpieczeniu, gdy postanowienie takie nie zostało jeszcze wydane, a zachodzi obawa usunięcia tego mienia.

Zgodnie z paragrafem 2 tego art., do tymczasowego zabezpieczenia stosuje się odpowiednio art. 189-203 i 253 § 3 i 4 kpk. I tak art. 253 § 4 kpk przewiduje upadek tymczasowego zajęcia, jeżeli w sprawie nie zostanie wydane postanowienie o zabezpieczeniu w ciągu 14 dni od daty jego dokonania. Należy pamiętać, że z art. 169 uks nie wynika wprost, iż dopuszczalne jest zażalenie na tymczasowe zajęcie mienia. Możliwość wniesienia zażalenia wynika z art. 286 kpk, który jest recypowany do postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 173 uks.

Generalną zasadą w postępowaniu karnym skarbowym jest ukończenie w ciągu trzech miesięcy od jego wszczęcia (właściwe organy mogą jednak dochodzenie przedłużyć na czas oznaczony). W sprawach należących do właściwości finansowych organów orzekających oraz w sprawach o przestępstwa zagrożone karą pozbawienia wolności do lat 2 można (ale nie trzeba) zakończyć dochodzenie bez wydania postanowienia o zamknięciu dochodzenia.

W przypadku przedstawienia oskarżonemu zarzutów z art. 98 § 1 uks organ dochodzenia w ciągu 14 dni od zakończenia dochodzenia sporządza akt oskarżenia i przesyła go wraz z aktami prokuratorowi, przekazując jednocześnie dowody rzeczowe. Akt oskarżenia zatwierdza i wnosi do sądu prokurator.

Natomiast jeżeli przestępstwo nie jest zagrożone zasadniczą karą pozbawienia wolności, tzn. chodzi o czyn z art. 98 § 2 uks, i sprawa należy do właściwości finansowych organów orzekających, to organ dochodzenia, jeżeli nie jest jednocześnie organem powołanym do orzekania w danej sprawie, po ukończeniu dochodzenia niezwłocznie przesyła akta i przekazuje dowody rze-

czowe właściwemu finansowemu organowi orzekającemu pierwszej instancji wraz z wnioskiem o ukaranie.

Z powyższego wynika, że postępowanie przygotowawcze prowadzone przez organ dochodzenia może zakończyć się albo aktem oskarżenia albo wnioskiem o ukaranie. Do innych możliwości zakończenia postępowania należy ponadto umorzenie, warunkowe umorzenie postępowania karnego bądź wydanie przez finansowy organ orzekający orzeczenia karnego lub postanowienia zezwalającego na dobrowolne poddanie się karze¹⁶.

Po bardzo skrótowym przedstawieniu przebiegu postępowania karnego skarbowego, w którym bierze udział płatnik, chciałabym poruszyć kwestię winy i odpowiedzialności płatnika za czyn z art. 98 uks.

Jak wiadomo z ogólnych zasad prawa karnego, odpowiedzialność karną za przestępstwa i wykroczenia skarbowe może ponosić wyłącznie osoba fizyczna, nigdy zaś osoba prawna (*universitas delinquere non potest*), jednostki i organizacje będące osobami prawnymi.

Ustawa karna skarbowa nie określa wyraźnie podmiotów przestępstw i wykroczeń popełnianych w różnego rodzaju podmiotach gospodarczych. Odpowiedzialności karnej skarbowej podlegać będą przede wszystkim osoby pełniące funkcje kierownicze (dyrektorzy, główni księgowi, prezesi), które mają uprawnienia do decydowania o działaniu jednostki, w konkretnym przypadku – kierownik jednostki lub osoba, która podejmuje decyzje o nieodprowadzeniu podatku. Odpowiedzialności tej będą podlegać również ci spośród legitymowanych pracowników, którzy współuczestniczyli w dokonaniu czynu zabronionego przez ustawę. W art. 6 kk mamy zawartą regułę, iż warunkiem odpowiedzialności karnej jest popełnienie czynu zabronionego w określonej formie winy. Artykuł 4 uks stwierdza, iż odpowiedzialność karna zachodzi w razie popełnienia przestępstwa skarbowego z winy umyślnej, chyba że przepis szczególny przewiduje także odpowiedzialność karną w razie popełnienia przestępstwa skarbowego z winy nieumyślnej.

Tak więc zasadą jest odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe wyłącznie z winy umyślnej.

Treścią winy umyślnej jest zamiar popełnienia czynu zabronionego. Zgodnie z art. 7 § 1 kk może on występować w dwóch formach: zamiaru bezpośredniego (*dolus directus*) i zamiaru ewentualnego (*dolus eventualis*)¹⁷.

Zamiar bezpośredni polega na tym, że sprawca chce popełnić czyn zabroniony, natomiast w zamiarze ewentualnym sprawca wprawdzie nie chce popełnić czynu zabronionego, ale przewiduje taką możliwość i na nią się godzi.

Umyślność znaczy tyle, co zamiar popełnienia czynu o znamionach przedmiotowych określonych w ustawie karnej. Zamiar ów – w myśl art. 7 § 1 kk – to przede wszystkim „chęć” lub „godzenie się”. Granica między zamiarem bezpośrednim a zamiarem ewentualnym nie jest ostra. Ocena postaci umyślności (treści zamiaru) powinna być dokonywana z należytą wnikliwością i powinna być oparta na odtworzeniu rzeczywistych przeżyć psychicznych sprawcy. Treść ich należy ustalać na podstawie wszystkich okoliczności danego wypadku, ze szczególnym uwzględnieniem pobudek i zachowania się sprawcy, jego właściwości osobistych, charakteru i stopnia rozwoju umysłowego. Samo zachowanie się sprawcy i spowodowanie skutku nie dowodzi jeszcze umyślności przestępstwa. Nie można bowiem domniemywać zgody sprawcy na powstały skutek jego czynu, lecz należy wykazać, że zgoda na skutek stanowiła jeden z elementów procesu zachodzącego w psychice sprawcy¹⁸.

¹⁶ F. Prusak, *op.cit.*, s. 317.

¹⁷ A. Marek, *Prawo karne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1986 r., s. 88 i n.

¹⁸ Wyrok SN z dnia 6 lipca 1979 r., III KR 186/79, OSNPG 1980, Nr 5, poz. 60.

Natomiast zgodnie z art. 7 § 2 k.k. wina nieumyślna może wystąpić w dwóch formach: a) lekomyślności – w sytuacji, gdy sprawca przewiduje możliwość popełnienia czynu zabronionego, lecz bezpodstawnie przypuszcza, że tego uniknie; b) niedbalstwa – w sytuacji, gdy sprawca nie przewiduje możliwości popełnienia czynu zabronionego, choć powinien i mógł przewidzieć.

W interesującym nas przypadku płatnikowi należy udowodnić świadome (umyślne) niewpłacenie w terminie pobranych zaliczek na podatek.

Powszechnym zjawiskiem wśród oskarżonych płatników jest wyjaśnianie, iż przyczyną nieprzekazania do organu podatkowego pobranych od podatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń był fakt nieposiadania przez przedmiot gospodarczy wystarczającej ilości środków płatniczych oraz to, że przy wypłacie wynagrodzenia nie pobierano fizycznie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń. Oskarżeni stwierdzają często, iż mimo wykazania pobrania zaliczek na podatek dochodowy na listach płac i ujęcia ich w deklaracjach podatkowych PIT- 4, fizycznie tych zaliczek nie było, ponieważ np. brak było jakichkolwiek środków finansowych na rachunku bankowym podmiotu gospodarczego poza kwotą wystarczającą na wypłatę wynagrodzenia w kwocie „netto” dla pracowników.

Powyższe tłumaczenia oskarżonych płatników nie mogą być uznane za okoliczności zwalniające od winy i odpowiedzialności, bowiem pobór od pracowników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych nie przewiduje ich fizycznego pobierania, a jedynie potwierdzenie przez pracownika podpisem na liście płac faktu otrzymania wynagrodzenia netto, tj. po potrąceniu mu zaliczki na ten podatek.

Fakt obliczenia zaliczki w liście płac i wypłata wynagrodzenia netto po zmniejszeniu o zaliczkę są równoznaczne dla celów podatkowych z jej fizycznym pobraniem.

„Świadczeniem wypłaconym (...) jest kwota świadczenia faktycznie wypłaconego osobie pobierającej świadczenie, zwiększona o kwotę podatku dochodowego od osób fizycznych odprowadzoną (...) na rzecz organu podatkowego”.

W każdej sytuacji, gdy podatek został pobrany w powyższy sposób, musi być wpłacony na konto właściwego organu podatkowego w ustawowym terminie, tzn. do dnia 20. miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki. W przeciwnym wypadku winny nieterminowej wpłaty podlega karze z art. 98 uks. Nie ma w tym wypadku znaczenia przyczyna, dla której podatek pobrany nie został przez płatnika odprowadzony (może mieć ona jedynie wpływ na wysokość kary).

Reasumując, należy stwierdzić, iż instytucja płatnika jest bardzo ważna i odpowiedzialna, z punktu widzenia przychodów Skarbu Państwa.

Działania płatników mają za zadanie uproszczyć realizację zobowiązań podatkowych i zapewnić lepszą kontrolę nad ich wykonywaniem przez podatników.

Płatnik jako osoba zastępująca podatnika dokonuje czynności związanych z wykonywaniem cudzego zobowiązania podatkowego, dlatego podlega jednocześnie odpowiedzialności podatkowej, jak i karnej skarbowej. Tak surowe zagrożenie karą za przestępstwa popełniane przez płatników jest wynikiem tego, iż ustawodawca uznał rozporządzanie czymś podatkiem w sposób inny niż to przewidują przepisy prawa za czyn wyjątkowo szkodliwy.

Jedyną osobą uprawnioną do podejmowania decyzji, czy zapłacić podatek czy też nie, jest podatek, a nie płatnik.

Teresa Famulska

Akademia Ekonomiczna w Katowicach,
Katedra Finansów Publicznych

Obciążenia podatkowe a rynek finansowy

Zarówno system podatkowy, jak i rynek finansowy, rozpatrywane odrębnie, są obszarami objętymi w Polsce procesem transformacji.

Prowadzone reformy zbliżają polski system podatkowy do rozwiązań w krajach o rozwiniętej gospodarce rynkowej, głównie – w Europie Zachodniej. Nowy system podatkowy w Polsce stosowany jest względem otoczenia będącego, podobnie jak same obciążenia podatkowe, w fazie przemian. Wydaje się, że istotne jest znalezienie przekładni w płaszczyźnie: stosowane i doskonałone rozwiązania w krajach o rozwiniętej gospodarce rynkowej a wdrażanie ich w kraju transformacji systemowej. Dodatkowo trzeba wskazać, że właśnie okres transformacji stawia nietypowe wymogi względem systemu podatkowego.

Wśród wielu nowych problemów w aspekcie: reforma systemu podatkowego – zmiany systemowe, zauważyć należy konieczność poszukiwania prawidłowej relacji między systemem podatkowym a rynkiem finansowym. Niejako na wstępie trzeba wskazać, że:

- po pierwsze, sprawność rynku finansowego jest zdeterminowana bardzo wieloma czynnikami, stąd implikacje konstrukcji podatkowych należy postrzegać jako jedno z wielu;
- po drugie, podatki muszą spełniać przede wszystkim zadania fiskalne, a powinny również zawierać elementy motywacyjne w odniesieniu do obciążonych podmiotów. Stąd rynek finansowy, związane z nim dochody, majątek, z jednej strony i chyba – w pierwszym rzędzie, jest postrzegany jako źródło dochodów fiskalnych; z drugiej strony, powiązania fiskalne mogą realizować zadania stymulacyjne w odniesieniu do rynku finansowego. I w tym przypadku rynek finansowy jest tylko jednym z wielu obszarów, z którymi wiąże się system podatkowy.

Rozważając problem oddziaływania obciążeń podatkowych na transakcje rynku finansowego należy zauważyć, że w zdecydowanej części sprowadza się on do powiązań w aspekcie podmiotowo-przedmiotowym¹, czyli do oddziaływania na podmioty uczestniczące w określonych

Podjęta w niniejszym artykule problematyka była prezentowana przez autorkę na Ogólnopolskiej Konferencji Katedr Finansowych, zorganizowanej przez Akademię Ekonomiczną w Krakowie, Ameliówka 18-20 października 1996 roku.

¹ Przedmiotowo-podmiotowe podejście do regulacji podatkowych w zakresie rynku finansowego stosują S. Peerless i A. Boynton analizując rozwiązania brytyjskie. – Por. S. Peerless, A. Boynton, *Taxation and Accounting for Financial Instruments*, IRS Publishing Ltd, London 1991.

transakcjach finansowych, zatem lokujących i pozyskujących środki finansowe, oraz na instytucje pośrednictwa finansowego.

Koncentrując się w niniejszym opracowaniu na aspekcie podatkowym lokat finansowych, trzeba zwrócić uwagę, że wybór określonej formy inwestycji finansowej wiąże się z koniecznością jej oceny w aspekcie płynności, ryzyka oraz korzyści i właśnie w obszarze realizowanych przez lokującego korzyści, uwzględnienia wymaga czynnik podatkowy. Opodatkowanie może wystąpić tutaj zarówno drogą obciążenia dochodów z określonych lokat (podatki dochodowe), jak i również przy ich dokonywaniu czy zbywaniu (obciążenia obrotu).

W Polsce problem dochodów kapitałowych, a tym samym i ich opodatkowania, jest w zasadzie zagadnieniem nowym. Zatem z uwagi na skromne własne doświadczenia w tym zakresie warto poddać analizie rozwiązania stosowane w innych państwach². Przedmiotem rozważań pozostaje opodatkowanie w odniesieniu do realizowanych dochodów z tytułu posiadania określonej lokaty typu wierzycielskiego i udziałowego, a także obciążeń tzw. zysków kapitałowych.

Podejmując ową problematykę należy zaznaczyć, że nie ma powszechnie wypracowanego jednolitego modelu opodatkowania w tym zakresie. Można jednakże zauważyć pewne podobieństwa w regulacjach podatkowych poszczególnych państw, które pozwalają wyróżnić faktycznie kilka wariantów opodatkowania, o bardzo zbliżonych zasadach ogólnych, a odmiennych, co jest oczywiste, w szczegółach.

Rozpatrując problem opodatkowania dochodów odsetkowych osób fizycznych od lokat typu dłużnego, w systemach podatkowych wybranych krajów można wyodrębnić zasadniczo następujące możliwości opodatkowania:

- 1) rozwiązanie polegające na traktowaniu tychże dochodów na równi z dochodami z innych źródeł, co oznacza wliczanie odsetek z dłużnych papierów wartościowych do pozostałego dochodu i objęcie ogólnymi zasadami opodatkowania, czyli praktycznie progresją podatkową (np. Włochy, Wielka Brytania, Dania, Holandia, Niemcy, Stany Zjednoczone, Australia);
- 2) opodatkowanie odrębne w formie zryczałtowanego obciążenia, z reguły niższego niż wynika z ogólnych zasad (np. Belgia, Austria, Grecja, Japonia);
- 3) rozwiązanie, w którym podatnik ma wybór opodatkowania dochodów z odsetek albo łącznie z innymi dochodami, albo odrębnie – według zasad ryczałtu (Szwecja, Szwajcaria);
- 4) wyłączenie wskazanych dochodów w ogóle z opodatkowania (Argentyna, Hongkong).

Równocześnie trzeba podkreślić, że w systemach podatkowych wielu krajów, w odniesieniu do dochodów od lokat typu wierzycielskiego funkcjonują ulgi i zwolnienia. Zasadniczo można wskazać następujące preferencje:

- szczególną protekcją w wielu krajach objęte są papiery wartościowe tzw. emitentów publicznych, gdzie dochód z określonych państwowych czy municypalnych obligacji jest zwolniony z opodatkowania (m.in. Stany Zjednoczone, Finlandia, Luksemburg, Korea Południowa);
- zwolnienie z obciążenia podatkiem dochodowym dochodów odsetkowych od dłużnych papierów wartościowych do określonej wielkości, która zazwyczaj zostaje ustalona rocznie kwotowo (np. Niemcy, Holandia, Francja, Austria).

² Wnioski sformułowane w opracowaniu wynikają z analizy danych dotyczących następujących państw: Argentyny, Australii, Belgii, Chile, Danii, Finlandii, Francji, Grecji, Hiszpanii, Holandii, Hongkongu, Islandii, Japonii, Izraela, Korei Południowej, Luksemburga, Malezji, Meksyku, Niemiec, Nowej Zelandii, Norwegii, RPA, Singapuru, Stanów Zjednoczonych, Szwajcarii, Szwecji, Tajlandii, Tajwanu, Wielkiej Brytanii, Włoch oraz Czech, Słowacji i Węgier. Dane w oparciu o m.in.: L.R. Lewszyk, *Podatki na rynku kapitałowym, Komisja Papierów Wartościowych*, 1994 (maszynopis); J. Karwowski, M. Lyszczak, *Opodatkowanie dochodów z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych. Przegląd rozwiązań stosowanych w wybranych krajach europejskich – doświadczenia dla Polski*, „Penetrator” 1994, nr 11; „Supplementary Service to European Taxation” 1995, No 3, International Bureau of Fiscal Documentation.

W zakresie opodatkowania dochodów odsetkowych osób prawnych od wierzytelnościowych papierów wartościowych w analizowanych krajach występuje najczęściej rozwiązanie, które sprowadza się do łączenia ich z pozostałymi dochodami, a co za tym idzie – obciążenia ich zgodnie ze stopą opodatkowania, stosowaną w danym kraju w odniesieniu do dochodów osób prawnych. Tylko nieliczne kraje przewidują pewne ulgi w tym zakresie: poza Argentyną, która stosuje zwolnienie dochodu z tytułu kupna, sprzedaży i posiadania dłużnych papierów wartościowych, ulgi stosują Korea Południowa, Hongkong, Republika Południowa Afryki, Tajlandia.

Z kolei analizując regulacje dotyczące lokat typu udziałowego w wybranych krajach, można także zauważyć pewne prawidłowości. Podobnie jak w przypadku lokat wierzytelnościowych i tutaj odrębnie potraktować należy opodatkowanie w odniesieniu do osób fizycznych, albowiem odznacza się ono odmiennością, w porównaniu z obciążeniami osób prawnych.

Biorąc pod uwagę opodatkowanie dywidend realizowanych przez osoby fizyczne, odbywać się ono może na zasadzie łącznego ich traktowania z pozostałymi dochodami, jak to ma miejsce między innymi w Niemczech, Francji, Wielkiej Brytanii, Holandii, Norwegii, Czechach, Hiszpanii, i w analizowanych państwach ten właśnie wariant dominuje. Innym sposobem może być obciążenie ryczałtowe, które stosują przykładowo: Austria, Belgia, Słowacja, Węgry, Dania, przy czym w Danii dywidendy otrzymywane od zagranicznych osób prawnych łączone są z pozostałymi dochodami. W Japonii, Szwajcarii i Tajlandii dywidendy mogą być, zgodnie z decyzją podatnika, opodatkowane oddzielnie lub łącznie z pozostałymi dochodami. W kilku krajach (Brazylia, Hongkong, Meksyk, Norwegia, Republika Południowej Afryki) stosowane jest całkowite zwolnienie dywidend z opodatkowania w przypadku ich otrzymywania przez osoby fizyczne, podobnie zresztą jak i prawne.

Warto zaznaczyć, że w wielu krajach, w tym w szczególności – Europy Zachodniej, stosowana jest instytucja tzw. kredytu podatkowego (*ACT – an advance payment of corporation tax*), które przeciwdziała podwójnemu opodatkowaniu zysków rozdzielonych.

Inne korzystne dla podatników – osób fizycznych rozwiązanie w zakresie opodatkowania dywidend to – w przypadku pobrań ryczałtowych – stosowanie niższej stawki, niż wynika to z progresji określonej w ogólnych zasadach. Stosowane także bywa zwolnienie od podatku dochodów z tytułu dywidend do określonej kwoty, co ma miejsce między innymi w Austrii, Francji, Holandii, Niemczech oraz w Tajwanie.

Rozpatrując z kolei opodatkowanie dywidend w przypadku osób prawnych należy zauważyć, że poza wskazanymi krajami, stosującymi zwolnienie, dominuje opodatkowanie łączne z innymi dochodami. Na uwagę zasługują jednak zwolnienia stosowane wobec podatników – osób prawnych w odniesieniu do dywidend otrzymywanych z przedsiębiorstw, w których posiadają one określony stopień udziału; rozwiązania takie stosują: Dania, Francja, Holandia, Japonia, Hiszpania, Szwajcaria, Stany Zjednoczone.

Jeżeli chodzi o dochody z lokat w fundusze powiernicze, to praktycznie, zarówno w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i prawnych, w zdecydowanej większości analizowanych rozwiązań są one opodatkowane tak samo jak z innych lokat o charakterze udziałowym.

Biorąc pod uwagę natomiast zyski kapitałowe, które wynikają ze stopniowego wzrostu aktywów finansowego, z jego aprecjacji między dwoma punktami czasowymi, należy podkreślić, że jest to obszar zwolniony z opodatkowania w znacznej większej liczbie państw niż dochody omówione wcześniej. I tak, całkowite zwolnienie zysków kapitałowych z opodatkowania stosują: Argentyna, Belgia, Holandia, Izrael, Malezja, RPA, Singapur, Szwajcaria, Tajwan, Włochy. Znaczne zwolnienia w tym zakresie wprowadzone są w systemach podatkowych Austrii, Chile, Hiszpanii, Kanady, Niemiec i Wielkiej Brytanii. Charakterystyczne jest, że całkowite zwolnienia funkcjonują głównie na „wschodzących” rynkach finansowych, natomiast na objęciu zysków

kapitałowych ogólnymi zasadami opodatkowania decydują się tylko nieliczne zamożne kraje o dobrze rozwiniętych rynkach finansowych, takie jak Stany Zjednoczone czy Szwecja.

Z kolei, analizując rozwiązania stosowane w Polsce w zakresie opodatkowania dochodów kapitałowych, na zarysowanym tle regulacji innych krajów zauważa się wiele cech z nimi wspólnych. Generalnie należy stwierdzić, że rozwijający się rynek finansowy w Polsce znajduje pewne wsparcie w konstrukcjach podatkowych. Wśród protekcji dla dochodów kapitałowych należy przede wszystkim odnotować te, które stosowane są w odniesieniu do osób fizycznych, a mianowicie:

- zwolnienie z podatku dochodowego odsetek od wkładów oszczędnościowych i środków na rachunkach bankowych;
- zwolnienie od podatku dochodów ze sprzedaży akcji dopuszczonych do obrotu publicznego, nabytych na podstawie publicznej oferty lub na giełdzie papierów wartościowych albo w regulowanym pozagiełdowym wtórnym obrocie publicznym;
- stosowanie zryczałtowanej stawki 20% od dochodów od lokat typu dłużnego oraz niełączenie ich z innymi dochodami;
- zwolnienie z podatku dochodów ze sprzedaży obligacji Skarbu Państwa, wyemitowanych po 1 stycznia 1989 roku, a także obligacji wyemitowanych po 1 stycznia 1997 roku przez jednostki samorządu terytorialnego;
- zwolnienie z opodatkowania dochodów uzyskanych przez podatnika ze sprzedaży świadectwa udziałowego wydanego sprzedającemu, zgodnie z przepisami o NFI i ich prywatyzacji;
- zwolnienie z tytułu udziału w dochodach funduszy powierniczych, w tym również z tytułu umorzenia jednostek uczestnictwa w funduszach powierniczych.

Wskazane powyżej oraz inne protekcje pokazują, że podobnie jak i w innych państwach, łagodniej traktuje się dochody kapitałowe osób fizycznych niż osób prawnych. Jest uzasadnione, aby dochody kapitałowe przedsiębiorstw obciążać na równi z dochodami z innych źródeł, gdyż rozwiązanie takie sprzyja realizacji neutralności podatkowej w odniesieniu do decyzji gospodarczych, nie dając impulsów do przesuwania kapitałów, przykładowo, z podstawowej działalności przedsiębiorstwa do lokat typu wierzytelnościowego.

Niektóre z obowiązujących w Polsce regulacji są jednak co najmniej dyskusyjne. W przypadku dochodów osób fizycznych realizowanych z tytułu udziałów wnoszonych do kapitałów osób prawnych ma miejsce ich podwójne opodatkowanie, po raz pierwszy – jako zysku netto osoby prawnej – 38% podatku dochodowego od osób prawnych, a następnie – w formie 20% zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych. Wskutek takiej regulacji zyski zatrzymywane są obciążone stawką 38%, natomiast zyski podzielone 50,4%, co oznacza protekcję samofinansowania, czyli tych przedsiębiorstw, które dokonują finansowania z zatrzymanych zysków własnych. Jak zwraca uwagę E. Wenger³, obok dyskryminacji młodych przedsiębiorstw, skazanych na dopływ kapitału z zewnątrz, można wskazać inną wadę takiej konstrukcji – doprowadzenie do błędnego sterowania kapitałem. Jak pokazały badania prowadzone w Niemczech, omijanie rynku kapitałowego za pomocą tezauryzacji dochodu w wielkich spółkach akcyjnych niesie za sobą niebezpieczeństwo błędnych inwestycji.

Można by rozważyć likwidację wskazanej nieprawidłowości poprzez zrównanie regulacji dotyczących osób fizycznych z analogicznymi w odniesieniu do osób prawnych, gdzie istnieje możliwość odliczenia kwoty pobranej ryczałtowo zaliczki od podatku obliczonego od dochodów z innych źródeł. Rozwiązanie takie nie wydaje się jednak być wystarczające: aczkolwiek

³ Por. E. Wenger, *Opodatkowanie przedsiębiorstw i ich finansowanie. Zarys optymalnego systemu opodatkowania dochodów*, w: *Niemiecki system podatkowy a reforma podatkowa w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1991, s. 50.

eliminowałyby podwójne opodatkowanie, to jednak w zależności od wysokości dochodów osoby fizycznej, wskazane dochody z tytułu udziałów, obciążone stawką 38%, byłyby bądź wyżej opodatkowane niż pozostałe dochody – dotyczy to I i II grupy podatkowej, bądź niżej, co dotyczy III grupy podatkowej. Stąd należy postulować wprowadzenie w przyszłości sprawdzonej w innych krajach instytucji kredytu podatkowego.

W dotychczasowych regulacjach znaczne preferencje dotyczyły obligacji Skarbu Państwa. W szczególności należy wskazać obowiązujące w latach 1993-1996 roczne limity odliczeń od dochodu jako podstawy opodatkowania wydatków przeznaczonych na nabycie tychże obligacji. Zastrzeżenie można wnosić do faktu, że w ramach limitu odliczeń nie ujęto wydatków na zakup obligacji komunalnych i takie rozszerzenie należałoby sugerować. W tym kontekście dyskusyjna wydaje się likwidacja wskazanej preferencji w ogóle. Niezależnie od tego, że w innych krajach zwolnienia i wyłączenia dla tzw. emitentów publicznych są twardym elementem systemów podatkowych, nasuwa się pytanie czy likwidacja wskazanych odliczeń nie jest przedwczesna i czy nie spowoduje zmniejszenia kręgu nabywców nadkonkurencyjnych dotychczas na rynku finansowym rządowych papierów wartościowych.

Kolejnym bardzo istotnym zagadnieniem pozostaje przewidywany podatek od dochodów kapitałowych, którego termin wprowadzenia – i słusznie – jest odraczany. Podatek ten ma mieć charakter pobrania ryczałtowego o wysokości 20% i byłby pobierany od dochodu ze sprzedaży papierów wartościowych i praw poboru akcji⁴. Nie byłby natomiast płacony od sprzedaży akcji nabytych na giełdzie papierów wartościowych, obligacji oraz akcji narodowych funduszy inwestycyjnych, jeżeli od dnia nabycia do ich sprzedaży upłynęło więcej niż 183 dni. Podatek miałby być płacony w rocznym rozliczeniu, bez zaliczek w trakcie roku. Podstawą opodatkowania byłaby suma dochodów i strat z poszczególnych transakcji za cały rok podatkowy. Strata byłaby odliczana od dochodu ze sprzedaży papierów wartościowych za następne 3 lata podatkowe.

Proponowana konstrukcja podatku od dochodów kapitałowych, co należy podkreślić, jest idącą w prawidłowym kierunku modyfikacją wersji poprzednich – mocno krytykowanych. Podatek ten dotyczyłby praktycznie transakcji krótkoterminowych, czyli w części spekulacyjnych, co mogłoby mieć jednak niekorzystny wpływ na płynność rynku. Problemem natomiast pozostaje, kiedy wprowadzenie takiego podatku byłoby zasadne. Oczywiście, trudno wskazywać tutaj kolejne daty, raczej pożądane byłoby określenie warunków w jakich rozważane obciążenie można by skutecznie zastosować.

Wychodząc z założenia, że dochody budżetowe powinny opierać się o pewne, stabilne i wydajne źródła, można mieć wątpliwości, czy aby będący w fazie rozwoju, związany ze znacznym ryzykiem, obszar jest odpowiedni jako przedmiot obciążeń. Także dyskusyjne wydaje się sięganie po zyski kapitałowe w warunkach inflacji dwucyfrowej. Przykład nieudanego podatku od sprzedaży akcji w publicznym obrocie zdaje się potwierdzać, że na obecnym etapie rozwoju rynku finansowego zyski kapitałowe nie są korzystnym źródłem podatkowym.

Za zasadne zatem można uznać niezwiększanie obciążeń podatkowych w odniesieniu do dochodów kapitałowych, co najmniej dopóki rynek finansowy autentycznie nie osiągnie kształtu docelowego. Wiąże się to, między innymi, ze znacznym zwiększeniem liczby podmiotów notowanych na giełdzie, wzrostem zainteresowania osób fizycznych lokatami w papierach wartościowych oraz wprowadzeniem kolejnych instrumentów finansowych.

Istotne jest również, aby regulacje podatkowe nie zniechęcały, a wręcz przeciwnie – zachęcały inwestorów zagranicznych do lokowania kapitału w Polsce oraz aby były dla nich czytelne⁵.

⁴ Por. *Nowy projekt podatku od dochodów kapitałowych*, „Rzeczpospolita” z dnia 8 czerwca 1995 r.

⁵ Wiele niejasności powstało przykładowo wokół obciążenia zysków kapitałowych osób prawnych od 1.01.1996 roku zasadami ogólnymi, tj. stawką 40%. Szerzej na ten temat napisał R. Czarnecki, *Opodatkowanie dochodów kapitałowych*, „Rzeczpospolita” z 12 kwietnia 1996 r.

Kończąc przeprowadzone rozważania, dodatkowo trzeba zwrócić uwagę na fakt, że wiele regulacji podatkowych w odniesieniu do transakcji rynku finansowego ma charakter „tymczasowy-przedłużany”, a część „tymczasowy-nie przedłużany”, co nie sprzyja rozwojowi rynku, a w szczególności – pożądanym inwestycjom długoterminowym oraz angażowaniu w transakcje znacznego kapitału.

W dotychczasowych rozważaniach znaczącą rolę odegrał fakt, że w ramach limitu odliczeń nie ujęto wydatków na zakup obligacji komunalnych i takie rozszerzenie należało sugerować. W tym kontekście dyskusyjnym wydaje się likwidacja wakacyjnej preferencji w ogóle. Niezależnie od tego, że w innych krajach zwolnienia i wyłączenia dla tzw. emittentów publicznych są ważnym elementem systemów podatkowych, nasuwa się pytanie czy likwidacja wakacyjnego odliczenia nie jest przedwcześnie i czy nie spowoduje zmniejszenia kretgu nabywców nadkonkretnych dotychczas na rynku finansowym papierów wartościowych.

Kolejnym bardzo istotnym zagadnieniem pozostaje przewidywany podatek od dochodów z kapitałów, którego temem wprowadzenia – i słusznie – jest odroczone. Podatek ten ma mieć charakter poborna (zastawowego) o wysokości 20% i będzie pobierany od dochodu ze sprzedaży papierów wartościowych i nowo poborną akcją. Nie będzie natomiast pobierany od sprzedaży akcji nabytych na giełdzie papierów wartościowych, obligacji oraz akcji narodowych funduszy inwestycyjnych. Jeżeli od dnia nabycia do dnia sprzedaży upłynęło więcej niż 183 dni, podatek minimalny będzie pobierany w rocznym rozliczeniu, bez zaliczek w trakcie roku. Podstawą opodatkowania będą suma dochodów i sum z pułapczymi transakcji za cały rok podatkowy. Śmiało byłoby odliczenia od dochodu ze sprzedaży papierów wartościowych za następną 3 lata podatkowe.

Proponowana konstrukcja podatku od dochodów kapitałowych, co należy podkreślić, jest idea w przewidywanym kierunku modyfikacji węgry porządkowej – mocno krytykowanej. Po dacie ten dotyczyłby przede wszystkim krótkoterminowych, czyli w części spekulacyjnych, co mogłoby mieć jednak niekorzystny wpływ na płynność rynku. Problemem natomiast pozostałoby wprowadzenie takiego podatku byłoby zasadne. Oczywiście, trudno wyobrazić tutaj kolejne dane, także pozadane byłoby określenie warunków w jakich rozważane opodatkowanie ma być skutecznie zastosowane.

Wychodząc z założenia, że dochody budżetowe powinny opierać się o pewne stabilne i wydajne źródła, można zadać pytanie, czy aby będący w fazie rozwoju, związany ze znaczącym ryzykiem, obszar jest odpowiedni jako przedmiot opodatkowania. Także dyskusyjnym wydaje się również nie położyć kłosa w wirtualnych inflacji dwucyfrowej. Przykład niezdanego podatku od sprzedaży akcji w podobnym okresie także się potwierdza, że na obecnym etapie rozwoju rynku finansowego jest konieczne, aby nie do wykorzystania środków podatkowych.

Za zasadne zatem można uznać niezwiększenie obciążenia podatkowych w odniesieniu do dochodów kapitałowych, co najmniej do czasu, kiedy rynek finansowy znacząco nie osiągnie poziomu dobowego. Wzrost się nie należy, tymczasem w znaczącym zwiększeniu liczby podmiotów notujących na giełdzie, wzrostem zainteresowania osób fizycznych lokatami w papierach wartościowych oraz wzrostem znaczenia kolejnych instrumentów finansowych.

Intencją jest również, aby regulacje podatkowe nie zachęcały, a wręcz przeciwnie – zachęcały inwestorów zagranicznych do lokowania kapitału w Polsce oraz aby były dla nich czytelne.

¹ Por. Nowy projekt podatku od dochodów kapitałowych, „Rzeczpospolita”, z dnia 8 czerwca 1997 r.
² Wskazano natomiast, że w odniesieniu do opodatkowania papierów wartościowych od 01.01.1998 roku zasadnym byłoby, aby stawka 20% została na ten temat ustalona, z zastrzeżeniem, że opodatkowanie dochodów kapitałowych, „Rzeczpospolita”, z 12 kwietnia 1998 r.

Janina Rolewicz

Akademia Ekonomiczna w Poznaniu,
Katedra Finansów Publicznych

Podatki jako instrumenty stymulowania przedsiębiorczości w małym mieście (analiza jednego przypadku)

1. Wstęp

Rozwój przedsiębiorczości w małych miastach w warunkach transformacji polskiej gospodarki urasta obecnie do rangi problemu. Co więcej, rozwój większości tych jednostek – jak sądzę – nie jest możliwy w oparciu o działanie mechanizmów rynkowych, które nie uwzględniają indywidualnego charakteru i lokalnych warunków istniejących w poszczególnych małych miastach.

Powszechnie znany jest zły stan infrastruktury technicznej i społecznej małych miast, a także historyczne uwarunkowania ich rozwoju. Wszystko to sprawia, że w polskich realiach nie jest możliwe ożywienie gospodarcze małych miast bez interwencyjnego oddziaływania państwa, samorządu terytorialnego i innych podmiotów. Oddziaływanie to może dokonywać się za pomocą systemu instrumentów ekonomicznych i pozaekonomicznych.

Instrumentami ekonomicznymi są narzędzia polityki fiskalnej, wydatkowej i cenowej państwa i samorządu terytorialnego, funduszy parabudżetowych, a także narzędzia polityki pieniężnej. Natomiast do grupy instrumentów pozaekonomicznych zaliczyć można instrumenty prawno-administracyjne (nakazy i zakazy), informacyjne i planowanie przestrzenne¹.

Ze względu na objętościowe ograniczenia tego opracowania, rozważania na temat funkcjonowania instrumentów stymulowania rozwoju przedsiębiorczości w małych miastach ograniczę do wybranej grupy instrumentów polityki fiskalnej, a mianowicie podatków i opłat zbliżonych do podatków, wpływających do budżetów gmin. Poszukuję przy tym odpowiedzi na pytanie: w jakim zakresie podatki były wykorzystywane przez samorząd terytorialny jako instrumenty oddziaływania na rozwój przedsiębiorczości w wybranej gminie, której centrum stanowi małe miasto. Przez przedsiębiorczość w tym przypadku rozumiem inicjatywę ludności, inwestorów lokalnych i inwestorów z zewnątrz, w zakresie podejmowania różnorodnej działalności gospodarczej.

¹ Z. Dąbrowski, *Przedsiębiorstwo a władze lokalne*, w: *Gospodarka lokalna w warunkach samorządności*, pod red. B. Gruchmana, D. Śniegowskiej, Poznań 1992, s. 118-121, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu. Seria I, z. 205.

Badania przeprowadziłam w gminie położonej w północno-zachodniej części Polski, w województwie szczecińskim. W skład tej gminy wchodzi małe miasto, liczące w latach 1991-1995 8,8 – 10 tys. mieszkańców, natomiast w całej gminie, tj. w 17 sołectwach, liczba mieszkańców wahała się od 15,8 do 17 tys. Badana gmina jest od 1992 roku zagrożona wysokim strukturalnym bezrobociem, którego stopa do 1995 roku kształtowała się w granicach od 12,56% do 14,52%. W grupie bezrobotnych dominowały przy tym osoby młode (w wieku 25-34 lata), z wykształceniem zawodowym.

Gmina, wraz z wchodzącym w jej skład miastem, pełni funkcję rolniczo-turystyczną, co rzutuje na rodzaj podmiotów gospodarczych działających na jej terenie oraz na występującą tam infrastrukturę techniczną.

O rolniczym charakterze gminy, a także miasta, świadczy wielkość obszaru wykorzystywanego w celach rolniczych (63,4% powierzchni gminy i 41,6% powierzchni miasta) i struktura zawodowa mieszkańców (około 58% zatrudnionych w rolnictwie, zdecydowana większość – w indywidualnych gospodarstwach rolnych). Na terenie gminy dominuje przy tym – według wskaźnika bonitacji gruntów ornych – gleba klasy IVa i IV, a więc w zasiewach przeważają kolejno: pszenica i jęczmień jary, ziemniaki i żyto. Badana gmina spełnia funkcję turystyczną dzięki licznym zabytkom, znajdującym się na terenie miasta oraz położeniu nadmorskiemu jednej z wsi.

Jeśli chodzi o liczbę i strukturę podmiotów gospodarczych funkcjonujących w badanej gminie, to na uwagę zasługuje fakt, że w mieście istniało w badanym okresie zaledwie osiem przedsiębiorstw (w tym trzy spółdzielnie), w których zatrudnionych było odpowiednio od 40 do 450 osób. Przedsiębiorstwa te ulegały częstym przekształceniom własnościowym, a w większości z nich dochodziło do grupowych zwolnień pracowników. Omawiane przedsiębiorstwa zajmowały się handlem artykułami spożywczymi oraz przemysłowymi, a także świadczeniem różnorodnych usług, przetwórstwem ryb, wytwarzaniem mebli. Większość jednak pracujących mieszkańców miasta trudniła się rzemiosłem i świadczeniem w związku z tym różnego rodzaju usług (szewskich, krawieckich, fryzjerskich, naprawy sprzętu AGD i RTV, transportowych).

Żaden podmiot gospodarczy nie będzie dobrze funkcjonował i rozwijał się bez odpowiednich urządzeń infrastruktury technicznej i społecznej. Stan tych urządzeń w badanej gminie nie jest zadowalający.

Większość dróg stanowią drogi krajowe o nawierzchni bitumicznej. Wszystkie drogi wymagają przy tym remontów cząstkowych. W całej gminie znajduje się łącznie sześć parkingów (372 miejsca parkingowe), z tego dwa w mieście, przy czym żaden z nich nie jest strzeżony.

Na terenie gminy znajdują się cztery oczyszczalnie ścieków (dwie na terenie miasta), z czego dwie pod koniec 1995 roku były jeszcze w budowie. Funkcjonuje również dobrze rozbudowany system kanalizacji, choć jej sieć (wybudowana w większości w latach 70) nadaje się prawie w całości, zarówno na wsi, jak i w mieście, do wymiany. Długość tej sieci wynosi w gminie 19,2 km, w samym mieście natomiast 11 km. Z sieci kanalizacyjnej korzysta w gminie średnio około 61% mieszkańców. W podobnym stanie znajduje się sieć wodociągowa, której długość w badanej gminie wynosi 45,6 km, w mieście zaś tylko 14,5 km. Z tej sieci infrastruktury korzysta w badanej gminie około 75% mieszkańców. Siecią gazową, w miarę nową, administruje Zakład Gazowniczy. Długość tej sieci w gminie wynosi 39,1 km., w mieście natomiast 28 km. Korzysta z niej około 96 % wszystkich mieszkańców badanej gminy.

Elementem infrastruktury technicznej są również budynki mieszkalne. W mieście przeważają budynki 2 lub 3-piętrowe, w których mieszkania stanowią po części własność komunalną, spółdzielczą, wojskową lub prywatną, na wsi natomiast prawie wszystkie budynki stanowią własność prywatną. Większość budynków mieszkalnych w gminie została wybudowana przed II wojną światową i w latach pięćdziesiątych. Są one ogrzewane w mieście ciepłem pochodzącym z dwóch

kotłowni spółdzielni mieszkaniowych, dwóch kotłowni wojskowych i jednej kotłowni komunalnej, na wsi zaś – prywatnym ogrzewaniem gazowym. Jeśli chodzi o standard mieszkań, to 95% z nich posiada bieżącą wodę, 70% łazienkę, a około 30% powierzchni mieszkań ogrzewanych jest ciepłem z c.o.

Infrastruktura techniczna to również zaplecze turystyczne w postaci miejsc noclegowych. W badanej gminie znalezienie miejsc noclegowych, mało kłopotliwe w sezonie zimowym, staje się zupełnie niemożliwe w okresie letnim, gdyż możliwości noclegowe jedyne hotelu (prawie przy tym zniszczonego) i jednego pensjonatu są znikome. Brak bowiem w mieście, jak i na całej trasie do miejscowości nadmorskiej, kwatery prywatnych.

W małym mieście stanowiącym centrum badanej gminy funkcjonują trzy przedszkola, dwie szkoły podstawowe, które mają swoje filie na wsiach, dwie szkoły zawodowe i jedno liceum ogólnokształcące. O ile nie budzi zastrzeżeń wykształcenie kadry pracowników tych instytucji, o tyle wiele do życzenia pozostawia wyposażenie placówek oświatowych i stan techniczny budynków, w których się one znajdują. Podobna sytuacja dotyczy placówki służby zdrowia, przy czym niewątpliwym utrudnieniem dla mieszkańców gminy jest brak szpitala (najbliższy oddalony jest o 18 km). W gminie funkcjonuje ośrodek kultury, nie ma jednak kina.

Ogólnie można powiedzieć, że w badanej gminie albo nie ma pożądanej infrastruktury, albo jej ilość bądź jakość pozostawiają wiele do życzenia.

2. Analiza funkcjonowania podatków zasilających budżet samorządowy

Rozpatrywanie podatków jako instrumentów stymulowania przedsiębiorczości wymaga ich umiejscowienia w strukturze dochodów budżetowych badanej gminy (tabela 1). Analizując dane zawarte w tabeli 1 można stwierdzić, że w całym okresie badawczym fundamentem budżetu były wpływy podatkowe, czyli wpływy z tytułu podatków lokalnych i udziałów gminy w podatkach państwowych². Stanowiły one bowiem w kolejnych latach 65,56; 63,38; 66,24; 71,07% łącznych dochodów budżetowych.

Wpływy podatkowe można analizować również z punktu widzenia tego, kto pobiera dany podatek czy opłatę. Według tego kryterium podatki i opłaty lokalne podzielić można na: pobierane przez organy gminy i pobierane przez organy skarbowe. Strukturę wpływów podatkowych według powyższych grup w badanej gminie przedstawia tabela 2. Z danych zawartych w tej tabeli wynika, że przeważającą, choć malejącą z roku na rok, grupę wpływów podatkowych stanowiły te, które wpływały bezpośrednio do kasy gminy.

Przeanalizujemy teraz podatki i opłaty lokalne z punktu widzenia wykorzystywania ich przez organy gminy jako instrumenty stymulujące rozwój przedsiębiorczości. W latach 1991-1995 w badanej gminie największe znaczenie w grupie dochodów podatkowych miał podatek od nieruchomości. Był on pobierany na terenie gminy w oparciu o stawki gminne z reguły niższe (wyjątek stanowi rok 1991) od obowiązujących stawek maksymalnych, zawartych w przepisach wykonawczych do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z 1991 roku³ (tabela 3). Stawki gminne, z wyjątkiem stawki procentowej – dotyczącej budowl, były niższe od stawek maksy-

² Wszystkie dane liczbowe w tabelach zostały podane w złotych po denominacji.

³ Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych: z 5.12.1991 r. (Dz.U. Nr 116, poz. 502); z 27.12.1992 r. (Dz.U. Nr 94, poz. 467); z 8.12.1993 r. (Dz.U. Nr 121, poz. 540); z 7.12.1994 r. (Dz.U. Nr 132, poz. 675).

Tabela 1. Wielkość i struktura dochodów badanej gminy w latach 1991-1995

Grupy dochodów gmin	1991		1992		1993		1994		1995	
	w tys. zł	w %	w tys. zł	w %	w tys. zł	w %	w tys. zł	w %	w tys. zł	w %
Razem dochody gminy	1.700,14	100,00	2.696,71	100,00	4.102,02	100,00	5.342,67	100,00	7.058,87	100,00
1. Obligatoryjne dochody gmin o charakterze podatkowym	845,32	49,72	1.057,67	39,22	1.629,31	39,72	2.061,84	38,60	2.986,50	42,31
2. Obligatoryjne dochody gmin o charakterze majątkowym	98,87	5,82	265,16	9,83	432,84	10,55	572,89	10,72	658,58	9,33
3. Dochody gmin z tytułu udziału w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa	269,26	15,83	651,48	24,16	1.087,87	26,52	1.549,93	29,01	2.030,22	28,75
4. Inne dochody	116,75	6,87	363,17	13,47	440,42	9,64	425,33	7,96	229,87	3,26
5. Subwencja ogólna	243,19	14,30	5095	1,89	102,27	2,49	143,36	2,68	178,35	2,53
6. Dotacje celowe	126,75	7,46	308,29	11,43	409,33	11,08	589,30	11,03	975,35	13,82

Źródło: Opracowanie własne na podstawie uchwał Rady Miejskiej w sprawie wykonania budżetu w latach 1991-1995.

Tabela 2. Wielkość i struktura dochodów badanej gminy w latach 1991-1995

Wpływy podatkowe według poszczególnych źródeł	1991		1992		1993		1994		1995	
	w tys. zł	w %	w tys. zł	w %	w tys. zł	w %	w tys. zł	w %	w tys. zł	w %
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I										
Ogółem wpływy podatkowe, w tym odsetki od nieterminowych wpłat	1.114,58 21,80	100,00 1,96	1.709,15 17,65	100,00 1,03	2.717,17 28,94	100,00 1,07	3.611,77 65,06	100,00 1,97	5.016,72 62,42	100,00 1,24
1. Podatki będące dochodami gminy, pobierane przez organy gminy w tym:	713,50	64,02	897,05	52,49	1.410,12	51,90	1.838,52	50,82	2.681,41	53,45
Podatek od nieruchomości	486,35	43,64	630,53	36,89	929,32	34,20	1.190,32	32,90	1.910,31	38,08
Podatek rolny	172,83	15,51	73,97	4,33	185,83	6,84	289,15	7,80	240,48	4,80
Podatek transportowy	22,13	1,99	94,58	5,53	139,65	5,14	181,54	5,02	263,53	5,25
Podatek od posiadania psów	0,18	0,01	1,20	0,07	2,53	0,10	2,93	0,27	2,03	0,04
Podatek leśny	-	-	12,50	0,74	15,34	0,56	18,04	0,50	36,67	0,73
Opłata targowa	4,56	0,41	15,88	0,93	39,65	1,46	39,38	1,09	60,83	1,21
Opłata miejscowa	27,45	2,46	51,12	2,99	77,88	2,87	96,77	2,68	137,51	2,47
Opłata eksploatacyjna za wydobywanie kopaliny ze złóż	-	-	17,27	1,01	19,92	0,73	20,39	0,56	30,05	0,60
2. Podatki stanowiące dochody gminy, pobierane przez organy skarbowe, w tym:	110,02	9,87	142,97	8,37	190,24	7,00	158,26	4,37	242,67	4,84
Karta podatkowa	68,83	6,17	88,04	5,15	92,48	3,40	75,42	2,08	101,93	2,03
Podatek od spadków i darowizn	0,08	0,01	0,58	0,04	1,89	0,07	1,69	0,05	3,51	0,07
Opłata skarbowa	41,11	3,69	54,35	3,18	95,87	3,53	81,15	2,24	137,23	2,74

Tabela 2 – ciąg dalszy

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
3. Udział gminy w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, w tym:	269,26	24,15	651,48	38,11	1.087,87	40,03	1.549,93	42,84	2.030,22	40,47
Podatek dochodowy od osób prawnych	8,77	0,79	3,77	0,21	7,09	0,27	9,54	0,26	13,05	0,26
Podatek dochodowy od osób fizycznych opodatkowanych na zasadach ogólnych	50,52	4,53	—	—	—	—	—	—	—	—
Podatek od płac	134,02	12,02	—	—	—	—	—	—	—	—
Podatek od wynagrodzeń	72,08	6,47	—	—	—	—	—	—	—	—
Podatek wyrównawczy	3,87	0,34	—	—	—	—	—	—	—	—
Podatek dochodowy od osób fizycznych	—	—	647,71	37,90	1.080,78	39,76	1.540,48	42,58	2.017,17	40,21

Źródło: Opracowanie własne na podstawie uchwał Rady Miejskiej w sprawie wykonania budżetu w latach 1991-1995.

Łączny 5. Analiza i ocena propozycji budżetu w latach 1991-1995

Tabela 3. Stawki podatku od nieruchomości maksymalne i obowiązujące w badanej gminie w latach 1991-1995 (w zł)

	1991		1992		1993		1994		1995	
	stawka maksymalna	obowiązująca w gminie	stawka maksymalna	obowiązująca w gminie	stawka maksymalna	obowiązująca w gminie	Stawka maksymalna	obowiązująca w gminie	stawka maksymalna	obowiązująca w gminie
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Przedmiot opodatkowania	stawka maksymalna	obowiązująca w gminie	stawka maksymalna	obowiązująca w gminie	stawka maksymalna	obowiązująca w gminie	Stawka maksymalna	obowiązująca w gminie	stawka maksymalna	obowiązująca w gminie
1. Budynki mieszkalne lub ich części	0,04	0,04	0,069	0,06	0,0979	0,09	0,1331	0,13	0,18	0,17
2. Budynki mieszkalne lub ich części związane z prowadzoną działalnością gospodarczą inną niż rolnicza lub leśna oraz od części budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej:										
– działalność usługowa, produkcyjna	1,50	1,50	2,60	2,00	3,692	3,60	5,0211	4,50	6,63	6,50
– działalność handlowa, gastronomiczna w punktach tymczasowej lokalizacji	–	–	–	2,50	–	–	–	–	–	–
3. Pozostałe budynki	0,50	0,50	0,868	0,50	1,2325	0,80	1,6762	1,20	2,21	2,00
4. Budowle	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%

Tabela 3 – ciąg dalszy

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
5. Grunty:										
- związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna z wyjątkiem związanych z budynkami mieszkalnymi	0,05	0,05	0,0858	0,08	0,1221	0,12	0,166	0,16	0,22	0,20
- działki używane rolniczo	-	-	-	0,005	-	-	-	-	-	-
- pozostałe grunty	0,005	0,005	0,0086	0,008	0,0122	0,012	0,0166	0,016	0,02	0,02

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Stawki maksymalne – Ustawa z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. nr 9, poz 31; Rozporządzenie MF z dnia 5.12.1991 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. 1991, nr 116, poz. 502; Rozporządzenie MF z dnia 27.12.1992 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. 1992, nr 94, poz. 467; Rozporządzenie MF z dnia 8.12.1993 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. 1993, nr 121, poz. 540; Rozporządzenie MF z dnia 7.12.1994 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. 1994, nr 132, poz. 675; Stawki gminne – uchwały Rady Miejskiej w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień i ulg od tego podatku w latach 1991-1995.

Uwaga: 1 - stawki podatku od nieruchomości w sprawie wykonania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12.01.1991 r. (poz. 31); 2 - stawki podatku od nieruchomości w sprawie wykonania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 5.12.1991 r. (poz. 502); 3 - stawki podatku od nieruchomości w sprawie wykonania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 27.12.1992 r. (poz. 467); 4 - stawki podatku od nieruchomości w sprawie wykonania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 8.12.1993 r. (poz. 540); 5 - stawki podatku od nieruchomości w sprawie wykonania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 7.12.1994 r. (poz. 675); 6 - stawki podatku od nieruchomości w sprawie wykonania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 7.12.1994 r. (poz. 675); 7 - stawki podatku od nieruchomości w sprawie wykonania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 7.12.1994 r. (poz. 675); 8 - stawki podatku od nieruchomości w sprawie wykonania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 7.12.1994 r. (poz. 675); 9 - stawki podatku od nieruchomości w sprawie wykonania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 7.12.1994 r. (poz. 675); 10 - stawki podatku od nieruchomości w sprawie wykonania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 7.12.1994 r. (poz. 675); 11 - stawki podatku od nieruchomości w sprawie wykonania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 7.12.1994 r. (poz. 675).

malnych przeciętnie o 10%. Największą jednak różnicę między stawkami maksymalnymi a gminnymi tego podatku można zaobserwować w 1992 roku. Jeśli chodzi o budynki mieszkalne lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, to najkorzystniej dla podatników – w stosunku do stawki maksymalnej – były one opodatkowane w 1994 roku. Różnica między stawkami maksymalnymi a gminnymi wynosiła wówczas 10,38%. W całym badanym okresie stosunkowo niskie stawki stosowano w odniesieniu do tzw. grupy pozostałych budynków.

W badanej gminie, oprócz zmniejszenia stawek maksymalnych podatku od nieruchomości, stosowano – począwszy od 1993 roku – zniżki i zwolnienia podatkowe. Uchwałą z 17.12.1992 roku Rada Miejska badanej gminy obniżyła o 40% gminną stawkę podatku od budynków gospodarczych i o 60% od gruntów związanych z działalnością rolniczą, nie objętych przepisami o podatku rolnym. Powyższą uchwałą zwolniono także nowopowstające firmy na okres 1 roku od planowania omawianego podatku.

W kolejnych latach obniżano również gminną stawkę podatku dla budynków gospodarczych i gruntów związanych z działalnością rolniczą. Uchwałą Rady Miejskiej z 29.12.1993 r. obniżono je odpowiednio o 40 i 70%, natomiast uchwałą z 15.12.1994 r. o 60 i 70%. W uchwale z 29.12.1993 r. zapisano również zwolnienie dla nowopowstających lub rozpoczynających działalność na terenie gminy przedsiębiorstw i zakładów produkujących, inwestujących i tworzących nowe miejsca pracy, na okres 1 roku od chwili powstania obowiązku podatkowego.

Podatek rolny stanowi drugie – po podatku od nieruchomości – najbardziej znaczące źródło dochodów w grupie podatków lokalnych badanej gminy. Zostanie on omówiony łącznie z podatkiem leśnym, gdyż lasy podlegające opodatkowaniu na terenie gminy nie mają planów urządzenia, a więc stawkę podatku wylicza się tak, jak w przypadku podatku rolnego, biorąc za podstawę ceną 1 q żyta.

W ramach władztwa podatkowego, gminy mogą obniżać maksymalną cenę 1 q żyta, ogłoszoną przez Prezesa GUS i w oparciu o tę cenę ustalać stawkę podatku rolnego i leśnego obowiązującą na ich terenie. Stawki te, jak wiadomo, ustala się dwa razy do roku – na I i II półrocze. To, jak kształtowała się maksymalna cena 1 q żyta, cena gminna oraz wyliczone w oparciu o nią maksymalne i gminne stawki podatku rolnego i podatku leśnego w latach 1991-1995 w badanej gminie przedstawia tabela 4.

Z danych zawartych w tabeli 4 wynika, że gminna cena 1 q żyta, przyjęta dla celów ustalenia stawki podatku rolnego, w 1991 roku była taka sama, jak cena maksymalna. W kolejnych latach gminna cena 1 q żyta, przyjęta dla celów podatku rolnego i leśnego, była niższa średnio o: 16% w 1992 roku, 18% w 1993 roku, 26% w 1994 roku i 23% w 1995 roku, od ceny 1 q żyta ogłoszonej przez Prezesa GUS. Niskie stawki uchwalone przez Radę Miejską świadczą o rolniczym charakterze gminy oraz o pewnej ochronie rolników i stymulowaniu ich działalności przez organy gminy. Oprócz tego, uchwałą Rady Miejskiej z 26 marca 1992 roku zwolniono z podatku rolnego użytki, na których zaprzestano produkcji rolnej.

Kolejnym podatkiem, z którego wpływy trafiają bezpośrednio do kasy gminy, jest podatek od środków transportowych. W latach 1991-1995 w badanej gminie podatek ten był pobierany w oparciu o stawki ustalone w przepisach wykonawczych do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych⁴. Rada Miejska uchwałą z 28.02.1991 r. i uchwałą z 19.12.1991 r. obniżyła o 50% stawkę podatku dla przyczep rolniczych, będących w posiadaniu rolników indywidualnych i gospodarstw rolnych. Jest to kolejny przykład stymulowania rozwoju rolnictwa i mechanizacji rolnictwa w gminie.

⁴ Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku od środków transportowych: z 30.01.1991 r. (Dz.U. Nr 9, poz. 34); z 11.03.1992 r. (Dz.U. Nr 22, poz. 93); z 7.12.1992 r. (Dz.U. Nr 94, poz. 466); z 8.12.1993 r. (Dz.U. Nr 121, poz. 539); z 7.12.1994 r. (Dz.U. Nr 132, poz. 676).

Tabela 4. Maksymalna cena I q żyta i cena przyjęta w badanej gminie jako podstawa ustalenia stawki podatku rolnego i stawki podatku leśnego* w latach 1991-1995 (w zł)

Wyszczególnienie	1991		1992		1993		1994		1995	
	I półrocze	II półrocze	I półrocze	II półrocze	I półrocze	II półrocze	I półrocze	II półrocze	I półrocze	II półrocze
Cena maksymalna I q żyta	5,78	5,72	4,68	6,69	15,23	21,79	17,12	18,42	18,92	23,79
Cena gminna I q żyta	5,78	5,72	4,60	4,60	8,00	14,00	14,00	12,00	15,00	18,00
Stawka maksymalna w podatku rolnym	7,225	7,15	5,85	8,3625	19,0375	27,2375	21,40	23,025	23,65	29,74
Stawka gminna w podatku rolnym	7,225	7,15	5,75	5,75	10,00	17,50	17,50	15,00	18,75	22,50
Stawka maksymalna w podatku leśnym	-	-	0,585	0,8363	1,9038	2,7238	2,14	2,3025	2,365	2,974
Stawka gminna w podatku leśnym	-	-	0,575	0,575	1,00	1,75	1,75	1,50	1,875	2,250

* Lasy na terenie gminy nie mają planów urządzenia, stąd zgodnie z art. 80, ust. 1 ustawy z dnia 28.09.1991 r. o lasach, (Dz.U. Nr 101, poz. 444 ze zm.) podatek płacony jest w wysokości równowartości pieniężnej 0,125 q żyta od 1 ha fizycznego lasów i gruntów leśnych za każde półrocze. Równowartość żyta ustala się wg ceny stosowanej dla celów podatku rolnego.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: cena maksymalna – Komunikaty Prezesa GUS: z dnia 7.01.1991 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta w IV kwartale 1990 r., Dz.Urząd. GUS z 1991 r., Nr 1, poz. 9; z dnia 8.07.1991 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta w II kwartale 1991 r., Dz.Urząd. GUS z 1991 r., Nr 8, poz. 71; z dnia 10.01.1992 w sprawie średniej ceny skupu żyta w IV kwartale 1991 r., Dz.Urząd. GUS z 1992 r., Nr 1, poz. 8; z dnia 13.07.1992 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta w II kwartale 1992 r., Dz.Urząd. GUS z 1992 r., Nr 9, poz. 61; z dnia 11.01.1993 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta w IV kwartale 1992 r., Dz.Urząd. GUS z 1993 r., Nr 1, poz. 17; z dnia 9.07.1993 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta w II kwartale 1993 r., Dz.Urząd. GUS z 1993 r., Nr 8, poz. 65; z dnia 10.01.1994 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta w IV kwartale 1993 r., Dz.Urząd. GUS z 1994 r., Nr 1, poz. 8; z dnia 11.07.1994 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta w II kwartale 1994 r., Dz.Urząd. GUS z 1994 r., Nr 6, poz. 61; z dnia 10.01.1995 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta w IV kwartale 1994 r., Dz.Urząd. GUS z 1995 r., Nr 1, poz. 9; z dnia 10.07.1995 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta w II kwartale 1995 r., Dz.Urząd. GUS z 1995 r., Nr 13, poz. 78; cena gminna – uchwały Rady Miejskiej w sprawie obniżenia średniej ceny skupu żyta dla celów ustalenia podatku rolnego w latach 1992-1995.

W omawianej gminie obniżano też stawki podatku od posiadania psów. W podatku tym trudno jednak doszukać się stymulacyjnego oddziaływania na przedsiębiorczość w gminie. Działania Rady Miejskiej w tym zakresie mogą świadczyć o polityce organów gminy, która zmierza do tego, aby w gminie było jak najmniej bezpańskich psów.

Oprócz omawianych podatków kasę gminy zasilają bezpośrednio wpływy z czterech opłat: targowej, eksploatacyjnej, miejscowej i administracyjnej. Jeśli chodzi o opłatę targową, to w latach 1991-1995 stawki tej opłaty kształtowały się według danych zawartych w tabeli 5. Stawki te były niższe od maksymalnych stawek tej opłaty ustalonych w przepisach prawnych. Wyraźnie preferowano przy tym sprzedaż produktów rolnych nieprzetworzonych, gdyż stawki opłaty targowej były o połowę niższe od stawek dotyczących sprzedaży pozostałych towarów. Mogło to stanowić bodziec do rozwoju rolnictwa i warzywnictwa w gminie, a co za tym idzie – do rozwoju handlu.

W omawianej gminie opłatę eksploatacyjną uiszcza przedsiębiorstwo wydobywające ropę naftową w jednym z sołectw. Stawka opłaty uzależniona jest od ceny sprzedaży kopaliny. Gmina jednak nie ma wpływu na jej wysokość. Rada Ministrów ustaliła, że dla ropy naftowej stawka opłaty wynosi 6% ceny sprzedaży kopaliny⁵. Niestety, w gminie brak kopalni stosowanych w lecznictwie uzdrowiskowym, które zostały przez Radę Ministrów zwolnione od opłaty eksploatacyjnej⁶.

Opłata miejscowa w gminie pobierana jest od osób przebywających czasowo w celach wypoczynkowych lub turystycznych w mieście i wiejskiej miejscowości nadmorskiej. Opłata ta za każdy dzień pobytu płatna jest przy tymczasowym meldowaniu. W latach 1991-1995 stawki omawianej opłaty były niższe niż stawki maksymalne określone w przepisach. Wysokość stawek maksymalnych i stawek gminnych opłaty miejscowej, pobieranej od 1 osoby, w rozpatrywanej gminie w latach 1991-1995 przedstawia tabela 6. Dane zawarte w tej tabeli mogą świadczyć o turystycznym „nastawieniu” organów gminy i nacisku położonym na rozwój turystyki i pozyskanie turystów.

Od maja 1993 roku w Urzędzie Miejskim pobierana jest opłata administracyjna. Początkowo była ona pobierana za: sporządzanie testamentu (w urzędzie – 10,00 zł, poza urzędem – 20,00 zł), spisanie zeznań świadka na wniosek strony – 20,00 zł, wydanie zezwolenia na umieszczenie reklam lub tablic informacyjnych na obiektach komunalnych – 10,00 zł, wykonanie mapy z zasobów gminy – 10,00 zł i za wykreślenie z ewidencji działalności gospodarczej – 2,00 zł. Natomiast od października 1995 roku dotyczy ona: wydania decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu – 50,00 zł, wpisu, rysu z miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego – 30,00 zł, sporządzania testamentu – 20,00 zł, wykreślenia z ewidencji działalności gospodarczej – 5,00 zł i spisania zeznań świadka na wniosek strony – 5,00 zł. Z opłaty tej wówczas zostały zwolnione osoby w trudnej sytuacji materialnej, a w szczególności – korzystające z pomocy społecznej. O 50% obniżono stawki omawianej opłaty wpłacanej przez inwalidów I i II grupy, inwalidów wojennych i wojskowych oraz kombatantów. Wpływy z tej opłaty do budżetu gminy były jednak na tyle niskie, że nie wyodrębniono ich w sprawozdaniach z wykonania budżetu za lata 1993-1995. W związku z tym brak w pracy wyszczególnienia tej opłaty w tabelach.

Zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn oraz opłata skarbową są obciążeniami, z których wpływy trafiają do budżetu gminy pośred-

⁵ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8.11.1991 r. w sprawie opłaty eksploatacyjnej za wydobywanie kopalini ze złóż (Dz.U. 1991, Nr 105, poz. 455 ze zm.).

⁶ Dekret z 6.05.1953 r. – Prawo górnicze (Dz.U. 1978, Nr 4, poz. 12; zm. – Dz.U. 1984, Nr 35, poz. 186, art. 12, ust. 11).

Tabela 5. Stawki opłaty targowej obowiązujące w badanej gminie w latach 1991-1995 (w zł za 1m² zajętej powierzchni)

Wyszczególnienie	05.07.1990 - 30.06.1992	01.07.1992 - 30.06.1993	01.07.1993 - 31.10.1994	01.11.1994 - 31.12.1995
1. Sprzedaż z: ziemi, ręki, koszy, skrzynek, stolików, ław, poboczy, stoisk itp., - produktów nabiałowych, rolnych, leśnych - łączną rolnych i nabiałowych, sprzedaż kwiatów ciętych i doniczkowych - produktów rolnych nieprzetworzonych - pozostałych towarów	0,40 0,80 - -	- - 1,00 2,00	- - 1,50 3,00	- - 1,50 3,00
2. Sprzedaż z wozu konnego, przyczepy ciągnikowej, samochodu o ładowności do 1 tony: - artykułów używanych - innych - produktów rolnych nieprzetworzonych - pozostałych towarów	1,50 0,50 3,00 -	- - 2,00 4,00	- - 3,00 6,00	- - 3,00 6,00
3. Sprzedaż z samochodu lub przyczepy o ładowności powyżej 1 tony: - produktów rolnych nieprzetworzonych - pozostałych towarów	2,50 - -	- 3,00 6,00	- 4,50 9,00	- 4,50 9,00
4. Sprzedaż z urzędzeń targowych (ław, stoisk, itp.)	-	-	-	10,00

Źródło: Opracowanie własne na podstawie uchwał Rady Miejskiej w sprawie ustalenia wysokości opłaty targowej w latach 1991-1995.

Tabela 6. Maksymalne i gminne stawki opłaty miejscowej obowiązujące w badanej gminie (miasto i miejscowość nadmorska) w latach 1991-1995 (w zł za jeden dzień pobytu)

Stawka	Rok				
	1991	1992	1993	1994	1995
Maksymalna	0,135	0,234	0,3322	0,4518	0,60
Gminna	0,135	0,200	0,30	0,40	0,55

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: stawki maksymalne – Ustawa z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. 1991, Nr 9, poz. 31; Rozporządzenie MF z dnia 5.12.1991 r. w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. 1991, Nr 116, poz. 502; Rozporządzenie MF z dnia 17.12.1992 r. w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. 1992, Nr 94, poz. 476; Rozporządzenie MF z dnia 8.12.1993 r. w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. 1993, Nr 121, poz. 540; Rozporządzenie MF z dnia 7.12.1991 r. w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. 1994, Nr 132, poz. 675; stawki gminne – uchwały Rady Miejskiej w sprawie ustalenia stawki opłaty miejscowej i zasad poboru tej opłaty w latach 1992-1995.

nio – przez urząd skarbowy. Nie oznacza to jednak, że samorząd terytorialny jest całkowicie pozbawiony wpływu na wysokość tych świadczeń. Ze względu na przedmiot opracowania zwrócić tylko uwagę na podatek w formie karty podatkowej.

Wpływ samorządu terytorialnego na wysokość stawek wyżej wymienionych podatków zauważalny jest w sytuacjach, gdy na wniosek podatnika urząd skarbowy ma podjąć decyzję o obniżeniu stawki karty podatkowej, czyli o przyznaniu ulgi. W takich przypadkach każdorazowo urząd skarbowy zwraca się do organów gminy, której mieszkańcem jest dany podatnik, w celu uzyskania zgody na przyznanie mu ewentualnych ulg w tych podatkach. Bezpośrednio trudno jednak doszukać się – w konstrukcji podatków wpływających do budżetu gminy za pośrednictwem urzędu skarbowego – możliwości stymulacyjnego oddziaływania samorządu terytorialnego na rozwój przedsiębiorczości na danym terenie.

Gmina pozbawiona jest możliwości samodzielnego kształtowania wysokości stawek oraz innych elementów techniki podatkowej, które pozwalają na zwiększenie wielkości wpływów z omawianych źródeł. Jest to bardzo duże ograniczenie samodzielności finansowej organów lokalnych, gdyż uniemożliwia na przykład dostosowanie wysokości stawek karty podatkowej do warunków lokalnych⁷. Potrzebę taką dostrzegł jednak sam ustawodawca, różnicując wysokość stawek w zależności od wielkości miejscowości, w której dana działalność jest wykonywana lub od stanu społeczno-gospodarczego gminy (wysokie strukturalne bezrobocie). To odgórne unormowanie i obniżenie stawek – zgodnie z informacjami uzyskanymi od skarbnika gminy – znalazło również zastosowanie w odniesieniu do podmiotów gospodarczych funkcjonujących na terenie badanej gminy.

Jeśli chodzi o wpływy do budżetu gminy z tytułu udziału w podatkach państwowych, to ich wielkość i strukturę w łącznych dochodach budżetowych badanej gminy w latach 1991-1995 przedstawiają dane zawarte w prezentowanej już tabeli 2. Wpływy z tytułu tych podatków kształtowały się na dość wysokim – w porównaniu z innymi gminami – poziomie, przede wszystkim w związku ze zmianami w polskim systemie podatkowym, wprowadzonymi z początkiem 1992 roku i preferencjami państwa dla podmiotów rozpoczynających działalność gospodarczą na terenie badanej gminy (jak już wspomniałam, od 1992 roku znajduje się ona corocznie w wykazie gmin zagrożonych wysokim strukturalnym bezrobociem)⁸.

Zmiany w polskim systemie podatkowym wprowadzone z początkiem 1992 roku przyczyniły się do zwiększenia wpływów z tytułu udziału w podatkach państwowych, zwłaszcza w miastach małych i średnich. Miały na to wpływ zarówno zmiana rodzajów podatków, w których gminy miały udziały, jak i sposób liczenia tych udziałów.

Od 1992 roku gminy mają udziały w dwóch podatkach państwowych, tj. podatku dochodowym od osób prawnych i podatku dochodowym od osób fizycznych. Sposób liczenia tych udziałów zależy od miejsca prowadzenia działalności gospodarczej i zamieszkania osoby fizycznej, a nie od miejsca siedziby firmy macierzystej i miejsca pracy osoby fizycznej. Wielkość wpływów do budżetu gmin z tytułu udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych uzależniona jest od ilości mieszkańców województwa, w którym położona jest dana gmina oraz ilości mieszkańców danej gminy i wielkości wpływów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, zrealizowanych przez te osoby. Podatek dochodowy od osób fizycznych ustalony na zasadach

⁷ J. Połczyński, *Podatek od działalności gospodarczej osób fizycznych w formie karty podatkowej jako dochód własny budżetu gminy*, w: *Studia ekonomiczno-finansowe z działalności samorządu terytorialnego*, pod red. E. Denek, Poznań 1996, s. 40, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu. Seria I, z. 239.

⁸ Uchwała Rady Ministrów nr 93 z dnia 24.08.1992 r. w sprawie wykazu gmin o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym (MP z 1992 r., Nr 28, poz. 195 z późn. zm.).

ogólnych jest alternatywną – obok ryczałtu ewidencjonowanego i karty podatkowej – formą opodatkowania działalności gospodarczej osób fizycznych.

Ogólnie można powiedzieć, że podatki, w których budżet gminy ma udziały są jednak wyłącznie instrumentami państwa, a nie samorządu terytorialnego.

3. Zakończenie

W oparciu o przeprowadzone badania empiryczne dotyczące funkcjonowania systemu instrumentów podatkowych, wykorzystywanych przez samorząd terytorialny w celu stymulowania rozwoju przedsiębiorczości w gminie obejmującej swym zasięgiem małe miasto, można powiedzieć, że w analizowanym przypadku, zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio, państwo i organy gminy – w ramach swoich uprawnień – oddziaływały za pomocą podatków na tworzenie się i funkcjonowanie podmiotów gospodarczych na danym terenie. Można to zaobserwować i stwierdzić poprzez wysokość stawek podatków (daleko niekiedy odbiegających od stawek maksymalnych ustanowionych przez państwo) i wielość ulg i zwolnień przyznanych przez władze lokalne.

Powyższe sposoby obniżania przez samorząd terytorialny obciążeń podatkowych z jednej strony, jak wiadomo, uszczuplają i tak nieduże dochody budżetowe małych miast, z drugiej strony jednak, dzięki temu samorzady starają się zapewnić sobie zwiększone wpływy podatkowe w późniejszym terminie.

Skutki udzielonych przez Radę Miejską ulg, zaniechań poboru i obniżenia stawek podatków w latach 1991-1995, bez ulg i zwolnień ustawowych, przedstawia tabela 7. Niezrealizowane z ich powodu wpływy obniżyły łączne dochody budżetowe badanej gminy w poszczególnych latach o: 8,44 % w 1992 roku, 8,68 % w 1993 roku, 6,04 % w 1994 roku i 5,33% w 1995 roku. Z danych zawartych w tabeli wynika, że najwięcej ulg, zwolnień, zaniechania poboru i obniżenia stawek dotyczyło w badanym okresie podatku od nieruchomości.

Porównując wielkość wpływów do budżetu badanej gminy z tytułu trzech podatków, tj podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku od środków transportowych (tabela 2) i wielkości niezrealizowanych wpływów w tych podatkach w związku z obniżeniem stawek i udzieleniem ulg i zwolnień podatkowych (tabela 7) można stwierdzić, że wpływy z tytułu podatku od nieruchomości w poszczególnych latach zostały obniżone o: 25,25% w 1992 roku, 16,24% w 1993 roku, 18,30% w 1994 i 12,94% w 1995 roku. W przypadku podatku rolnego wielkości te kształtowały się następująco: 86,31% w 1992 roku, 107,92% w 1993 roku, 33,19% w 1994 i 48,65% w 1995 roku. W podatku od środków transportowych umniejszenie wpływów nastąpiło w wysokości: 2,82% w 1992 roku, 3,18% w 1993 roku, 3,58% w 1994 i 3,19% w 1995 roku.

Z przedstawionych danych wynika, że największe uszczuplenie dochodów budżetowych badanej gminy w latach 1992-1995 (za rok 1991 brak danych na ten temat) dotyczyło podatku rolnego, przy czym – zgodnie z informacjami uzyskanymi od skarbnika gminy – zmniejszenie wpływów nastąpiło nie tylko z powodu obniżki ceny żyta przyjętej za podstawę ustalenia w gminie stawki podatku rolnego, ale także w wyniku umorzeń tego podatku od państwowych gospodarstw rolnych (1992 i 1993 rok). Gmina umarzając podatek, przejmowała zadłużone grunty i nieruchomości na własność.

Od 1996 roku wszelkie ulgi i zwolnienia w podatku rolnym udzielane przez organy gminy są rekompensowane dotacjami z budżetu państwa⁹. Dla badanej gminy ma to szczególne znacze-

⁹ Ustawa z dnia 22.12.1995 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz.U. Nr 154, poz. 794, art. 5, pkt 5a).

Tabela 7. Skutki udzielonych przez Radę Miejską w badanej gminie ulg, zwolnień, zaniechania poboru, obniżenia stawek podatków (bez ulg i zwolnień ustawowych) w latach 1992-1995 (w tys. zł)

Rodzaj obciążenia	1992		1993		1994		1995	
	łącznie obniżenie wpływów	udział w łączych dochodach	łącznie obniżenie wpływów	udział w łączych dochodach	łącznie obniżenie wpływów	udział w łączych dochodach	łącznie obniżenie wpływów	udział w łączych dochodach
Ogółem	227,63	8,44	355,86	8,68	322,91	6,04	376,252*	5,33
Podatek od nieruchomości	161,13	5,98	150,88	3,68	217,84	4,08	247,141	3,50
Podatek rolny (w 1991 r. również podatek rolny od działów specjalnych)	63,84	2,37	200,54	4,89	95,98	1,80	117,005	1,66
Podatek od środków transportowych	2,66	0,09	4,44	0,11	6,50	0,12	8,407	0,12
Karta podatkowa	-	-	-	-	1,58	0,03	2,083	0,03
Podatek leśny	-	-	-	-	1,01	0,01	1,616	0,02

* W 1995 r. w sprawozdaniu, które sporządziły gminy, oddzielnie podawano skutki z tytułu obniżki stawek podatków i pozostałe skutki, łącznie kwota 254,038 tys. zł wyraża skutki obniżki stawek podatków (w tym: podatek od nieruchomości – 135,068; podatek rolny – 109,249; podatek od środków transportowych – 8,105), a resztę stanowią skutki ulg, zwolnień, zaniechania poboru (podatek od nieruchomości – 112,073; podatek rolny – 7,756 i podatek od środków transportowych – 0,302; karta podatkowa – 2,083).

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań RB-40, sporządzanych przez gminy dla Ministerstwa Finansów, dla potrzeb ustalenia wysokości subwencji ogólnej.

nie, albowiem z funkcji miasta (rolniczo-turystycznej) wynika, że w gminie tej będą stosowane instrumenty stymulujące rozwój rolnictwa w gminie. Wprowadzona rekompensata będzie więc pomocna, dając duże możliwości działania organom gminy, w zachowaniu dotychczasowej funkcji miasta i gminy. Istnieje jednak pewne niebezpieczeństwo wprowadzania przez gminy nie zawsze ekonomicznie i gospodarczo uzasadnionych ulg i zwolnień w podatku rolnym.

Niestety, mimo przeprowadzonych badań empirycznych, nie jestem w stanie stwierdzić, czy te z jednej strony „ujemne wpływy podatkowe” w danym okresie równoważą się z „dodatnimi wpływami podatkowymi” w okresach późniejszych. Tak samo trudno jest jednoznacznie stwierdzić, jaka część efektów, tj. na przykład wzrost liczby funkcjonujących na danym terenie podmiotów gospodarczych, jest skutkiem stosowania przez samorząd terytorialny tylko i wyłącznie instrumentów polityki podatkowej. Jest to związane z tym, że na podmioty gospodarcze działające w danym czasie na danym terenie ma wpływ cała gama instrumentów (zarówno ekonomicznych, jak i pozaekonomicznych), stosowanych przez różne podmioty i instytucje. Badania z tego zakresu wykraczają jednak poza ramy tego artykułu.

Przedstawione dane empiryczne potwierdzają – jak sądzę – obserwacje wynikające z analizy aktów prawnych, dosyć często eksponowane w literaturze, że kompetencje samorządów terytorialnych dotyczące dochodów podatkowych są wąskie i niewystarczające. Państwo ustala szczegółowe ramy prawne, w których miejsce na decyzje gmin jest bardzo ograniczone. Władztwo podatkowe gminy umożliwia bowiem jedynie (i to tylko w podatkach trafiających bezpośrednio do budżetu gminy) obniżanie, do pewnych określonych granic, ustalonych przez państwo maksymalnych stawek podatków lokalnych (przy jednoczesnym braku możliwości ich podwyższenia) i wprowadzanie dodatkowych ulg i zwolnień w tych podatkach. Te możliwości nie dotyczą jednak wszystkich podatków lokalnych i udziałów gminy w podatkach państwowych.

W Polsce od początku lat dziewięćdziesiątych dyskutowane są zmiany w opodatkowaniu podatkami lokalnymi, tj. ustalaniu podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego nie od powierzchni nieruchomości, czy gruntu, ale od ich wartości¹⁰ i o wliczeniu podatku od środków transportowych w cenę paliwa¹¹. Rodzi się więc pytanie, jakie po tych zmianach będą kompetencje samorządu terytorialnego, czy organy gminy będą posiadały uprawnienia (jakie i jak szerokie) do tego, aby móc wykorzystywać instrumenty polityki fiskalnej do stymulacyjnego oddziaływania na rozwój przedsiębiorczości na swoim terenie? Trudno jest dziś, w obliczu prac nad katastem i szukania możliwości zrekompensowania gminom utraty w przyszłości wpływów z tytułu wliczenia podatku od środków transportowych w cenę paliwa, jednoznacznie odpowiedzieć na tak postawione pytanie. W każdym jednak razie w reformie tej powinno się zmierzać do tego, aby podatki wpływające do budżetów gmin pełniły nie tylko funkcję fiskalną, lecz także stymulacyjną. Jest to szczególnie ważne dla rozwoju małych miast w Polsce w okresie transformacji, w którym ingerencja państwa i samorządu terytorialnego w rozwój gospodarczy wymaga ograniczenia instrumentów administracyjnych na rzecz instrumentów ekonomicznych.

¹⁰ A. Bień, G. Nowacki, *Kataster i podatek od nieruchomości – propozycje rozwiązań ustawodawczych w 1995 roku*, „Monitor Podatkowy” 1995, z. 1, s. 11-13.

¹¹ J. Sokołowski, R. Matacka, *Opodatkowanie podmiotów gospodarczych podatkiem od nieruchomości i od środków transportowych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1993, Nr 1, s. 12.

Maria Trojanek

Akademia Ekonomiczna w Poznaniu,
Katedra Inwestycji i Budownictwa

Podatki i opłaty związane z nieruchomościami jako jedno ze źródeł dochodów gmin

1. Dochody budżetów gminnych

Zadania wykonywane przez gminy, a wynikające z ustawy o samorządzie terytorialnym z dnia 8 marca 1990 r.¹ i ustawy „kompetencyjnej” (ustawa z dnia 17 maja 1990 r. o podziale zadań i kompetencji określonych w ustawach szczegółowych pomiędzy organy gminy i organy administracji rządowej)², dotyczą następujących spraw związanych z:

- a) infrastrukturą techniczną (gminne drogi, ulice, mosty, place oraz organizacja ruchu drogowego, wodociągi i zaopatrzenie w wodę, kanalizacja, usuwanie i oczyszczanie ścieków, utrzymanie czystości oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i utylizacji odpadów komunalnych, zaopatrzenie w energię elektryczną i ciepłą);
- b) infrastrukturą społeczną (szkoły, ochrona zdrowia, opieka społeczna itp.);
- c) ładem przestrzennym i ekologicznym (gospodarka terenami, ochrona środowiska itp.);
- d) zapewnieniem porządku i bezpieczeństwa publicznego (ochrona przeciwpożarowa, bezpieczeństwo sanitarne itp.).

Warto dodać, iż mimo lokalnego charakteru tych spraw, wiele z nich należy jednocześnie do właściwości samorządu terytorialnego i administracji rządowej.

Nakreślone wyżej zadania samorządu terytorialnego muszą znaleźć odzwierciedlenie w odpowiednim ukształtowaniu systemu dochodów. Ustawodawstwo polskie deklaruje samodzielność finansową samorządu terytorialnego, lecz nie towarzyszy temu wyposażenie organów samorządowych w odpowiednie do zadań źródła dochodów. Ustawa o samorządzie terytorialnym z dnia 8 marca 1990 r. nakreśliła główne zasady systemu finansowego gmin, zmierzające do stworzenia gminom warunków niezależności finansowej. Zasady te kształtowane są przez przyjęte w ustawie rozstrzygnięcia dotyczące:

- osobowości prawnej gminy,
- sposobu realizacji zadań publicznych (w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, a samodzielność ta podlega ochronie sądowej),
- ustawowego określenia dochodów własnych i przysługiwania gminom subwencji państwowych,

¹ Dz.U. Nr 16, poz. 95.

² Dz.U. Nr 34, poz. 198.

– obowiązku wykonywania zadań zleconych przez administrację rządową i przysługiwania na ten cel dotacji z budżetu państwa,

– prawa zaciągania kredytów i pożyczek oraz emitowania papierów wartościowych.

Ustalenia zawarte w cytowanych ustawach są precyzowane i konkretyzowane w innych aktach prawnych. Z punktu widzenia rozważań stanowiących przedmiot opracowania istotne są rozwiązania kształtujące ramy i podstawy prawne dochodów gmin. Zaliczyć do nich należy dwie ustawy: ustawę Prawo budżetowe z dnia 5 stycznia 1991 r.³, a także ustawę o finansowaniu gmin z dnia 10 grudnia 1993 r.⁴ Ta ostatnia zawiera m.in. wykaz dochodów gmin, spośród których do dochodów bezpośrednio⁵ związanych z nieruchomościami (komunalnymi, państwowymi i prywatnymi) można zaliczyć:

1) dochody z obrotu nieruchomościami komunalnymi – należą do nich wpływy pochodzące ze sprzedaży, dzierżawy, najmu oraz zarządu nieruchomościami komunalnymi;

2) podatki i opłaty związane z nieruchomościami takie, jak: podatek od nieruchomości, podatek leśny, podatek rolny, opłata eksploatacyjna, opłata parkingowa, opłata targowa; do tej grupy opłat zaliczyć należy także wpływy pochodzące z tzw. opłat adiacenckich i opłat partycypacyjnych⁶.

2. Dochody z obrotu nieruchomościami komunalnymi

Według ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym mienie komunalne obejmuje „własność oraz inne prawa majątkowe należące do gmin i ich związków oraz mienie innych komunalnych osób prawnych”. Zatem gmina jest jednym z podmiotów mienia komunalnego⁷. Podstawowymi składnikami mienia komunalnego są obiekty funkcjonujące w sferze infrastruktury społecznej i gospodarczej (budynki, budowle), grunty oraz wyposażenie przedsiębiorstw gospodarki komunalnej i mieszkaniowej w pozostałe środki trwałe.

Rozmiary mienia komunalnego wynikają z:

1) wielkości mienia przejętego w wyniku procesu komunalizacji (z mocy prawa i w drodze indywidualnych decyzji);

2) wielkości mienia nabytego w drodze kupna-sprzedaży bądź nabycia tytułów własności w innej drodze, na przykład drogą darowizny, zapisów, przejmowania mienia niczyjego;

3) własnej działalności gospodarczej, na przykład budowy obiektów, zabudowy, modernizacji, udziałów w spółkach, lokat kapitałowych itp.;

4) zmiany granic gminy.

Mienie komunalne służy przede wszystkim wykonywaniu zadań o charakterze użyteczności publicznej na określonym terenie. W zależności od:

– typu gminy,

– zróżnicowania rodzajowego i wielkości tego majątku,

– sposobu gospodarowania nim,

³ Dz.U. Nr 4, poz. 18.

⁴ Dz.U. Nr 129, poz. 600.

⁵ W opracowaniu nie uwzględnia się dochodów pośrednio związanych z nieruchomościami. Do nich należy przykładowo podatek dochodowy od osób prawnych.

⁶ Nowe uregulowania prawne, zawarte w Ustawie o zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. Nr 89, poz. 415) dotyczące opłat partycypacyjnych spowodowały, że nie są one wyodrębniane w dochodach budżetów gmin.

⁷ W dalszej części opracowania określenie „mienie komunalne” dotyczy nieruchomości stanowiących własność gminy.

finansowe efekty obrotu nieruchomościami gminy odgrywają różną rolę w kształtowaniu dochodów własnych. Ta okoliczność powinna być uwzględniana przy wyborze sposobu gospodarowania nieruchomościami komunalnymi.

Na obecnym etapie reformy samorządowej, wśród dochodów z majątku gminy znaczącą rolę odgrywają wpływy uzyskiwane z obrotu nieruchomościami. Obrót ten obejmuje nie tylko kupno-sprzedaż pełnych praw własności do nieruchomości, lecz także i obrót innymi wiązkami praw z nimi związanymi. Do najczęściej występujących należą: użytkowanie wieczyste, dzierżawa, wynajem, oddanie nieruchomości w zarząd. Z tymi formami władania wiąże się określone dochody uzyskiwane przez gminy. Przykładowo, udostępnianie gruntów komunalnych w użytkowanie wieczyste wiąże się z wpływami do gminy: pierwszej opłaty w wysokości 15-25% ceny nieruchomości oraz rocznych opłat z tytułu użytkowania wieczystego wynoszących 3% ceny nieruchomości. Rada gminy może obniżyć – w zależności od przeznaczenia gruntów – wysokość opłaty rocznej.

Finansowe efekty obrotu nieruchomościami komunalnymi mogą być traktowane jako źródło zasilania budżetów gminnych w krótszym i dłuższym okresie czasu. Gminy pod presją bieżących potrzeb mogą traktować sprzedaż nieruchomości komunalnych jako doraźną formę ratowania budżetu gminnego. Środki uzyskane ze sprzedaży nieruchomości komunalnych są bowiem najczęściej przeznaczane na pokrycie bieżących potrzeb. Tymczasem decyzje o sprzedaży różnych typów nieruchomości komunalnych nie są jednakowo korzystne dla gminy. Sprzedaż mieszkań komunalnych, zarówno z perspektywy krótkiego, jak i długiego czasu, jest z pewnością bardziej opłacalna, aniżeli sprzedaż gruntów gminnych, zwłaszcza takich, które mogą być przeznaczone na cele inwestycyjne.

Sprzedaż majątku komunalnego prowadzi do zmniejszenia jego zasobów, a w konsekwencji – do ograniczenia dochodów z tego majątku w przyszłości, co pogorszyć może przyszłą sytuację finansową gminy i rzutować będzie na poziom zaspokojenia potrzeb danej wspólnoty. Gmina traci także źródło wpływów z tytułu corocznych opłat związanych z użytkowaniem wieczystym, dzierżawą czy zarządem. Generalnie rzecz ujmując: sprzedaż nieruchomości gminnych stanowi jednorazowe źródło zasilania budżetu gminy, zaś wpływy uzyskiwane z innych form obrotu nieruchomościami są w miarę regularnym i stałym źródłem dochodów budżetów gminnych w dłuższym okresie czasu.

Ponadto sprzedaż nieruchomości komunalnych, zwłaszcza gruntowych, ogranicza możliwość dysponowania tym mieniem w przyszłości, tj. wniesienia ich jako aportu do spółek, w których gmina jest udziałowcem, a także lokalizacji w przyszłości na tych terenach inwestycji komunalnych.

Okoliczności te powinny być uwzględniane przy wyborze sposobu gospodarowania nieruchomościami komunalnymi.

3. Podatki i opłaty związane z nieruchomościami

Do budżetu gminy wpływają z tytułu posiadania przez gminę mienia komunalnego bądź z faktu, iż na obszarze jej działania znajdują się nieruchomości stanowiące własność innych podmiotów, następujące podatki i opłaty:

- podatek od nieruchomości,
- podatek leśny,
- podatek rolny,

- opłata eksploatacyjna,
- opłata parkingowa,
- opłata targowa,
- opłata adiacencka,
- opłata partycypacyjna.

Wielkość wpływów z wyżej wymienionych źródeł, uwzględniając okoliczności, o których była mowa wcześniej (chodzi tu o typ gminy, wielkość i rodzaj posiadanego zasobu nieruchomości komunalnych), jak również rozmiary i specyfikę prowadzonej działalności na terenie gminy, jest zróżnicowana w poszczególnych gminach.

Podatek rolny odgrywa większą rolę jako źródło przychodów w gminach o charakterze rolniczym niż na przykład podatek od nieruchomości. Ten z kolei jest poważnym źródłem przychodów w gminach, gdzie zlokalizowanych jest wiele podmiotów prowadzących zróżnicowaną działalność gospodarczą⁸. Z kolei podatek leśny płać właściciele bądź posiadacze lasów. Pełni on zatem marginesową rolę w gminach miejskich.

Podstawa opodatkowania dla wymienionych rodzajów podatków (od nieruchomości, rolnego, leśnego) jest różna i regulują ją odpowiednie ustawy szczegółowe⁹.

Spośród wymienionych podatków lokalnych, podstawowe znaczenie odgrywa podatek od nieruchomości¹⁰. Podatek ten jest powszechnie w świecie stosowany, chociaż w poszczególnych krajach przybiera on różne formy¹¹. W większości krajów podstawą jego wymiaru jest najczęściej rynkowa wartość nieruchomości (lub jej część). Konstrukcja podatku od nieruchomości jest mniej lub bardziej rozbudowana, stawki są zróżnicowane, a ich poziom zależy od rodzaju (grunt, budynek) i przeznaczenia nieruchomości (chodzi tu o funkcje społeczno-gospodarcze jakie są, bądź mogą być, w nich zlokalizowane).

W Polsce podatek od nieruchomości od 1991 r. liczony jest od 1 m² powierzchni użytkowej (wyjątek stanowią budowle, dla których podstawą ustalenia podatku była wartość początkowa lub jest – od 1995 r. – wartość bieżąca) bądź powierzchni gruntów. Podatek ten naliczany jest od:

- budynków lub ich części,

⁸ Potwierdzają to rezultaty badań (za rok 1993) przeprowadzonych przez Instytut Gospodarki Mieszkaniowej, Oddział w Krakowie. Wynika z nich, że udział podatku od nieruchomości w dochodach budżetu dużych aglomeracji miejskich kształtuje się przeciętnie na poziomie 21,6%, w gminach miejskich – na poziomie 9,3% zaś w gminach wiejskich wynosi około 7,5%. Por. *Podatek od nieruchomości wspiera gminę*, „Rzeczpospolita” 1994, nr 186.

⁹ Podatek rolny regulują przepisy zawarte w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. Nr 54, 1984) oraz w ustawie z dnia 25 października 1991 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym (Dz.U. Nr 114, poz. 494, 1991 r.). Na temat podatku leśnego patrz: ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. Nr 101 poz. 444 i Dz.U. Nr 21, poz. 86, 1991 r.), zaś odnośnie do podatku od nieruchomości patrz: ustawa o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 z późn. zm.) oraz wytyczne zawarte w piśmie podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 26.09 1995 r., znak POH/469/95.

¹⁰ Obecnie w Polsce udział podatku od nieruchomości w dochodach własnych gmin miejskich wynosi 20-25%.

¹¹ Na ten temat pisali m.in.: N. Gajl, *Finanse i gospodarka lokalna na świecie*, PWE, Warszawa 1993; W. Brzeski, *Strategie wdrażania w Polsce taksacji powszechnej i podatku od nieruchomości*, „Świat Nieruchomości” 1993, nr 4; E. Chojna-Duch, *Kształtowanie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Samorząd Terytorialny” 1992, nr 3; *Skutki gospodarcze i strategia wprowadzania podatku od wartości nieruchomości. Studium Krakowa. Materiały przygotowane na konferencję organizowaną przez Krakowski Instytut Nieruchomości i Międzynarodowe Stowarzyszenie Zarządzania Miastem i Gminą*, Kraków 1994; N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996; M. Petry-Węclawowicz, *Koncepcja reformy podatku od nieruchomości*, „Świat Nieruchomości” Wiosna-Lato 1994; S. Kalus, *Wątpliwy podatek. Projekt ustawy o podatku od nieruchomości*, „Rzeczoznawca Majątkowy” 1996, nr 1.

- budowli związanych wyłącznie z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna,
- gruntów nie objętych przepisami o podatku rolnym,
- gruntów objętych przepisami o podatku rolnym, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna.

Konieczność przejścia na nowy system wymiaru podatku od nieruchomości jest generalnie dostrzegana i akceptowana zarówno przez naukowców, jak i działaczy gospodarczych (rządowych i samorządowych). Wprowadzenie podatku od wartości nieruchomości jest postrzegane jako kolejny (trzeci etap) reformy systemu podatkowego. Wśród celów, jakie oczekuje się, iż mogą zostać osiągnięte dzięki tym rozwiązaniom, najczęściej wymienia się:

- 1) stworzenie stabilnego w długim okresie czasu źródła dochodów budżetów lokalnych,
- 2) bardziej sprawiedliwe rozłożenie ciężaru podatkowego,
- 3) stworzenie bardziej agresywnych ulg, preferencji dla wszystkich podmiotów, których działania prowadzą do wzrostu wartości nieruchomości,
- 4) zmuszenie do bardziej racjonalnego gospodarowania nieruchomościami,
- 5) zaktywizowanie rynku nieruchomości.

Przy stosunkowo prostej i zrozumiałej konstrukcji podatku *ad valorem*, jego wprowadzenie w życie to proces wiążący się z koniecznością dokonania wielu rozstrzygnięć, dotyczących m.in.:

- bazy podatkowej,
- systemu powszechnej taksacji,
- sposobu ustalania wartości nieruchomości,
- zakresu zwolnień – przedmiotowych i podmiotowych – od podatku od nieruchomości.

Z przeprowadzonych wyliczeń symulacyjnych, odnoszących się do powierzchni gruntów Krakowa, wynika, iż przejście z dotychczasowego sposobu ustalania podatku od nieruchomości na podatek liczony od wartości, przy stopie procentowej ustalonej na poziomie 1,5%, przyniosłoby 1000-krotny wzrost wpływów z tego podatku¹². Wpływy z tego tytułu stanowiłyby około 30-40% dochodów własnych¹³.

Do wpływów, kształtujących dochody budżetu gminy, a związanych z nieruchomościami znajdującymi się na obszarze przynależnym gminie w podziale administracyjnym kraju, należą różnego rodzaju opłaty. Niektóre z tych opłat wiążą się z faktem posiadania przez gminę określonych nieruchomości (gmina jest ich właścicielem), na przykład opłata parkingowa, opłata targowa. Inne zaś wynikają z tego, iż dana nieruchomość znajduje się na obszarze danej gminy, na przykład opłata eksploatacyjna, opłata adiacencka.

Opłatę eksploatacyjną płać podmioty gospodarcze wydobywające kopalinę ze złóż znajdujących się w granicach nieruchomości gruntowych położonych na obszarze gminy. Obowiązek uiszczania opłaty eksploatacyjnej wprowadzono po raz pierwszy nowelizacją prawa górniczego z dnia 9 marca 1991 r. Zasada ta, zakładająca, że wydobywanie kopaliny ze złóż oraz surowców mineralnych z odpadów po robotach górniczych lub procesach wzbogacania kopaliny podlega koncesjonowaniu i opłacie eksploatacyjnej, została utrzymana również w rozstrzygnięciach zawartych w nowej ustawie – prawo geologiczne¹⁴.

Opłatę eksploatacyjną wymierza w drodze decyzji organ koncesyjny w oparciu o informacje składane przez przedsiębiorcę, a dotyczące ilości wydobytej kopaliny albo surowca mineralne-

¹² Por. opracowanie *Skutki gospodarcze i strategia wprowadzania podatku od wartości nieruchomości. Studium Krakowa. Materiały przygotowane dla Amerykańskiej Agencji Rozwoju Międzynarodowego Biura Programów Globalnych, Wspierania i Badań, Biura Programów Środowiskowych i Urbanistycznych*, Kraków 1994, s. 16.

¹³ Ibidem.

¹⁴ Por. ustawa z dnia 9 marca 1991 r. o zmianie Prawa górniczego (Dz.U. Nr 31, poz. 128) oraz ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. Nr 27, poz. 96).

go. Stawka opłaty eksploatacyjnej nie może być wyższa niż 10% ceny sprzedaży kopaliny bądź surowca¹⁵. Wpływy z opłat eksploatacyjnych i koncesyjnych stanowią w 60% dochód gminy, zaś pozostałe 40% stanowi dochód Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. Stanowią one istotne źródło dochodów w tych gminach, na obszarze których prowadzona jest działalność regulowana przepisami ustawy Prawo geologiczne i górnicze.

Z kolei opłaty adiacenckie wnoszą właściciele i użytkownicy wieczystości nieruchomości, w związku ze zmianą wartości tych nieruchomości na skutek pobudowania przez gminę urządzeń komunalnych, energetycznych i gazowych oraz właściciele i użytkownicy wieczystości, którzy otrzymali wydzielone działki budowlane w zamian za posiadane nieruchomości objęte scaleniem i podziałem¹⁶. Opłaty te stanowią ich udział w kosztach budowy. Wysokość opłaty adiacenckiej wynosi 50% różnicy wartości gruntów po wybudowaniu wymienionych urządzeń bądź scaleniu i podziale nieruchomości. Szacuje się, że wartość nieruchomości na skutek wybudowania określonego rodzaju urządzeń wzrasta od 5-30%. Przykładowo: wybudowanie przez gminę sieci ciepłowniczej lub przeprowadzenie kanalizacji może spowodować wzrost wartości nieruchomości o 20-30%, zaś ulepszenie drogi przyczyni się do wzrostu nieruchomości o 5-15%¹⁷. Najczęściej gminy nie wykorzystują możliwości stworzonych przez ustawodawcę, a dających prawo naliczania opłaty adiacenckiej.

Z nieruchomościami związana jest także opłata skarbowa. Wysokość łącznych wpływów gminy z tytułu opłaty skarbowej w części tylko dotyczy nieruchomości, a mianowicie wtedy, gdy dotyczy umów sprzedaży i zamiany nieruchomości, dzierżawy bądź najmu. W budżecie gminy te wpływy nie są wyodrębnione. Są ujęte razem z pozostałymi, pobieranymi za inne czynności urzędowe (cywilnoprawne), opłatami skarbowymi.

Z kolei opłaty: targowa, parkingowa i partycypacyjna, związane są z nieruchomościami komunalnymi. Opłatę targową uiszczają osoby (fizyczne, prawne i nie mające osobowości prawnej) wtedy, gdy dokonują sprzedaży na targowiskach. Podstawą naliczania tej opłaty jest powierzchnia miejsca lub powierzchnia obiektu służącego do prowadzenia handlu. Opłata parkingowa pobierana jest na parkingach stałych bądź okresowych, a płacą ją osoby parkujące pojazdy w miejscach przeznaczonych do tego celu.

Wreszcie opłata partycypacyjna ustalana była (do 1994 r.) każdorazowo w umowie zawieranej między inwestorem a gminą. W umowie tej określano wzajemne zobowiązania stron w trakcie realizacji inwestycji i w okresie jej funkcjonowania. Dotyczyły one najczęściej określenia – w drodze negocjacji – świadczeń (pieniężnych lub rzeczowych) związanych z realizacją określonych potrzeb społeczno-gospodarczych danego terenu. Przykładowo, mogła to być partycypacja w przedsięwzięciach wspólnych, udział w budowie urządzeń infrastrukturalnych itp.

4. Nieruchomości a dochody budżetu miasta Poznania w latach 1991-1997

Analizę dochodów zasilających budżet miasta Poznania przeprowadzono przyjmując opisane wcześniej grupowanie tych wpływów. Wyliczenia oparto na opracowaniu „Sprawozdanie z wykonania budżetu m. Poznania” dla kolejnych lat okresu analizy¹⁸.

¹⁵ Szczegółowe stawki opłat za działalność prowadzoną na podstawie prawa geologicznego i górniczego zawarte są w Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 sierpnia 1994 r. w sprawie opłat za działalność prowadzoną na podstawie przepisów Prawa geologicznego i górniczego (Dz.U. Nr 92, poz. 430).

¹⁶ Por. tekst ustaw o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (Dz.U. z 1991 r., Nr 30, poz. 27 z późniejszymi zmianami).

¹⁷ Por. Z. Marzec, *Gospodarka gruntami a dochody miasta*, w: *Finanse gminne i komunalne w 1994 roku*, Zielona Góra 1994, s. 111.

¹⁸ Dane dotyczące 1997 r. są wielkościami planowanymi na ten rok.

A. Dochody z obrotu nieruchomościami komunalnymi

Dochody te określone są przez wpływy pochodzące:

- ze sprzedaży lokali mieszkalnych, znajdujących się w nieruchomościach, które stanowią własność miasta,
- ze sprzedaży gruntu,
- z tytułu wpłat i opłat związanych z użytkowaniem wieczystym, dzierżawą i zarządem nieruchomościami.

Okresem analizy objęte zostały lata 1991-1997. Ze względu na ujmowanie wpływów z obrotu nieruchomościami w innych przekrojach, dane za rok 1991 zostaną omówione oddzielnie.

Początek procesu komunalizacji¹⁹ i obowiązujące od początku 1991 r. zasady gospodarowania gruntami miejskimi²⁰ zdeterminowały wielkość wpływów z obrotu nieruchomościami. Wpływy z tego tytułu, w porównaniu do okresu późniejszego, kształtowały się na stosunkowo niskim poziomie. Z uzyskanych danych za rok 1991 wynika, że wpływy z tego tytułu stanowiły ok. 1,5% dochodów własnych. Finansowe efekty z tytułu obrotu nieruchomościami kształtowały się na poziomie 1 180 986 tys. zł. Zdecydowana większość dochodów (77,7%) pochodziła ze sprzedaży gruntów, udziałów i mienia likwidowanych przedsiębiorstw.

W dniu 27 października 1992 r. Rada Miejska podjęła uchwałę o sprzedaży mieszkań komunalnych. Sprzedaży podlegają te mieszkania, które znajdują się w budynkach stanowiących własność miasta Poznania, potwierdzoną wpisem do księgi wieczystej. Dla ponad 60% zasobów mieszkaniowych sprzedaż ta mogłaby być realizowana. Zainteresowanie kupnem tych mieszkań jest znacznie mniejsze niż się spodziewano a wpływy ze sprzedaży są niewspółmierne do oczekiwanych. Na około 27 tys. mieszkań, na dzień 1.X.1993 r. złożono 2400 wniosków osób chętnych do ich nabycia. Pierwsze transakcje kupna-sprzedaży mieszkań komunalnych miały miejsce na przełomie sierpnia i września 1993 r. Według danych MPMG, w 1993 r. wpłynęło 687 wniosków o wykup mieszkań, natomiast sprzedano 87 lokali mieszkalnych na łączną kwotę 6 076 740 tys. złotych. W kolejnych latach można zaobserwować zarówno wzrost liczby sprzedanych mieszkań, jak i wzrost wpływów z tytułu ich sprzedaży. Do końca 1996 r. zostało sprzedane 1664 mieszkań komunalnych²¹. Do sprzedaży zostały przeznaczone lokale znajdujące się w budynkach o dobrym standardzie. Największy udział w obrocie miały mieszkania o powierzchni od 41-50 m² (stanowiły 29,2% ogólnej liczby sprzedanych mieszkań).

Środki uzyskane ze sprzedaży mieszkań zamierzano przeznaczyć na uzbrojenie terenu i budowę mieszkań socjalno-czynszowych. W dniu 23.XI.1993 r. uchwałą Rady Miejskiej Poznania został przyjęty do realizacji tymczasowy Poznański Program Budownictwa Mieszkaniowego²². Wdrożenie tego programu, w pierwszym jego etapie, nastąpiło poprzez budowę komunalnego domu wielorodzinnego (120 lokali mieszkaniowych). Inwestycja ta została sfinansowana ze środków budżetu miasta oraz ze środków zgromadzonych w wyniku sprzedaży mieszkań komunalnych.

Poziom i strukturę wpływów pochodzących z obrotu nieruchomościami komunalnymi w latach 1992-1997 przedstawia tabela 1.

¹⁹ Dokonywała się ona na podstawie przepisów wprowadzających ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych (Dz.U. z 1990 r., Nr 32, poz. 191).

²⁰ Por. ustawa z dnia 29 września 1990 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (Dz.U. Nr 79, poz. 460).

²¹ Dla porównania: w analogicznym okresie w Krakowie sprzedano 25 tys. lokali mieszkalnych na ogólną liczbę 43 800 mieszkań komunalnych. Nie wdając się w analizę przyczyn tak znacznego zróżnicowania skali wykupu mieszkań komunalnych można wskazać, że zasadniczą rolę odgrywają w tym względzie przyjęte przez gminę zasady sprzedaży mieszkań komunalnych.

²² Patrz Uchwała nr XCII (536) 93 Rady Miejskiej Poznania.

Tabela 1. Poziom i struktura wpływów budżetu miasta Poznania, pochodzących z obrotu nieruchomościami komunalnymi w latach 1992-1997

Wyszególnienie	Osiągnięty poziom dochodów						Struktura wpływów z obrotu nieruchomości komunalnymi (%)					
	w tys. zł			w zł PLN			1992	1993	1994	1995	1996	1997
	1992	1993	1994	1995	1996	1997 plan						
Docho- dy z obrotu nieruchomości, w tym pochodzące z:	38.393.125	74.627.851	109.375.000	14.438.758	72.500.141	48.548.126	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
1) sprzedaży nieruchomości komunalnych	14.743.368	31.901.490	44.625.000	6.595.864	64.739.236	37.137.750	38,40	42,75	40,80	45,68	89,30	76,50
2) użytkowania wieczystego, dzierżawy, zarządu	23.649.757	42.726.361	64.750.000	7.842.894	7.760.905	11.410.376	61,60	57,25	59,20	54,32	10,70	23,50

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji uzyskanych w Urzędzie Miejskim w Poznaniu

Analiza przytoczonych w tabeli danych wskazuje iż:

1) do roku 1995 ponad 50% dochodów z obrotu nieruchomościami komunalnymi stanowiły wpływy pochodzące z opłat i wpłat z tytułu użytkowania wieczystego, dzierżawy, zarządu; od roku 1996 można zaobserwować zmniejszenie się ich względnego udziału w dochodach z obrotu nieruchomościami przy jednoczesnym znacznym ich wzroście w kwotach absolutnych, a przyczyn tego stanu można doszukiwać się w:

- zwiększających się wpływach ze sprzedaży mieszkań komunalnych oraz
- w sfinalizowaniu transakcji ze sprzedaży (1996) gruntów komunalnych i wpływach z tego tytułu;

2) dochody ze sprzedaży gruntów komunalnych w kolejnych latach wykazują tendencję malejącą zarówno w liczbach absolutnych, jak i względnych, co obrazuje prawidłową gospodarkę gruntami;

3) zwiększają się dochody, chociaż w dalszym ciągu należy je oceniać jako niewystarczające, ze sprzedaży mieszkań komunalnych.

Dodać w tym miejscu należy, iż dochody uzyskane z obrotu nieruchomościami komunalnymi stanowiły w poszczególnych latach odpowiednio: 1,5%; 4,9%; 5,6%; 6,4%; 3,96%; 11,40% i 7,00% dochodów własnych (1,4%; 2,9%; 3,7%; 3,9%; 3,75%; 10,79%; 6,76% dochodów ogółem).

Ze względu na zbyt krótki okres analizy nie jest w pełni możliwe sformułowanie jednoznacznych stwierdzeń co do roli wpływów z obrotu nieruchomościami w zasilaniu budżetu m. Poznania. Przytoczone dane wskazują, że wpływy z obrotu nieruchomościami traktowane są jako stałe źródło zasilania budżetu miasta. Świadczy o tym niewielka ilość transakcji sprzedaży w ostatnich latach stosunkowo małego areалу gruntu oraz zwiększanie się wielkości wpływów pochodzących z wpłat i opłat z tytułu oddawania nieruchomości w użytkowanie wieczyste, dzierżawę. Warto też dodać, iż wielkość wpływów z obrotu nieruchomościami komunalnymi często nie jest wynikiem polityki miasta czy wyboru koncepcji gospodarowania tym mieniem, lecz stanowi po prostu wynik zaszcłości (np. zawartych wcześniej umów dotyczących dzierżawy czy użytkowania wieczystego). Ponadto należy tu wskazać na fakt, że jeszcze nie został zakończony proces komunalizacji mienia. Jest to uwarunkowane wieloma okolicznościami. Do najważniejszych trudności wpływających na stan zaawansowania komunalizacji mienia w Poznaniu można zaliczyć:

- nieaktualny stan prawny nieruchomości,
- nieaktualny stan ewidencji gruntów,
- brak zgodności ewidencji i gruntów z księgami wieczystymi,
- brak dokumentacji umożliwiającej aktualizację stanu prawnego,
- wadliwość wcześniej wydawanych decyzji administracyjnych oraz brak ich wprowadzenia do ksiąg wieczystych,
- nieadekwatność wpisów w księgach wieczystych.

Wpływy do budżetów gmin z obrotu nieruchomościami nie mają na obecnym etapie reformy samorządowej jeszcze dużego znaczenia. Należy się spodziewać, że zakończenie procesu komunalizacji spowodować może zwiększenie wpływów z tytułu różnego rodzaju opłat za korzystanie z mienia komunalnego.

B. Dochody z podatków i opłat związanych z nieruchomościami znajdującymi się na obszarze gminy

Wśród źródeł dochodów wiążących się – w sposób bezpośredni lub pośredni – z nieruchomościami znajdującymi się na obszarze Poznania, podstawowe znaczenie w analizowanym okresie odgrywał podatek od nieruchomości. Jego udział w dochodach własnych miasta wahał się od 11,2% do 23,6%, zaś w dochodach ogółem – od 10,6% do 14,5%. Podatek od nieruchomości

Tabela 2. Struktura dochodów z nieruchomości w budżecie gminy Poznań (w %)

Wyszczególnienie	1991		1992		1993		1994		1995		1996		1997	
	ogółem		ogółem		ogółem		ogółem		ogółem		ogółem		ogółem	
	własne	własne	własne	własne	własne	własne	własne	własne	własne	własne	własne	własne	własne	własne
1. Dochody z obrotu nieruchomościami komunalnymi	1,5	1,4	4,9	2,9	5,6	3,7	6,4	3,9	3,96	3,75	11,40	10,79	7,00	6,75
2. Podatki i opłaty związane z nieruchomościami, w tym:	18,91	17,46	30,64	18,26	25,24	16,91	24,14	15,82	15,79	14,92	11,99	11,35	13,27	12,80
– podatek od nieruchomości	15,67	14,47	23,64	14,09	20,27	13,58	20,54	13,46	14,72	13,91	11,23	10,63	12,51	12,07
– podatek rolny i leśny	0,15	0,15	0,18	0,11	0,18	0,12	0,15	0,10	0,09	0,086	0,07	0,065	0,08	0,07
– opłata targowa	2,12	1,96	3,45	2,06	2,18	1,46	1,53	1,00	–	–	–	–	–	–
– opłata parkingowa*	0,011	0,010	0,14	0,08	0,11	0,07	1,16	0,76	0,98	0,92	0,69	0,68	0,68	0,66
– SOP (Strefa Ograniczonego Postoju)*	–	–	–	–	0,52	0,35	–	–	–	–	–	–	–	–
– opłata partycypanyjna**	–	–	1,42	0,85	0,73	0,49	0,76	0,50	–	–	–	–	–	–
– opłata adiacencka***	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
3. Razem poz. 1 + 2	20,42	18,86	35,54	21,18	30,80	20,64	30,52	19,72	19,75	18,67	23,39	22,14	20,27	19,56
4. Dochody z obrotu nieruchomościami i podatek od nieruchomości	17,17	14,47	23,64	17,01	25,83	17,31	27,97	17,46	18,68	17,66	22,63	21,42	19,52	18,84
5. Udziały (4) w całości dochodów z nieruchomości	84,10	84,10	80,30	80,30	83,86	83,86	91,63	91,53	94,60	94,60	96,75	96,75	96,22	96,22

* Opłata parkingowa i wpływy ze SOP od 1994 r. przedstawione są łącznie.

** Od roku 1995 w dochodach budżetu gminy nie wyodrębniła się wpływów z opłaty partycypanyjnej. Zgodnie z uregulowaniami ustawowymi opłata ta – jeżeli występuje – ma charakter całkowicie dobrowolny i najczęściej występuje w postaci świadczeń rzeczowych (ustawa o zagospodarowaniu przestrzennym, Dz.U. nr 89, poz. 415).

*** Opłaty adiacenckie nie były naliczane w analizowanym okresie.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów uzyskanych w Urzędzie Miejskim w Poznaniu.

i wpływy uzyskane z obrotu nieruchomościami komunalnymi – to dwa najistotniejsze źródła dochodów związane z nieruchomościami. Obrazuje to tabela 2.

Z danych zawartych w tej tabeli wynika, iż:

1) udział wpływów z tytułu obrotu nieruchomościami oraz podatków i opłat związanych z nieruchomościami w dochodach własnych wykazuje tendencję rosnącą i kształtuje się powyżej 20% (około 20%, jeśli chodzi o udział w dochodach ogółem);

2) w całości dochodów związanych z nieruchomościami decydujące znaczenie odgrywa podatek od nieruchomości i dochody z obrotu nieruchomościami komunalnymi; udział tych dwóch źródeł dochodów wykazuje wyraźną tendencję wzrostową (od 84,1% w roku 1992 do 96,2% w roku 1997).

Biorąc pod uwagę projektowane zmiany systemu podatku od nieruchomości, jak również istniejące uregulowania prawne, określające możliwości oddziaływania gmin na poziom podatków czy opłat związanych z nieruchomościami, należy sądzić, iż wpływy ze wspomnianego podatku i z obrotu nieruchomościami komunalnymi nadal będą odgrywały zasadniczą rolę w kształtowaniu dochodów gminnych związanych z nieruchomościami. Co więcej, kiedy zostanie zakończony proces komunalizacji mienia, jak również wprowadzone zostaną zmiany dotyczące sposobu naliczania podatku od nieruchomości i nowe uregulowania prawne w sferze komunalnego budownictwa mieszkaniowego, rola i znaczenie dochodów z nieruchomości w budżetach gminnych znacznie wzrosnie. Jednakże w poszczególnych gminach, w zależności przede wszystkim od wielkości zasobu mienia komunalnego, jak i jego struktury oraz wyboru określonej polityki gospodarowania nim, dochody z obrotu podatków i opłat związanymi z nieruchomościami, będą znacznie zróżnicowane.