Katarzyna Wojewoda-Buraczyńska

Istota uproszczonych form opodatkowania dochodów osób fizycznych

Studia Iuridica Lublinensia 13, 273-281

2010

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MUZEUM HISTORII POLSKI

Studia Iuridica Lublinensia 13, 2010

KATARZYNA WOJEWODA-BURACZYŃSKA

Istota uproszczonych form opodatkowania dochodów osób fizycznych

Essence of simplified forms of taxation incomes of individual persons

1. Następstwem przemian ustrojowych miało być (między innymi), stworzenie nowoczesnego systemu podatkowego, który z jednej strony miał zapewnić stałe dochody do budżetu państwa i tworzonego samorządu terytorialnego, a z drugiej miał być znacznie bardziej jasny i przejrzysty niż poprzednio obowiązujące regulacje. Jednym z postulatów w dziedzinie prawa podatkowego było ujednolicenie przepisów i zmniejszenie liczby podatków obciążających dochody czy też przychody podatników.[1] Zamiast skomplikowanych rozwiązań miały być wprowadzone jasne i powszechne reguły opodatkowania dochodów, niezależnie od źródeł ich pochodzenia.

Jednak już od początku obowiązywania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych[2] jej zakres przedmiotowy był ograniczony m.in. poprzez pozostawienie niektórym podmiotom możliwości wyboru opodatkowania na innych zasadach. Przy niewielkich dochodach podatnik sam mógł zdecydować, czy chce obliczać podatek na zasadach ogólnych, wynikających z ustawy, czy też woli opłacać podatek w formie karty podatkowej[3]. Kolejnym ograniczeniem powszechnego charakteru podatku dochodowego od osób fizycznych, płaconego na zasadach ogólnych, było wprowadzenie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych[4].

---

[1] Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 1996, s. 45 oraz J. Szołno-Koguc, *Reforma polskiego systemu podatkowego w latach 1990–1995 (założenia a realizacja)*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2000, s. 79 i n.

[2] Zob. ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 z późn. zm.); dalej jako ustawa o podatku dochodowym.

[3] Por. rozporządzenie Ministra Finansów z 21 grudnia 1990 r. w sprawie karty podatkowej (Dz. U. nr 92 poz. 545).

[4] Por. rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 1993 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych (Dz. U. nr 132, poz. 635).

Przewidziany był on również jako forma opodatkowania niewielkich przychodów osób fizycznych. Ponadto, jeszcze przed uchwaleniem ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, odmienny sposób obliczania podatku obowiązywał osoby duchowne.[5]

Również sama ustawa przewidywała i nadal przewiduje, iż podatek od niektórych dochodów czy też przychodów nie jest obliczany na podstawie skali progresywnej, a zastosowanie znajduje skala proporcjonalna.[6] Ponadto umieszczenie pewnych dochodów czy też przychodów w katalogu wyłączeń przedmiotowych powoduje, iż objęte są one podatkiem innym niż podatek dochodowy[7] (na przykład podatkiem od spadków i darowizn[8] czy też podatkiem rolnym[9] lub leśnym[10]).

2. Jak już wspomniano, pojęcie uproszczonych form opodatkowania nie jest terminem zdefiniowanym ustawowo. Co więcej, żadna z ustaw podatkowych nie posługuje się nim. Zwrotu tego często jednak używano w literaturze przedmiotu.[11] Pomimo że posługuje się nim wielu autorów, to, jak dotąd, żaden z nich nie sformułował pełnej **definicji uproszczonych form opodatkowania** ani też nie określił zamkniętego katalogu przesłanek, które pozwalają konkretny sposób obliczania podatku uznać za uproszczony. Wobec braku legalnej oraz doktrynalnej definicji omawiany zwrot należy definiować zgodnie z powszechnie przyjętym znaczeniem wyrazów go tworzących.[12]

Kluczowe znaczenie z pewnością należy przypisać słowu **uproszczone**, pochodzącemu od słowa uprościć, co znaczy czynić coś prostym, mniej skomplikowanym, bardziej zrozumiałym, ułatwić coś.[13] Uproszczone formy opodatkowania dochodów powinny więc być łatwiejsze i mniej skomplikowane niż forma pod-

---

[5] Por. rozporządzenie Ministra Finansów z 9 kwietnia 1982 r. w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych (Dz. U. nr 12, poz. 96).

[6] Zob. art. 28–30 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. nr 80, poz. 350) dalej jako: ustawa o podatku dochodowym w pierwotnym brzmieniu oraz art. 29, 30, 30a, 30b, 30d, 30e ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym (t.j. Dz. U. z 2000 r. nr 14 poz. 176 z późn. zm.), dalej jako: ustawa o podatku dochodowym.

[7] Zob. art. 2 ustawy o podatku dochodowym.

[8] Zob. ustawa z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2004 r. nr 142 poz. 1514z późn. zm.).

[9] Zob. ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2006 r. nr 136 poz. 969 z późn. zm.).

[10] Zob. ustawa z 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. nr 200 poz. 1682 z późn. zm.).

[11] Zob. J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006, s. 406 i n. oraz W. Wójtowicz [w:] W. Wójtowicz (red.) *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, C. H. Beck, Warszawa 2009, s. 293 i n.

[12] Szerzej na temat stosowaniu języka potocznego w procesie interpretacji prawa: B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2008, s. 45–47 oraz 50–52, a także L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004, s. 160–162.

[13] Zob. *Słownik języka polskiego*, t. III, red. nauk. M. Szymczak, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1989, s. 611.

stawowa. Można zastanowić się, jak mogłoby wyglądać owo uproszczenie czy też ułatwienie. Wydaje się, iż najwłaściwsze byłoby uznać za formy uproszczone te sposoby, w których chociaż jeden element struktury podatku jest mniej skomplikowany niż w podatku płaconym na zasadach ogólnych. Dla zdefiniowania uproszczonych form opodatkowania dochodów niezbędne jest więc określenie, czym jest opodatkowanie na zasadach ogólnych.

Wśród obowiązujących rozwiązań prawnych można odnaleźć **definicję podatku dochodowego płaconego na ogólnych zasadach**. Zgodnie z ustawą, jest to podatek obliczany na mocy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w oparciu o skalę progresywną.[14] Wskazana definicja zawarta jest w ustawie o ryczałcie, stanowiącej *lex specialis* w odniesieniu do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Można więc zastanawiać się nad tym, czy może być ona stosowana w całym prawie podatkowym, czy tylko przy analizie przepisów ustawy, w której jest zawarta. Wydaje się jednak, że wątpliwości te nie są uzasadnione. Powyższa definicja jest jedyną definicją legalną podatku płaconego na zasadach ogólnych. Tym samym w obowiązujących przepisach brak jest innych, które mogłyby z nią konkurować. Ponadto zaproponowane w ustawie rozumienie tego zwrotu nie budzi wątpliwości czy też sprzeciwu, ponieważ nie jest sprzeczne z potocznym rozumieniem tego zwrotu. Stąd przyjęcie obowiązywania przytoczonej definicji w całym prawie podatkowym wydaje się właściwe.[15]

Zgodnie z potocznym pojmowaniem uproszczonych form opodatkowania dochodów, za takie formy należy uznać wszelkie rozwiązania, w których podmiot, przedmiot, podstawa, skala, stawki podatkowe lub też tryb i warunki płatności mają charakter uproszczony w stosunku do tych samych elementów w podatku płaconym na zasadach ogólnych.

3. Po pierwsze należy zastanowić się, czy istnieje możliwość uproszczenia w sposobie określania **podmiotów podatkowych**. Uproszczenie w zakresie podmiotu czynnego w odniesieniu do podatku płaconego na zasadach ogólnych wydaje się niemożliwe. Łatwiej natomiast wyobrazić sobie uproszczenie odnoszące się do podatnika. Za ułatwienie można by uznać możliwość uczynienia podmiotem biernym podatku zamiast jednej osoby – pewnej grupy ludzi (na przykład członków rodziny). W obecnym systemie podatkowym brak jest jednak rozwiązań, które można by uznać za odrębne sposoby opodatkowania wyróżnione przede wszystkim w oparciu o kryterium uproszczenia podmiotu podatkowego. Ponadto możliwość wspólnego opodatkowania więcej niż jednej osoby związana

[14] Por. art. 4 ust. 1 pkt 8 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. nr 144, poz. 930 z późn. zm.); dalej jako: ustawa o ryczałcie.

[15] Szerzej na temat konsekwencji terminologicznej i zakresu stosowania delicji legalnych: B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 71–81 oraz L. Leszczyński, *op. cit.*, s. 161.

jest z koniecznością zastosowania nie zawsze jasnych i zrozumiałych przepisów, co w praktyce może okazać się bardziej skomplikowane niż obliczanie podatku od dochodów indywidualnych osób. Można zastanowić się również, czy ograniczenie zakresu podmiotowego nie jest uproszczeniem. Wydaje się jednak, iż ograniczenie katalogu podatników nie stanowi żadnego ułatwienia dla podmiotów biernych. Wręcz można zauważyć, że pod tym względem to przepisy odnoszące się do podatku płaconego na zasadach ogólnych są łatwiejsze do stosowania w praktyce, ponieważ mają zastosowanie do wszystkich osób fizycznych, których dochody pochodzą ze źródeł przychodów objętych tym podatkiem.

4. Drugim elementem, w oparciu o który można by wyróżnić uproszczone formy, jest **przedmiot opodatkowania**. W podatku płaconym na zasadach ogólnych przedmiotem jest, co do zasady, dochód – rozumiany jako różnica pomiędzy wielkością przychodu a kosztami jego uzyskania, osiągnięty przez podatnika w roku podatkowym.[16] Możliwym ułatwieniem w tym zakresie jest opodatkowanie przychodu, co z kolei oznacza zwolnienie podatnika z obowiązku ustalania wielkości poniesionych kosztów.

Jako przykład rozwiązań, w których przedmiotem opodatkowania jest przychód, można wskazać kartę podatkową[17], ryczałt płacony przez osoby duchowne[18], ryczałt od przychodów ewidencjonowanych[19], imiennie wskazane w ustawie o podatku dochodowym sytuacje[20] oraz (w jednym przypadku) podatek tonażowy[21].

5. Trzecim elementem, który może być uproszczony w odniesieniu do podatku płaconego na zasadach ogólnych, jest **podstawa opodatkowania**. Co do zasady, podstawę opodatkowania w podatku dochodowym stanowi wielkość dochodu podatnika obliczona jako różnica pomiędzy przychodem a kosztami jego uzyskania, z wykorzystaniem jednej z trzech metod obliczania kosztów. Wymaga to od podatnika znajomości wielkości uzyskanego w ciągu roku podatkowego przychodu i zastosowania odpowiedniej metody liczenia kosztów. Uproszczenie w tym zakresie może mieć trojaką postać.

Po pierwsze, odstępstwo od zasad ogólnych może polegać na tym, iż dochód jest określany w sposób szacunkowy. Tym samym zwalnia to podatnika z obowiązków dwojakiego rodzaju. Podatnik nie musi znać rzeczywistej wysokości osiągniętego przychodu, a ponadto nie ma konieczności wykazania się znajomością metod liczenia kosztów i zakresu ich stosowania. Szacunkowo określana

---

[16] Por. art. 9 ust. 1 oraz art. 26 ustawy o podatku dochodowym.
[17] Por. art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o ryczałcie.
[18] Por. art. 42 ust. 1 ustawy o ryczałcie.
[19] Zob. art. 6 ustawy o ryczałcie.
[20] Zob. art. 30–30b ustawy o podatku dochodowym.
[21] Por. art. 8 ust. 1 ustawy z 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. nr 183, poz. 1353 z późn. zm.); dalej jako: ustawa o podatku tonażowym.

podstawa opodatkowania występuje w podatku tonażowym[22] oraz w sytuacjach określonych w ustawie o podatku dochodowym[23].

Drugi sposób uproszczenia podstawy opodatkowania może być konsekwencją opodatkowania przychodu w miejsce dochodu, wówczas podatnik ma obowiązek ustalenia faktycznej wysokości osiągniętego przychodu, ale nie musi pomniejszać go o koszty jego uzyskania. Rzeczywista wielkość przychodu stanowi podstawę opodatkowania w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych[24], w sytuacjach enumeratywnie wymienionych w ustawie o podatku dochodowym[25] oraz wyjątkowo w podatku tonażowym.[26]

Trzecie możliwe uproszczenie w zakresie podstawy opodatkowania może polegać na całkowitej rezygnacji z jej ustalania, nawet w sposób szacunkowy. Podatek wymierzany jest wtedy niezależnie od tego, czy podatnik uzyskał przychód i czy ten przychód przyniósł mu dochód. Wielkość podatku zależeć może wówczas od rodzaju wykonywanej działalności, miejsca jej wykonywania czy też jej rozmiaru. Do rozwiązań, w których nie ustala się podstawy opodatkowania należy karta podatkowa[27] oraz ryczałt płacony przez osoby duchowne.[28]

6. Czwartym elementem struktury podatku, który może być uproszczony w stosunku do zasad ogólnych, jest **skala i stawki podatkowe**. Trudno wyobrazić sobie uproszczenie w zakresie stawek podatkowych. W podatku płaconym na zasadach ogólnych zastosowanie znajdują stawki procentowe. Wydaje się, że zastąpienie ich stawkami ułamkowymi czy też kwotowymi nie powinno być nazywane uproszczeniem.

Podatek dochodowy płacony na zasadach ogólnych obliczany jest na podstawie skali progresywnej szczeblowanej. Uproszczenie w zakresie skali podatkowej może mieć różną postać. Po pierwsze, łatwiejszy do obliczenia jest podatek oparty na skali progresywnej globalnej. Drugi rodzaj uproszczenia w odniesieniu do skali podatkowej, stosowanej w podatku płaconym na zasadach ogólnych, może polegać na zastąpieniu progresji szczeblowanej podatkiem liniowym. Trzecim,

---

[22] Por. art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o podatku tonażowym.

[23] Por. art. 24b ust. 2 ustawy o podatku dochodowym, szerzej na ten temat: W. Wójtowicz [w:] *Prawo podatkowe…*, s. 272–273.

[24] Por. art. 12 ust. 2 ustawy o ryczałcie, szerzej na ten temat: J. Głuchowski, *op. cit.*, s. 414–415.

[25] Zob. art. 29, 30 ust. 1 pkt 2, 4, 4a, 5, 5a oraz 13, a także art. 30a ust. 1 pkt. 1, 2, 3, 4, 6, 8 oraz 9 ustawy o podatku dochodowym.

[26] Por. art. 8 ustawy o podatku tonażowym, szerzej na ten temat: K. Wojewoda-Buraczyńska, *Podatek tonażowy jako nowa instytucja prawa podatkowego*, „Przegląd Prawa Publicznego" 2008, nr 1, s. 22–23.

[27] Szerzej na temat: N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992, s. 278.

[28] Zob. art. 43 oraz 46 ust. 1 ustawy o ryczałcie, szerzej na ten temat: N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2005, s. 84–85.

najdalej idącym uproszczeniem w zakresie sposobu obliczania podatku charakteryzują się ryczałty podatkowe. Wydaje się, że w tych formach opodatkowania trudno mówić o istnieniu skali podatkowej rozumianej jako uporządkowany zbiór stawek podatkowych.[29] Za tym stanowiskiem przemawia analiza definicji stawki podatkowej, zgodnie z którą stawka jest to stosunek podatku do podstawy opodatkowania.[30] Wobec braku podstawy podatku niemożliwe wydaje się obliczenie stawki podatku. Tym samym w ryczałtach podatkowych nie istnieje również skala podatkowa.[31] W ustawie o ryczałcie często występuje zwrot „stawka podatku" w odniesieniu do karty podatkowej lub ryczałtu płaconego przez duchownych, jednakże z analizy przepisów wynika, że najczęściej chodzi o miesięczną lub kwartalną kwotę podatku, jaką powinien uiścić podatnik.[32]

7. Ostatnim, piątym elementem technicznym podatku, którego mogłoby dotyczyć uproszczenie, jest **tryb i warunki płatności**. Ułatwienie w tym zakresie może polegać na zmniejszeniu obowiązków o charakterze technicznym, ciążących na podatniku. Takie uproszczenie zazwyczaj nie ma charakteru samoistnego. Z reguły występuje jako następstwo uproszczenia któregoś z wcześniej wspomnianych elementów i dlatego wydaje się, że nie można uproszczenia trybu i warunków płatności uznać za wystarczające kryterium wyróżnienia jakiejś grupy sposobów opodatkowania. Ponieważ ograniczenie obowiązków o charakterze technicznym najczęściej jest związane z uproszczeniem innych elementów struktury podatku, to ułatwienie w tym zakresie da się zauważyć w większości uznanych za uproszczone sposobach opodatkowania.

8. Niektórzy przedstawiciele doktryny[33] jako jeszcze jeden, szósty element zmienny podatku wskazują **ulgi i zwolnienia**. Nie analizując słuszności powyższego twierdzenia, należy zauważyć, iż wymienione wcześniej sposoby opodatkowania uznane za uproszczone cechuje mniejszy niż w przypadku podatku płaconego na zasadach ogólnych katalog ulg i zwolnień podatkowych. Ograniczenie możliwości pomniejszania podstawy opodatkowania czy też kwoty podatku z pewnością można uznać za rodzaj uproszczenia.

9. Analizując katalog istniejących sposobów opodatkowania przychodów czy też dochodów podatnika oraz mając na uwadze zaproponowaną wcześniej definicję tychże form, można wymienić **pięć sposobów** pojmowania uproszczonych form opodatkowania.

---

[29] Zob. W. Wójtowicz [w:] *Prawo podatkowe…*, s. 15.
[30] *Ibid.*, s. 14.
[31] Pogląd ten podziela J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe,* Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1988, s. 133; inaczej: W. Wójtowicz [w:] *Prawo podatkowe…*, s. 295.
[32] Por. art. 26, 27, 28 oraz 43 ustawy o ryczałcie.
[33] Szerzej na temat ulg i zwolnień jako elementów konstrukcji podatku zob. W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 11–30.

Po pierwsze, za uproszczone formy opodatkowania dochodów można by uznać tylko te, które są ryczałtami podatkowymi. Jest to najwęższe z możliwych ujęć uproszczonych form opodatkowania dochodów. W doktrynie została sformułowana definicja ryczałtu podatkowego.[34] Istnieją dwa warunki, które muszą być spełnione jednocześnie dla uznania jakiejś formy za ryczałt. Pierwszy – dla celów obliczenia ryczałtu rezygnuje się z ustalania podstawy opodatkowania, choćby w sposób szacunkowy. Tym samym wielkość podatku jest znana podatnikowi z góry na cały okres rozliczeniowy. Drugi – ryczałt zawsze musi stanowić wyjątek od opodatkowania na zasadach ogólnych. Musi on być alternatywą dla innego sposobu opodatkowania, który można określić jako podstawowy. Niekiedy można wskazać również trzecią cechę ryczałtu – często jest to forma dobrowolna dla podatnika.[35]

Drugie rozumienie uproszczonych form opodatkowania jest nieco szersze i właśnie takie ujęcie jest zazwyczaj spotykane w doktrynie. Pomimo braku zarówno legalnej, jak i teoretycznej definicji, większość przedstawicieli nauki prawa podatkowego wśród uproszczonych form opodatkowania dochodów osób fizycznych zgodnie wymienia trzy formy.[36] Pierwszą jest ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Drugą uproszczoną formę opodatkowania dochodów stanowi karta podatkowa. Jako trzeci wymieniany jest ryczałt przewidziany dla osób duchownych. Taki katalog uproszczonych form opodatkowania poniekąd ma swoje uzasadnienie w obowiązujących przepisach.

Wszystkie trzy wspomniane formy opodatkowania dochodów uregulowane są jedną ustawą.[37] Ponadto wszystkie te sposoby są dobrowolne dla podatników i stanowią alternatywę dla opodatkowania na zasadach ogólnych. Kolejną ich cechą wspólną jest uproszczenie lub całkowita rezygnacja z prowadzenia dokumentacji osiąganych dochodów (przychodów) dla potrzeb podatkowych.

Trzecie ujęcie jest jeszcze szersze od poprzedniego. Do uproszczonych form opodatkowania dochodów osób fizycznych, oprócz ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej i ryczałtu dla osób duchownych, można by zaliczyć dwa dodatkowe sposoby opodatkowania. Po pierwsze, byłby to podatek dochodowy płacony na podstawie skali proporcjonalnej ze stawką 19%, który

---

[34] M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, PWN, Warszawa 1976, s. 202, a także L. Kurowski, M. Weralski, *Prawo finansowe*, PWN, Warszawa 1970 s. 311 oraz N. Gajl, *Modele podatkowe…*, s. 76–89, a także T. Dębowska-Romanowska, *Ryczałt jako instytucja formalnego i materialnego prawa podatkowego*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica" 1992, nr 54, s. 70–73.

[35] Por. art. 2 ust. 1, 1a i 2 oraz art. 51 ustawy o ryczałcie.

[36] J. Głuchowski, *op. cit.*, s. 406–434, L. Etel [w:] *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Difin, Warszawa 2008, s. 380–388, a także W. Wojtowicz [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2008, s. 235–236 oraz W. Wójtowicz [w:] *Prawo podatkowe…*, s. 330 i n.

[37] Zob. art. 2 ust. 1, 1a oraz 2 ustawy o ryczałcie.

mogą wybrać podatnicy uzyskujący dochody z działalności gospodarczej lub z działów specjalnych produkcji rolnej.[38] Po drugie – podatek tonażowy, który przewidziany jest dla armatorów prowadzących żeglugę międzynarodową.[39] Cechami, które łączą te wszystkie sposoby, jest ich fakultatywny i dobrowolny charakter. Jednak zarówno 19% podatek liniowy, jak i podatek tonażowy nie są uregulowane w tej samej ustawie co uproszczone formy w poprzednio zaproponowanym ujęciu. Ponadto wybór przez podatnika 19% podatku liniowego nie oznacza dla niego możliwości prowadzenia mniej skomplikowanej, niż przy podatku płaconym na zasadach ogólnych, ewidencji podatkowej. Natomiast taką możliwość daje wybór jako sposobu opodatkowania dochodów podatku tonażowego.

Należy ponadto zauważyć, że w takim ujęciu do uproszczonych form opodatkowania dochodów osób fizycznych należy rozwiązanie, które nie jest formą podatku dochodowego płaconego na zasadach ogólnych. Podatek tonażowy jest całkowicie odrębnym podatkiem. Wydaje się jednak, iż analiza elementów jego struktury pozwala włączyć go do katalogu uproszczonych form. Ponadto podatek tonażowy spełnia podobną funkcję jak pozostałe formy uproszczone. Analogicznie jak wybór innych form, również opodatkowanie podatkiem tonażowym powinno być dla podatnika bardziej korzystne niż płacenie podatku dochodowego na zasadach ogólnych.[40]

Czwarte ujęcie uproszczonych form opodatkowania dochodów byłoby jeszcze szersze od poprzedniego. Tak rozumiane uproszczone formy, oprócz wcześniej wymienionych sposobów obliczania podatku, obejmowałyby również wszystkie inne formy opodatkowania dochodów, które stanowią odstępstwo od wskazanej w ustawie o podatku dochodowym skali progresywnej. Z tym zastrzeżeniem, iż ich zakres przedmiotowy powinien być zbieżny z przedmiotem podatku płaconego na zasadach ogólnych. Wówczas do uproszczonych form opodatkowania dochodów należałoby zaliczyć między innymi podatek obliczany również na mocy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ale na podstawie skali proporcjonalnej.[41]

W piątym, najszerszym rozumieniu, uproszczonymi formami opodatkowania dochodów osób fizycznych – oprócz wcześniej wymienionych – byłyby też podatki obciążające wszelkie przychody podatnika, niezależnie od źródeł ich pochodzenia. Tym samym za uproszczoną formę podatku dochodowego należałoby uznać podatek rolny oraz leśny. Takie ujęcie nie znajduje żadnego zwolenni-

---

[38] Dalej jako: 19% podatek liniowy, zob. art. 30c ustawy o podatku dochodowym.

[39] Zob. art. 1 ustawy o podatku tonażowym; szerzej na ten temat: W. Wójtowicz [w:] *Zarys*…, s. 242.

[40] Zob. *Uzasadnienie do projektu ustawy o podatku tonażowym*, druk sejmowy nr 372 Sejmu V kad. (dalej jako: *Uzasadnienie…*), s. 1.

[41] Na przykład od dochodu ze sprzedaży nieruchomości, od wygranej (por. art. 29, 30, 30a, 30b, 30d, 30e ustawy o podatku dochodowym).

ka wśród przedstawicieli doktryny i dlatego też należy je odrzucić. Wprawdzie, odwołując się do potocznego rozumienia uproszczonych form opodatkowania dochodów, można by przyjąć najszerszy sposób pojmowania tychże form, jednak, jak już wspomniano, tak skonstruowana definicja sprzeczna jest z wieloletnią nauką prawa podatkowego. Ponadto przychody czy też dochody objęte podatkiem rolnym i leśnym są wyłączone z zakresu przedmiotowego podatku dochodowego od osób fizycznych.[42]

Uzasadnione wątpliwości budzi również przyjęcie najwęższego rozumienia uproszczonych form opodatkowania dochodów. Takie ujęcie oznaczałoby ograniczenie przyjętego od lat w literaturze przedmiotu sposobu pojmowania uproszczonych form opodatkowania dochodów i to bez wyraźnego uzasadnienia. Warto dodać, iż ryczałty podatkowe, na tle innych rozwiązań, niewątpliwie cechuje najdalej idące uproszczenie w postaci rezygnacji z konieczności ustalania podstawy opodatkowania. Z tym związane jest znaczne ograniczenie obowiązków o charakterze technicznym ciążących na podatniku, jak również stosunkowa łatwość wychwycenia jego ewentualnej nierzetelności w postępowaniu podatkowym. Jednak wydaje się, że nie są to wystarczające argumenty przemawiające za tym, iż tylko ryczałty podatkowe są uproszczonymi formami opodatkowania dochodów.

Odrzucając dwa skrajne sposoby rozumienia uproszczonych form opodatkowania dochodów, należy zastanowić się, które z pozostałych zaproponowanych ujęć budzi najmniej wątpliwości. Próbując stworzyć katalog uproszczonych form opodatkowania dochodów osób fizycznych, niezbędne wydaje się przeanalizowanie elementów technicznych istniejących sposobów opodatkowania dochodów osób fizycznych.

SUMMARY

In tax law doctrine from many years simpified forms of taxation have been expressed. Unfortunately, until now there have not been indicated criteria which would let certain way of taxation called simplified. There is not, either, any definition of simplified forms of taxation in binding law. In the face of many ways of taxation incomes of individual persons, it is necessary to consider, if each form of taxation is a simplified one. It is hard to create a catalogue of simplified forms of taxation without showing what simplified forms are and what differs them from personal income tax paid on general rules. The purpose of this article is to try to present theoretically possible definitions of simplified forms of taxation incomes of individual persons.

[42] Por. art. 2 ust. 1 pkt 1, 2 oraz 3 ustawy o podatku dochodowym. Wprawdzie dochody (czy też przychody) opodatkowane podatkiem tonażowym również są wyłączone z zakresu przedmiotowego podatku dochodowego, płaconego na zasadach ogólnych (por. art. 2 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym), ale takie rozwiązanie wydaje się być błędem legislacyjnym (szerzej na ten temat: K. Wojewoda-Buraczyńska, *Podatek tonażowy…*, s. 26).