Opodatkowanie dochodu

w wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej

Pod redakcją **Leonarda Etela**

Opodatkowanie dochodu
w wybranych krajach
Europy Środkowej i Wschodniej

Opodatkowanie dochodu

w wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej

Pod redakcją
Leonarda Etela

Temida2
Białystok 2006

© Copyright by Temida 2
Białystok 2006

292859

Rada programowa Wydawnictwa Temida 2:
Leonard Etel, Marian Grzybowski, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Adam Lityński, Emil Pływaczewski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Halina Święczkowska, Bogdan Wierzbicki

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiejkolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 83–89620–17–0

BIBLIOTEKA UNIWERSYTECKA
im. Jerzego Giedroycia w Białymstoku
FUW0199626

Recenzent:
Eugeniusz Ruśkowski

Opracowanie graficzne i typograficzne:
Jerzy Banasiuk
Projekt okładki:
Andrzej Skarzyński
Redakcja techniczna:
Jerzy Banasiuk
Korekta:
Marian Suchożebrski

Wydawca: Temida 2
Przy współpracy i wsparciu finansowym Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

3/241/06p

Spis treści

Wprowadzenie (L. Etel) 15

Rozdział I
(L. Abramczik)

Opodatkowanie dochodów w Republice Białoruskiej 22

1. Ewolucja opodatkowania dochodu w ostatnim dziesięcioleciu 22

2. Ogólna charakterystyka podatku od dochodu i przychodu 28

2.1. Podmiot podatku 28

2.2. Przedmiot podatku 31

2.3. Podstawa opodatkowania 32

2.4. Stawki podatku 34

2.5. Ulgi podatkowe 35

2.6. Tryb i warunki płatności 35

3. Szczególne zasady opodatkowania dochodu niektórych osób fizycznych i prawnych 36

3.1. Podmiot podatku 36

3.2. Przedmiot podatku 37

3.3. Podstawa opodatkowania 37

3.4. Stawki podatku 38

3.5. Ulgi podatkowe 38

3.6. Tryb i warunki płatności 39

4. Opodatkowanie dochodu białoruskich zakładów pracy i zagranicznych jednostek działających na terenie RB 40

4.1. Podmiot podatku 40

4.2. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania 40
4.3. Stawki podatku 44
4.4. Ulgi podatkowe 45
4.5. Tryb i warunki płatności 48
4.5.1. Szczególny tryb obliczenia i zapłaty podatku przez zagraniczne jednostki działające na terenie RB 51

5. Opodatkowanie dochodu małych przedsiębiorstw 52

6. Opodatkowanie dochodu producentów rolnych 55

7. Opodatkowanie dochodu indywidualnych przedsiębiorców 56

8. Opodatkowanie dochodu z gier 60
8.1. Podmiot podatku 60
8.2. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania 61
8.3. Stawki podatku 61
8.4. Tryb i warunki płatności 62

9. Opodatkowanie dochodu z loterii 62
9.1. Podmiot podatku 63
9.2. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania 63
9.3. Stawki podatku. Tryb i warunki płatności 64

10. Opodatkowanie dochodu osób fizycznych 64
10.1. Podmiot podatku 65
10.2. Przedmiot podatku 65
10.3. Podstawa opodatkowania 67
10.4. Ulgi podatkowe 68
10.5. Stawki podatku 77
10.6. Tryb i warunki płatności 79

10.6.1. Tryb i warunki płatności podatku od dochodu uzyskanego w miejscu podstawowego zatrudnienia 79
10.6.2. Tryb i warunki płatności podatku od dochodu uzyskanego poza miejscem podstawowego zatrudnienia 81
10.6.3. Tryb i warunki płatności podatku od dochodu uzyskanego przez fizyczne osoby zagraniczne i osoby bez obywatelstwa 81
10.7. Opodatkowanie dochodu z działalności gospodarczej prowadzonej przez osoby fizyczne i przez notariuszy 82
10.8. Opodatkowanie pozostałych dochodów 84
10.9. Tryb i warunki płatności rocznego podatku dochodowego .. 86
11. Perspektywy rozwoju i zmian systemu podatkowego w RB 88

Rozdział II
(P. Mrkyvka)

Opodatkowanie dochodu w Republice Czeskiej 93
1. Ewolucja opodatkowania dochodu w ostatnim dziesięcioleciu 93
2. Opodatkowanie dochodu osób fizycznych 94
2.1. Podmiot podatku 94
2.2. Przedmiot podatku 95
2.3. Podstawa opodatkowania 96
2.3.1. Podstawa opodatkowania dochodu z działalności zależnej i uposażeń funkcyjnych 96
2.3.2. Podstawa opodatkowania dochodu z działalności gospodarczej oraz z innej niezależnej działalności zarobkowej 99
2.3.3. Podstawa opodatkowania dochodu z majątku kapitałowego 104
2.3.4. Podstawa opodatkowania dochodu z czynszu 105

2.3.5. Podstawa opodatkowania obliczona przy współudziale innych osób 106
2.3.6. Odliczenia od podstawy opodatkowania 109
2.4. Ulgi podatkowe 112
2.5. Podstawowe zagadnienia dotyczące ustalania podstawy opodatkowania 115
2.6. Stawki podatku 117
2.7. Tryb i warunki płatności 118
3. Opodatkowanie dochodu osób prawnych 123
3.1. Podmiot podatku 123
3.2. Przedmiot podatku 124
3.3. Podstawa opodatkowania 124
3.4. Stawki podatku 125
3.5. Tryb i warunki płatności podatku dochodowego od osób prawnych 125
4. Ocena obecnie funkcjonującego systemu i kierunki jego zmian .. 127

Rozdział III
(A. Seliava, W. Novikevicius)

Opodatkowanie dochodu w Republice Litewskiej 129
1. Ewolucja opodatkowania dochodu w ostatnim dziesięcioleciu 129
2. Ogólna charakterystyka podatków dochodowych 134
2.1. Podmiot podatku 135
2.2. Przedmiot podatku 135
2.3. Podstawa opodatkowania 136
2.4. Ulgi podatkowe 140
2.5. Stawki podatku 142

2.6. Tryb i warunki płatności 143

3. Uproszczone formy opodatkowania dochodu 146

4. Podatek przychodowy od osób fizycznych 147

4.1. Podmiot podatku 148

4.2. Przedmiot podatku 151

4.3. Podstawa opodatkowania 155

4.4. Stawki podatku 158

4.5. Ulgi i zwolnienia 160

4.6. Tryb i warunki płatności 163

Rozdział IV
(J. Szewczenko)

Opodatkowanie dochodu w Republice Łotewskiej 165

1. Ewolucja opodatkowania dochodu w ostatnim dziesięcioleciu 165

2. Ogólna charakterystyka podatków dochodowych 166

3. Opodatkowanie dochodu przedsiębiorstw 169

3.1. Podmiot podatku 169

3.2. Przedmiot podatku 174

3.3. Podstawa opodatkowania 176

3.4. Stawki podatku 182

3.5. Ulgi podatkowe 183

3.6. Tryb i warunki płatności 188

4. Opodatkowanie dochodu osób fizycznych 191

4.1. Podmiot podatku 191

4.2. Przedmiot podatku 192

4.3. Podstawa opodatkowania 198
4.4. Ulgi podatkowe 204
4.5. Stawki podatku 206
4.6. Tryb i warunki płatności podatku 206

5. Kierunki zmian obecnie funkcjonującego systemu opodatkowania dochodu 212

Rozdział V
(L. Etel)

Opodatkowanie dochodu w Polsce 213

1. Ewolucja opodatkowania dochodu w Polsce po 1990 r. 213

2. Podatek dochodowy od osób fizycznych 217
2.1. Uwagi ogólne 217
2.2. Podmiot podatku 217
2.3. Przedmiot podatku 221
2.4. Podstawa opodatkowania 228
2.5. Stawki podatku 232
2.6. Ulgi i zwolnienia 234
2.7. Tryb i warunki płatności 236

3. Zryczałtowane formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych 238
3.1.Uwagi ogólne 238
3.2. Karta podatkowa 239
3.3. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych 242
3.4. Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych 247

4. Podatek dochodowy od osób prawnych 248
4.1. Uwagi ogólne 248
4.2. Podmiot podatku 248
4.3. Przedmiot podatku 251
4.4. Podstawa opodatkowania 252
4.5. Stawki podatku 254
4.6. Ulgi i zwolnienia 255
4.7. Tryb i warunki płatności 256

5. Ocena obowiązującego sytemu opodatkowania dochodu w Polsce i kierunki jego zmian 258

Rozdział VI
(V. Babcak)

Opodatkowanie dochodu w Republice Słowackiej 262

1. Ewolucja opodatkowania dochodu w Republice Słowackiej w ostatnim dziesięcioleciu 262

2. Podatek dochodowy od osób fizycznych 264
2.1. Podmiot podatku 264
2.2. Przedmiot podatku 266
2.3. Podstawa opodatkowania 269
2.3.1. Podstawa opodatkowania przy dochodach z działalności zależnej 272
2.3.2. Podstawa opodatkowania przy dochodach z prowadzenia działalności oraz innej działalności zarobkowej i dzierżawy 274
2.3.3. Podstawa opodatkowania przy dochodach z majątku kapitałowego 276
2.3.4. Podstawa opodatkowania przy pozostałych dochodach 277

3. Podatek dochodowy od osób prawnych 279
3.1. Podmiot podatku 279
3.2. Przedmiot podatku 280
3.3. Podstawa opodatkowania 282
3.4. Wydatki i amortyzacja 284

Rozdział VII
(M.W. Karasiewa, A. Krasiukow, A. Jakuszew)

Opodatkowanie dochodu Federacji Rosyjskiej 287

1. Ewolucja opodatkowania dochodu w Rosji w ostatnim dziesięcioleciu 287

2. Ogólna charakterystyka podatków dochodowych 289

3. Podatek dochodowy od osób fizycznych 291
3.1. Podmiot podatku 292
3.2. Przedmiot podatku 292
3.3. Podstawa opodatkowania 293
3.4. Stawki podatku 297
3.5.Ulgi i zwolnienia podatkowe 298
3.6.Tryb i warunki płatności 299

4. Podatek od dochodu instytucji 300
4.1. Podmiot podatku 300
4.2. Przedmiot podatku 300
4.3. Podstawa opodatkowania 301
4.4. Stawki podatku 305
4.5.Tryb i warunki płatności 307

5. Uproszczony system opodatkowania 308

6. Podatek od dochodu z poszczególnych rodzajów działalności 312

7. Podatek rolny 318

8. Ocena obowiązującego systemu opodatkowania dochodu i kierunki reform 321

Wprowadzenie

Zasadniczym celem tej publikacji jest przedstawienie zasad opodatkowania dochodu w wybranych państwach Europy Środkowej i Wschodniej, tj. Białorusi, Czechach, Litwie, Łotwie, Polsce, Rosji i Słowacji. Inicjatywa jej napisania wyszła od osób współpracujących w stowarzyszeniu – Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej, które działa przy Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. Opodatkowanie dochodu jest zagadnieniem powszechnie dyskutowanym we wszystkich państwach naszego regionu. To zadecydowało o powstaniu tej książki. W państwach tych trwa proces budowy docelowego modelu opodatkowania dochodu, który został zapoczątkowany na początku lat 90-tych ubiegłego wieku. Przemawia to za tym, aby poddać analizie porównawczej rozwiązania stosowane w tych państwach. W ten sposób można uzyskać informacje o ich doświadczeniach – dobrych i złych – w reformowaniu tego elementu systemu podatkowego. Są to doświadczenia bardzo cenne z uwagi na to, że większość analizowanych systemów powstaje w bardzo zbliżonych warunkach społeczno–gospodarczych. Państwa te w związku z rozpadem Związku Radzieckiego i przejściem na gospodarkę rynkową (z pewnymi wyjątkami) w krótkim czasie przyjęły nowe zasady opodatkowania dochodów. Warto podkreślić, że sprowadzało się to do całkowitej zmiany obowiązujących wcześniej regulacji w tym zakresie. Nie były to korekty obowiązujących już przepisów, do których podatnicy byli przyzwyczajeni, ale wprowadzenie całkowicie nowych rozwiązań. W żadnych z tych państw nie podjęto nawet próby dostosowywania funkcjonujących podatków dochodowych do zmienionych realiów. Obowiązujące wówczas podatki obciążające dochód całkowicie nie pasowały do rynkowych zasad uzyskiwania dochodów, przez co musiały zostać zastąpione przez nowe. W efekcie pod koniec ubiegłego wieku w krótkim czasie uchwalono nowe ustawy regulujące zasady opodatkowania dochodu. Wzorowano się przy tym na rozwiązaniach funkcjonujących

w państwach Europy Zachodniej; tylko w niewielkim zakresie podjęto próby adaptacji rozwiązań wcześniej stosowanych w krajowych systemach. Duże tempo realizacji zmian spowodowało, czego można było się spodziewać, że wprowadzone w życie nowe systemy opodatkowania dochodu funkcjonowały w praktyce z licznymi problemami. Złożyło się na to wiele przyczyn, wśród których należy wskazać z jednej strony nie przygotowanie aparatu skarbowego do obsługi dużej ilości podatników, a z drugiej strony „analfabetyzm" podatkowy większości obywateli, którzy z dnia na dzień stali się podatnikami podatków dochodowych. Niemniej, pomimo pewnych mankamentów, nowe systemy zaczęły funkcjonować i – co wymaga zauważenia – w żadnym z tych państw nie wpłynęło to negatywnie na wysokość wpływów uzyskiwanych z opodatkowania dochodu.

Po wprowadzeniu nowych podatków dochodowych rozpoczął się etap poprawiania ich konstrukcji. Zaczęto eliminować z systemu rozwiązania, które nie sprawdziły się w praktyce, zastępując je innymi, które także nie zawsze przynosiły zakładane rezultaty. Cechą charakterystyczną tego etapu, występującą we wszystkich analizowanych systemach, jest duża częstotliwość zmian wprowadzanych do pierwotnie przyjętych ustaw podatkowych. Każda z tych ustaw zmieniła się kilkadziesiąt razy, przy czym niektóre zmiany miały bardzo szeroki zasięg. Wiele z tych zmian wprowadzanych było z powodów politycznych. Podatki dochodowe zaczęły bowiem budzić duże zainteresowanie polityków, którzy w swoich programach zaczęli zamieszczać postulaty podatkowe, w dużej mierze dotyczące opodatkowania dochodu. W efekcie „upolitycznienia" procesu reformowania podatków dochodowych zwiększyła się jego niestabilność. Każde nowe ugrupowanie obejmujące władzę starało się zreformować po swojemu m.in. podatki dochodowe, mając na uwadze wcześniej głoszone hasła polityczne. Założenia tych „reform" nie były realizowane przez następne rządy, które z reguły decydowały się na wprowadzanie w życie własnych, wcześniej głoszonych postulatów podatkowych. Z tych powodów systemy opodatkowania dochodów, z natury swej bardzo złożone, zaczęły się jeszcze bardziej komplikować. Akty regulujące poszczególne podatki dochodowe stawały się w wyniku ciągle wprowadzanych zmian nieczytelne, nawet dla znawców prawa podatkowego. To zade-

cydowało, że zaczęto postulować konieczność przejścia do kolejnego etapu, a mianowicie gruntownego zreformowania ukształtowanych w ostatnich kilkunastu latach zasad opodatkowania dochodu. Reformy te nie mogą być realizowane w drodze dalszego poprawiania obowiązujących ustaw, ale – co podkreślano – poprzez przyjęcie nowych aktów, w których od początku uregulowane zostaną podatki obciążające dochody. W ten sposób z jednej strony można zachować pozytywnie funkcjonujące elementy konstrukcji obowiązujących podatków, a jednocześnie wprowadzić nowe rozwiązania. Jednak nie we wszystkich państwach etap ten został zakończony, chociaż panuje zgodność co do konieczności „napisania na nowo" ustaw regulujących podatki dochodowe. Realizacja tego etapu zakończyła się sukcesem na Słowacji, w Rosji, na Litwie. Powstały tam całkowicie nowe ustawy regulujące podatki dochodowe. Bardzo blisko wprowadzenia nowych ustaw są Czechy. W Polsce również powszechnie postuluje się potrzebę gruntownego uporządkowania przepisów regulujących opodatkowanie dochodu poprzez przyjęcie nowych ustaw.

W wyniku przedstawionego wyżej procesu reformowania zasad opodatkowania dochodu w poszczególnych państwach powstają „rodzime" systemy opodatkowania dochodu, charakteryzujące się pewną specyfiką i odrębnościami. Generalnie jednak wszystkie te systemy z uwagi na ich zasadniczy przedmiot – opodatkowanie dochodu – są do siebie zbliżone. Potwierdza to lektura poszczególnych części niniejszej publikacji, gdzie zarysowane są podstawowe elementy konstrukcji obowiązujących podatków dochodowych.

Na bardzo zbliżonych zasadach określony jest podatnik tych podatków. W większości analizowanych systemów realizowana jest zasada powszechności opodatkowania w ujęciu podmiotowym. Zobowiązanymi do płacenia podatku są osoby i jednostki uzyskujące dochody, bez względu na ich strukturę organizacyjno–prawną. Powszechnie też przyjmuje się podział podatników na obciążonych nieograniczonym i ograniczonym obowiązkiem podatkowym.

Przedmiotem podatku jest z reguły osiąganie przychodów ze źródeł określonych w ustawie. Cechą charakterystyczną analizowanych systemów jest występowanie zróżnicowanych zasad opodatkowania w zależności od źródła przychodu. Inaczej są np. opodatkowane dochody

z działalności gospodarczej, a inaczej wynagrodzenia z pracy najemnej czy też dochody z kapitału. Warto zaznaczyć, że powszechnie wykorzystuje się przy tym możliwość preferencyjnego opodatkowania poszczególnych rodzajów dochodów (np. z działalności rolniczej).

Podstawę opodatkowania – co jest regułą – stanowi dochód rozumiany jako dodatnia różnica pomiędzy przychodami i kosztami ich uzyskania. Oprócz dochodu we wszystkich systemach występują określone ustawą przypadki opodatkowania przychodu. Ma to miejsce zwłaszcza przy opodatkowaniu zryczałtowanym. Instytucja ta jest jednak w różnym stopniu wykorzystywana w poszczególnych systemach.

Stawki podatkowe, z wyłączeniem niektórych ryczałtów podatkowych, mają charakter procentowy i mieszany (kwotowo–procentowy). Oprócz stawek liniowych (proporcjonalnych) występują także stawki progresywne zawarte w niekiedy bardzo skomplikowanych skalach podatkowych. Dającym się zauważyć we wszystkich analizowanych systemach zjawiskiem jest dążenie do obniżania stawki podatkowej. W przeprowadzonych w ostatnich latach reformach dominują stawki liniowe (Słowacja, Rosja).

W każdym systemie istnieje rozbudowany katalog zwolnień, wyłączeń i ulg podatkowych. Jest to jednocześnie jeden z najbardziej krytykowanych elementów obowiązujących konstrukcji podatków dochodowych. Ograniczanie zakresu zwolnień napotyka jednak na zdecydowany opór zainteresowanych podatników. Stąd też mało jest przykładów skutecznego ograniczenia ilości tego rodzaju preferencji podatkowych (Słowacja). Wbrew pozorom stosowane zwolnienia i ulgi są bardzo zbliżone. Korzystają z nich rodziny (ulgi na dzieci, rozliczenie wspólne małżonków), organizacje non–profit, podatnicy ponoszący wydatki mieszkaniowe, producenci rolni, inwalidzi itp.

Prawie na identycznych zasadach ukształtowane są w analizowanych systemach tryb i warunki płatności podatków dochodowych. Funkcjonują dwa podstawowe tryby rozliczania się z tych podatków. Pierwszy z nich sprowadza się do tego, że podatnik samodzielnie (w formie zaliczek) opłaca podatek w ciągu roku podatkowego, a po jego zakończeniu składa zeznanie podatkowe. Drugi tryb to pobór podatku od podatnika przez płatnika, który też składa zeznanie podatkowe za podatnika. Okresem rozliczeniowym – co jest regułą od której

istnieją nieliczne wyjątki – jest rok kalendarzowy. Zaliczki na podatek płacone są za okresy miesięczne, chociaż dosyć często stosowane są również okresy kwartalne.

Rozliczenia dokonywane są na podstawie ewidencji podatkowej, która – co jest charakterystyczne – nie pokrywa się z ewidencją księgową. Podatnicy opodatkowani na zasadach ryczałtowych prowadzą uproszczoną ewidencję, albo też nie są zobowiązani do jej prowadzenia.

Jak widać analizowane podatki dochodowe charakteryzują się zbliżoną konstrukcją prawną. Jest to związane w dużej mierze z tym, że powstawały one w tym samym czasie i w bardzo zbliżonych warunkach. Z tych też powodów problemy, które determinują dalsze reformy systemów opodatkowania w poszczególnych państwach są także bardzo podobne. Oto najważniejsze z nich:

1. Kontrowersyjną sprawą jest realizacja powszechnie akceptowanej zasady powszechności opodatkowania. Dotyczy to zwłaszcza zasad opodatkowania dochodu osób prawnych (instytucji) i pozostałych podatników. Utrzymywane są odrębne zasady opodatkowania dochodu uzyskiwanego przez jednostki organizacyjne i osoby fizyczne. Nie zawsze znajduje to uzasadnienie w odmiennej strukturze organizacyjnej tych podmiotów. Problem ten jest widoczny zwłaszcza przy opodatkowaniu podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Dochód z działalności gospodarczej jest opodatkowany na innych zasadach w zależności od tego kto – osoba fizyczna czy też jednostka organizacyjna – ją prowadzi. Oczywistym wydaje się postulat ujednolicenia zasad opodatkowania dochodu, ale w praktyce – z różnych powodów – nie jest to realizowane. Utrzymywane są odrębne podatki (lub specjalne części w ustawach podatkowych) obciążające dochód tych dwóch kategorii podatników. Wydaje się, że o ile postulat wprowadzenia jednego podatku dochodowego jest niemożliwy do zrealizowania, to identyczne zasady opodatkowania dochodu z poszczególnych źródeł powinny być bezwzględnie przestrzegane. W tym też kierunku dokonywane są zmiany analizowanych systemów.

2. Często dyskutowanym problemem jest konstrukcja i wysokość stawki podatkowej. W analizowanych systemach występuje duża różnorodność w tym zakresie. W ostatnim okresie daje się zauważyć suk-

cesywne obniżanie wysokości stawki podatkowej i coraz szersze stosowanie stawki liniowej (proporcjonalnej). W zasadzie we wszystkich państwach przedsiębiorcy płacą podatki wg sukcesywnie obniżanych stawek i są to stawki liniowe. Na potrzebę stosowania stawek progresywnych zwraca się uwagę w kontekście opodatkowania dochodów osób fizycznych. Doświadczenia niektórych państw (zwłaszcza Słowacji) w realizacji reformy opodatkowania dochodu jednoznacznie wskazują na pozytywne efekty stosowania niskich stawek proporcjonalnych.

3. Dużym problem, ciągle nie rozwiązanym, jest brak precyzyjnych reguł zaliczania wydatków do kosztów uzyskania przychodu, co ma kolosalne znaczenie przy opodatkowaniu dochodu z działalności gospodarczej. W żadnym z analizowanych systemów nie ma określonych jasnych, bezproblemowych reguł ustalania tychże kosztów. Jest to także jeden z najmniej stabilnych elementów konstrukcji podatków dochodowych.

4. Nie jest Także rozwiązany problem nadmiernie rozbudowanego katalogu zwolnień, wyłączeń i ulg podatkowych. Pomimo podejmowania co pewien okres prób ograniczania ich zakresu, „odradzają" się one na powrót. Z uwagi na częste zmiany tego elementu konstrukcji podatków dochodowych nie pełnią one zakładanych funkcji stymulacyjnych. Eliminacja zwolnień i ulg podatkowych, co potwierdza obserwacja realizowanych reform, jest łatwiejsza w sytuacji, gdy następuje wraz ze zmniejszaniem stawki podatkowej. Połączenie tych dwóch operacji zyskuje szersze poparcie społeczne.

5. Problemem występującym w każdym z analizowanych systemów jest opodatkowanie dochodów z rolnictwa (leśnictwa, rybołówstwa). Występują różne rozwiązania, poczynając od wyłączenia z opodatkowania, poprzez zwolnienia, opodatkowania zryczałtowane, specjalne stawki podatkowe aż do opodatkowania na zasadach ogólnych. Trudno wskazać na dominujące modele opodatkowania, które mogłyby być wykorzystane w innych systemach. Niemniej przychody z rolnictwa – i to nie budzi wątpliwości – powinny być objęte podatkiem dochodowym. Nie znajduje dostatecznego uzasadnienia wyłączanie z góry dochodów producentów rolnych. Dochody te jednakże, co potwierdza-

ją analizowane rozwiązania, powinny być opodatkowane na zasadach preferencyjnych.

6. Nie ma jednolitej oceny efektów utrzymywania w systemie podatkowym zryczałtowanych, uproszczonych zasad opodatkowania dochodu, a zwłaszcza zakresu ich stosowania. Analiza rozwiązań występujących w poszczególnych państwach pozwala stwierdzić, że powinny one być stosowane na zasadzie wyjątku od zasad ogólnych. Nie powinny w każdym razie stanowić podstawowej formy przy opodatkowaniu dochodu z działalności gospodarczej.

Wyżej zasygnalizowane problemy dotyczące opodatkowania dochodu występują w zasadzie w każdym z prezentowanych w niniejszej publikacji systemów. Podejmowane są próby ich rozwiązywania, co przybiera postać konkretnych regulacji prawnych wprowadzanych do konstrukcji podatków dochodowych. Zapoznanie się z nimi, w czym może być przydatna ta książka, gwarantuje nie tylko uniknięcie cudzych błędów, ale pozwala na wypracowanie rozwiązań racjonalizujących system opodatkowania dochodów.

Rozdział I

OPODATKOWANIE DOCHODÓW W REPUBLICE BIAŁORUSKIEJ

1. Ewolucja opodatkowania dochodów w ostatnim dziesięcioleciu

Opodatkowanie dochodów na Białorusi zostało wprowadzone w wyniku reformy podatkowej przeprowadzonej w latach 1991–1992. Podstawę systemu podatkowego w Republice Białoruś (dalej – RB) w tym czasie stanowiła ustawa o podatkach i opłatach wpłacanych do budżetu Białorusi[1], która określała ogólne podstawy prawne i regulowała tryb płacenia podatków, opłat i ceł przez wszystkich podatników. Ustawa określała definicje podatków i opłat, podawała wykaz ogólnopaństwowych należności podatkowych i podstawowe zasady opodatkowania, a także prawa i obowiązki podatników. W ustawie wiele uwagi poświęcono środkom odpowiedzialności podatników za złamanie prawa o podatkach i przedsiębiorczości, jak również sposobom zapewnienia pełnego i bezwarunkowego ponoszenia należnych dla budżetu RB płatności. Rozwój stosunków ekonomicznych spowodował konieczność przyjęcia ustawy podatkowej RB, której część ogólna weszła w życie z dniem 01.01.2004 roku[2]. Ten akt normatywny o charakterze kodeksu stał się jakościowo nowym dokumentem dla ustawodawstwa podatkowego RB. W części ogólnej tego kodeksu został utrwalony prawny „fundament", na którym budowane są stosunki podatkowe w RB. Przedmiotem regulacji kodeksu podatkowego są pod-

1 O podatkach i opłatach wpłacanych do budżetu Republiki Białoruś: Ustawa RB z dnia 20.12.1991 r. Nr 1323– XII // Dziennik Ustaw Rady Najwyższej Białorusi, 1992, Nr 4, art. 75; Narodowy rejestr aktów prawnych Republiki Białoruś, 2004, Nr 123, 2/ 1058.

2 Ustawa podatkowa Republiki Białoruś (Część ogólna) // Narodowy rejestr aktów prawnych Republiki Białoruś 2003, Nr 4, 2/920; 2003, Nr 85, 2/977; 2004, Nr 4, 2/1009.

stawowe kategorie i najważniejsze elementy systemu podatkowego: zasady powstania i wygasania zobowiązań podatkowych, prawa i obowiązki podatników, prawa i obowiązki organów podatkowych; podstawy powstania i tryb egzekwowania należności podatkowych; mechanizm sprawowania kontroli podatkowej.

Kodeks wprowadza instytucję przedstawicielstwa w stosunkach regulowanych przez ustawodawstwo podatkowe, wprowadza pojęcie tajemnicy podatkowej, podaje reglamentację procedury przeprowadzania kontroli podatkowych, włączając tryb żądania dokumentów i udostępniania innych informacji na temat działalności i majątku podatnika, powołania do przeprowadzenia kontroli podatkowej specjalisty i eksperta, a także dostępu osób urzędowych z organów podatkowych do pomieszczeń i nieruchomości zajmowanych przez podatnika. Przyjęcie części ogólnej kodeksu podatkowego pozwoliło w sposób prawny utrwalić cały kompleks stosunków między państwem i podatnikami, zapewniając stabilność i prognozowanie systemu podatkowego.

Jeżeli chodzi o bezpośrednie przedmioty opodatkowania, stawki podatkowe, tryb zapłaty i ulgi dotyczące konkretnego rodzaju podatku lub opłaty, to dane zagadnienia są określone w aktach prawodawstwa podatkowego – w ustawie o podatku od wartości dodanej VAT "[3], o podatkach od dochodów i przychodów[4], o podatku dochodowym od osób fizycznych[5] itd.

Zgodnie z Konstytucją RB, Prezydent RB ma prawo wydawać dekrety i rozporządzenia mające moc prawną[6]. W ciągu ostatnich lat tryb

---

3 O podatkach od wartości dodanej: Ustawa RB z dnia 19.12.1991 Nr 1319 – XII (red. z dn. 18.11. 2004) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB,1995, 2/99; 1999, Nr 95, 2/99; 2000, nr 47, 2/149; 2000, Nr 59, 2/178; 2001, Nr 4, 2/228; 2003, Nr 3, 2/915; 2004, Nr 4, 2/1009; 2004, 3/189, 2/1087.

4 O podatku od dochodów i zysków: Ustawa RB z dnia 22.12.1999 r. Nr 1330 – XII (red. Z dn. 18.11.2004) // Dziennik Ustaw Rady Najwyższej RB 1992, Nr 12, art. 206; 1993, Nr 3, art. 27; 1994, Nr 3, art. 24; 1994, Nr 11, art. 151; 1995, Nr 6, art. 57; 1996, Nr 12, art. 158; 1996, Nr 12, art. 35, art. 630; 1997, Nr 28, art. 484; 1997, Nr 36, art. 769–8; 1999, Nr 21, art. 340; 1999, Nr 34–35, art. 522; Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2000, Nr 13, 2/142; 2001, Nr 4, 2/228; 2001, Nr 73, 2/794; 2002, Nr 8, 2/ 835; 2002, Nr 87, 2/883; 2003, Nr 3, 2/915; 2003, Nr 8, 2/ 932; 2004, Nr 4, 2/1009; 2004, Nr 189, 2/1087.

5 O podatku dochodowym od osób fizycznych: Ustawa RB z dn. 21.12.1991 Nr 1327–XII (w red. z dn. 24.07.2002r.) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 1999, Nr 21, 2/22; 2000, Nr 7, 2/134; 2000, Nr 64, 2/179; 2001, Nr 63, 2/ 786.

6 Konstytucja Republiki Białoruś z dn. 15.03.1994 Nr 2875–XII (red. Z dn. 17.11.2004) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 1999, Nr 1, 1/0; Dziennik Ustaw Rady Najwyższej RB, 1994, Nr 9, art. 144.

rozwiązywania wielu zadań, związanych z wprowadzaniem lub zniesieniem niektórych podatków i opłat, a także doskonaleniem systemu naliczania i zapłaty obowiązujących płatności, określony był przez dekrety i rozporządzenia Prezydenta RB[7]. Udzielanie indywidualnych ulg podatkowych i celnych dla osób fizycznych i prawnych odbywa się wyłącznie na skutek decyzji Prezydenta RB.

Tak więc podstawę prawną opodatkowania na dzień dzisiejszy stanowi kodeks podatkowy RB (część ogólna), ustawy podatkowe RB i decyzje Prezydenta RB, dotyczące problematyki opodatkowania.

Zrozumiałym jest, że uwzględnienie i określenie w ustawie wszystkich kwestii, związanych ze specyfiką i osobliwością działalności wszystkich kategorii podatników jest dość trudne w związku ze zmiennością ekonomiczną, rewizją podejścia do rozstrzygania tych czy innych problemów o charakterze ekonomicznym i socjalnym.

Dlatego drugi poziom regulacji normatywnej zagadnień podatkowych stanowią decyzje Rady Ministrów RB [8], a także akty normatywne pełnomocnych organów władzy państwowej (w pierwszej kolejności Ministerstwa ds. podatków i opłat[9] oraz Państwowego komitetu ceł)[10], organów władzy lokalnej i samorządowej[11].

---

7 O restrukturyzacji zadłużenia spółek gospodarczych w płatnościach do budżetu lokalnego i republikańskiego, w spłacaniu kredytów zaciągniętych w państwowych bankach: Dekret Prezydenta RB z dn. 16.02.2004 Nr 88 //Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2004, Nr 27, 1/5330; 2004, Nr 93, 1/5595.

8 Wybrane zagadnienia obliczania podatku od dochodu zagranicznych osób prawnych, wniesienie zmian i poprawek do postanowienia Rady Ministrów RB z dn. 12 maja 2004 r. Nr 551: Postanowienie Rady Ministrów RB z dn. 14.01.2005 N r 36 // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2005, Nr 8, 5/15466; Z problematyki pobierania podatków od dochodów i zysków (łącznie z Ordynacją podatkową dotyczącą trybu i terminów płacenia podatków od dochodów i zysków): Postanowienie Rady Ministrów RB z dn. 12.05.2004 r. Nr 551 (red. z dn. 14.01.2005) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2004, Nr 76, 5/ 14233; 2005, Nr 8, 25 /15466.

9 O zatwierdzeniu instrukcji o specyfice obliczania i zapłaty podatków od zysków i dochodów przedsiębiorstw komercyjnych z inwestycjami zagranicznymi: Postanowienie Ministerstwa ds. podatków i opłat RB z dn. 31.01.2005 r. Nr 12 // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2005, Nr 44, 8/12280; O zatwierdzeniu instrukcji o trybie obliczania i zapłaty podatku od dochodu uzyskanego w poszczególnych sferach działalności: Postanowienie Ministerstwa ds. podatków i opłat RB z dn. 06.12.2004 Nr 129 (red. z dn. 05.09.2005) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2005, Nr 22, 8/12084; 2005, 1991, 8/12685; 2005, Nr 145, 8/13128.

10 O systemie celnym wolnego obszaru celnego i wniesieniu zmian i poprawek do niektórych aktów normatywnych Państwowego komitetu ceł RB w dziedzinie clenia towarów: Postanowienie Państwowego komitetu ceł RB z dn. 23 września 2005 r. Nr 67 // Narodowy rejestr aktów prawnych RB ,2005, Nr 173, 8/ 13261.

11 O ustalaniu stawek jednolitego podatku od indywidualnych przedsiębiorców i innych osób fizycznych w granicach stawek bazowych jednolitego podatku, wymienionych w Wykazie rodzajów działalności, przy realizacji których indywidualni przedsiębiorcy i inne osoby fizyczne pła-

Prawodawstwo RB daje szerokie pełnomocnictwa organom władzy lokalnej w sferze opodatkowania: pozwala na ustalanie na swoich terytoriach administracyjnych lokalnych podatków i opłat, podwyższanie (obniżanie) stawek, udzielanie indywidualnych ulg, ustalanie i zmianę terminów zapłaty szeregu płatności, wpływających do lokalnych budżetów.

Zasady opodatkowania dochodów uzależnione są od rodzaju podmiotów (osoby fizyczne lub osoby prawne) i specyfiki działalności (działalność gospodarcza, działalność rolnicza). Osoby prawne płacą podatki od dochodów i przychodów, osoby fizyczne – podatek dochodowy.

Rozszerzenie współpracy w dziedzinie handlu zagranicznego RB z innymi krajami warunkuje potrzebę opracowania efektywnego mechanizmu regulacji wyników podatkowych działalności zagranicznych firm w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, uzasadnionego rozłożenia prawa opodatkowania pomiędzy umawiającymi się państwami, zapobieganie niektórym formom dyskryminacji podatkowej.

Rozwiązanie tych problemów osiąga się:

- przy pomocy zawierania międzyrządowych porozumień w stosowaniu lokalnych i zagranicznych systemów opodatkowania dochodów, osiąganych przez osoby prawne i fizyczne w różnych krajach;
- przy pomocy opracowania wewnętrznego prawodawstwa podatkowego, przewidującego tryb opodatkowania dochodów i przychodów, uzyskanych na terytorium RB i za granicą, a także specjalnych środków eliminujących podwójne opodatkowanie, przy zachowaniu priorytetu porozumień międzynarodowych[12].

---

cą jednolity podatek i bazowe stawki jednolitego podatku, zatwierdzone Dekretem Prezydenta RB z dn. 18 czerwca 2005 r. Nr 285 // Dziennik Ustaw Ministerstwa ds. podatków i opłat RB. – 2005, Nr 39. – S. 23.

12 O zgodności Konstytucji i aktów ustawodawczych RB, międzynarodowych aktów prawnych, ratyfikowanych przez RB, postanowień Państwowego komitetu podatkowego RB z dn. 8 maja 2001 r. Nr 62 „O trybie zapłaty podatku od dochodów zagranicznych osób prawnych, uzyskujących dochody z operacji papierami wartościowymi pochodzącymi z RB" i z dn. 25 maja 2001 r. Nr 72 „O zatwierdzeniu instrukcji o opodatkowaniu „innych dochodów" zagranicznych osób prawnych, nie prowadzących działalności w RB poprzez stałe przedstawicielstwo": Orzeczenie Sądu Konstytucyjnego Białorusi z dn. 25.10.2004 r. Nr 3–178/2004 // Narodnaja gazeta, Nr 233, 03.11.2004, Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 08.11.2004, Nr 173, 6/420,

Jeżeli te porozumienia określają zasady opodatkowania, różniące się od ustalonych przez ustawodawstwo poszczególnych państw, mają zastosowanie przepisy umowy międzynarodowej. W przypadku braku międzyrządowych porozumień zagraniczna osoba prawna płaci podatki w pełnym wymiarze i może skorzystać tylko z ulg przewidzianych przez prawodawstwo podatkowe RB.

Opodatkowanie obcokrajowców w RB zależy od tego, czy prowadzą oni swoją działalność poprzez stałe przedstawicielstwo i kto wypłaca przychody. W pierwszym przypadku zagraniczne osoby prawne

---

Zwiazda, Nr 273–274, 12.11.2004; O ratyfikacji Porozumienia między Rządem RB i Rządem Republiki Chorwacji o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od płacenia podatków od dochodu i od kapitału (majątku). Ustawa RB z dn. 8 grudnia 2003 r. Nr 256–Z; O ratyfikacji Konwencji między Rządem RB i Rządem Republiki Korei o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od płacenia podatków od dochodów: Ustawa RB z dn. 16 grudnia 2002 r. Nr 163–Z; O ratyfikacji Konwencji między Rządem RB i Rządem Azerbejdżanu o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od płacenia podatków od dochodów i majątku: Ustawa RB z dn. 8 stycznia 2002 r. Nr 83–Z; O ratyfikacji Porozumienia między Rządem RB i Rządem Austrii o uniknięciu podwójnego opodatkowania podatkiem od dochodu i majątku: Ustawa RB z dn. 12 listopada 2001 r. Nr 59–Z; O ratyfikacji Konwencji między Rządem RB i Rządem Państwa Izrael o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od płacenia podatku od dochodu i kapitału (majątku): Ustawa RB z dn. 2 stycznia 2001 r. Nr 2–Z; O ratyfikacji Porozumienia między Rządem RB i Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od płacenia podatków od dochodu i majątku: Ustawa RB z dn. 26 października 2000 r. Nr 443–Z; O ratyfikacji Porozumienia między Rządem RB i Rządem Słowacji o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od płacenia podatków od dochodu i majątku: Ustawa RB z dn. 29 grudnia 1999 r. Nr 345–Z; O ratyfikacji Porozumienia między Rządem RB i Szwajcarską Radą Federalną o uniknięciu podwójnego opodatkowania podatkiem od dochodu i kapitału: Ustawa RB z dn. 9 listopada 1999 r. Nr 299–Z; O ratyfikacji Porozumienia między Rządem RB i Rządem Czech o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od płacenia podatków od dochodu i majątku: Ustawa RB z dn. 11 listopada 1997 r. Nr 77–Z; O ratyfikacji Porozumienia między Rządem RB i Rządem Bułgarii o uniknięciu podwójnego opodatkowania podatkiem od dochodu i kapitału: Ustawa RB z dn. 11 listopada 1997 r. Nr 72–Z; O ratyfikacji Porozumienia między Rządem RB i Rządem Królestwa Belgii o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od płacenia podatku od dochodu i majątku: Uchwała Rady Najwyższej RB z dn. 25 kwietnia 1996 r. Nr 232–XII; O ratyfikacji Porozumienia między Rządem RB i Rządem Federacji Rosyjskiej o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od płacenia podatku od dochodu i majątku: Uchwała Rady Najwyższej RB z dn. 25 kwietnia 1996 r. Nr 230–XII; O ratyfikacji Porozumienia między Rządem RB i Rządem Chińskiej Republiki Ludowej o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od płacenia podatku od dochodu i majątku: Uchwała Rady Najwyższej RB z dn. 25 kwietnia 1996 r. Nr 229–XII; O ratyfikacji Porozumienia między Rządem RB i Rządem Królestwa Szwecji o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od płacenia podatku od dochodów: Uchwała Rady Najwyższej RB z dn. 4 października 1994 r. Nr 3256–XII; O następstwach RB w stosunku do Porozumienia między Rządem Kanady i Rządem ZSRR o uniknięciu podwójnego opodatkowania dochodów: Uchwała Prezydium Rady Najwyższej RB z dn.13 lipca 1994 r. Nr 3117–XII; O ratyfikacji Porozumienia między Rządem Polski i Rządem RB o uniknięciu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku: Uchwała Rady Najwyższej RB z dn.10 czerwca 1993 r. Nr 2363–XII.

są podatnikami podatku od dochodu. Firmy zagraniczne, nie prowadzące działalności poprzez stałe przedstawicielstwa, otrzymujące przychód ze źródeł na terytorium RB, płacą podatek od przychodu.

Opodatkowanie osób fizycznych opiera się na zasadzie, że każdy obywatel powinien uczestniczyć we wspieraniu państwa częścią swoich dochodów osobistych. Dlatego podatki od obywateli odzwierciedlają współudział płacącego podatki w kształtowaniu dochodów państwa. Jednocześnie podatki są środkiem indywidualnej więzi obywatela z organami lokalnej władzy i zarządzania, dają podstawy do kontroli efektywności wykorzystania zasobów budżetowych, wytworzonych przez podatników.

W RB istnieją szczególne sposoby opodatkowania – jest to specjalny tryb obliczania i zapłaty podatków, opłat (ceł). Tryb ten zasadniczo różni się od ogólnie przyjętego.

Uwzględniając potrzeby praktyki, ustalenie szczególnego trybu opodatkowania – w zależności od celu jego wprowadzenia – odbywa się wg jednego z następujących wariantów:

- na drodze zamiany systemu ogólnie stosowanych podatków i opłat na specjalną płatność podatkową;
- poprzez ustanowienie ulgowych warunków opodatkowania (o niższym poziomie obciążenia podatkowego) przy pomocy udostępnienia szeregu ulg podatkowych w obowiązujących podatkach i opłatach, albo zmniejszenia liczby płaconych należności podatkowych;
- poprzez całkowite zwolnienie z podatków, opłat (ceł) poszczególnych kategorii podatników.

Wykaz szczególnego sposobu opodatkowania reguluje art. 10 kodeksu podatkowego RB (część ogólna). Wśród tych sposobów w praktyce wykorzystuje się:

- uproszczony system opodatkowania;
- system opodatkowania w wolnych strefach ekonomicznych;
- podatek od gier;
- podatek od dochodu z loterii;
- jednolity podatek dla wytwórców produkcji rolnej;

– jednolity podatek dla indywidualnych przedsiębiorców i innych osób fizycznych, sprzedających towary (prace, usługi);
– opodatkowanie poszczególnych kategorii podatników.

Konkretna regulacja sposobów opodatkowania jest dokonywana z pomocą specjalnych aktów ustawodawczych. Np. istnienie uproszczonego systemu opodatkowania dla podmiotów małego biznesu przewidziane jest w ustawie o uproszczonym systemie opodatkowania dla podmiotów małej przedsiębiorczości[13].

Ogólne zasady opodatkowania w wolnych strefach ekonomicznych są określone w ustawach regulujących funkcjonowanie takich stref.

Problem podatków od gier i dochodów z loterii w istniejącym ustawodawstwie został uregulowany w odpowiednich dekretach Prezydenta RB.

Jednolite podatki dla producentów rolnych, indywidualnych przedsiębiorców i innych osób fizycznych, sprzedających towary, świadczących prace i usługi, określone są w specjalnych dekretach Prezydenta RB. Poszczególne kategorie podatników, takie jak Narodowy Bank RB i jego instytucje, zespoły adwokackie, a także gospodarstwa chłopskie (w ciągu trzech lat od chwili rejestracji działalności w dziedzinie produkcji roślinnej, zwierzęcej, hodowli ryb i pszczelarstwa) obecnie, na podstawie konkretnych aktów ustawodawczych RB, są zwolnione z podatków od prowadzonej działalności.

2. Ogólna charakterystyka podatku od dochodu i przychodu

2.1. Podmiot podatku

Zasady pobierania podatków od dochodów i przychodów do budżetu państwa uregulowane są w następujących aktach prawnych: usta-

13 O uproszczonym systemie opodatkowania podmiotów małej przedsiębiorczości: Ustawa RB z dn. 31.12.1997 r. Nr 121–Z (w red. 03.08.2004) // Dziennik Ustaw Zgromadzenia Narodowego RB, 1998, Nr 5, Narodowy rejestr aktów prawnych, 1999, Nr 2–3, 2/3; 2001, Nr 4, 2/228, 2004, Nr 128, 2/1058.

wie o podatkach od dochodów i przychodów oraz kodeksie podatkowym RB (część ogólna).[14]

Podatnikami podatków od dochodów i przychodów są:[15]

- instytucje (pod pojęciem instytucje rozumiemy osoby prawne RB; zagraniczne osoby prawne i instytucje międzynarodowe, spółki, grupy gospodarcze);
- każdy uczestnik spółki, na którym zgodnie z umową o wspólnej działalności między wspólnikami spoczywa obowiązek prowadzenia spraw tej spółki, albo który otrzymuje utarg (wpływy) z działalności tej spółki do momentu ich podziału, płaci podatki tejże spółki;
- osoby prawne mogą zlecić płacenie podatków od dochodów swoim filiom i oddziałom, mającym odrębny bilans i rachunek rozliczeniowy (bieżący).

Podatnikami podatku od dochodów są zagraniczne osoby prawne, prowadzące działalność gospodarczą na terytorium RB poprzez stałe przedstawicielstwo, znajdujące się na terytorium RB. Pod pojęciem stałego przedstawicielstwa zagranicznej osoby prawnej, znajdującej się na terytorium RB (dla celów podatkowych) rozumiemy odrębny zakład (instytucję, biuro), który prowadzi działalność gospodarczą zagranicznej osoby prawnej na terytorium RB. Przy czym jako zakład rozumiemy: miejsce produkcji i (lub) sprzedaży produkcji; miejsce sprzedaży towarów, wykonywania prac, świadczenia usług.

Nie jest stałym przedstawicielstwem (instytucją, biurem) zagranicznej osoby prawnej miejsce wykorzystywane wyłącznie w jednym lub kilku celach, wymienionych niżej:

- przechowywanie, pokaz lub dostawa towarów własnej produkcji;
- zakup towarów dla zagranicznej osoby prawnej;

---

14 O zatwierdzeniu Instrukcji o sposobie obliczania i wpłaty do budżetu podatków od dochodów i zysków: Uchwała Ministerstwa ds. podatków i opłat RB z dn. 31.01.2004 Nr 19 (red. z dn. 05.09. 2005) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2004, Nr 40, 8/10662.

15 O podatkach od dochodów i zysków: Ustawa RB z dn. 22 grudnia 1991 r. Nr 1330–XII (w red. Ustawy z dn. 18.11.2004 r. Nr 338–Z) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2001, art. 1, Nr 2/317.

– zbieranie lub propagowanie informacji dla zagranicznej osoby prawnej lub realizacja innego rodzaju działalności, jeżeli przy tym cała działalność ma charakter przygotowawczy lub wspomagający.

Pod pojęciem stałego przedstawicielstwa zagranicznej osoby prawnej, znajdującej się na terytorium RB (dla celów podatkowych) rozumiemy również osobę prawną lub fizyczną, prowadzącą działalność na terenie RB, polegającą na prowadzeniu produkcji, wykonaniu robót, świadczeniu usług zgodnie z warunkami umowy–zlecenia, umowy komisowej lub analogicznych umów w interesie i na korzyść zagranicznej osoby prawnej.

Nie jest stałym przedstawicielstwem zagranicznej osoby prawnej osoba prawna lub fizyczna, prowadząca działalność na podstawie umowy – zlecenia, umowy komisowej lub innej analogicznej umowy, zgodnie ze zleceniem zagranicznej osoby prawnej w przypadku, jeżeli ta działalność jest zwykłą działalnością danej osoby, prowadzonej przez nią dla kilku zagranicznych osób prawnych.

Instytucje komercyjne z udziałem kapitału zagranicznego, w tym banki i towarzystwa ubezpieczeniowe, obliczają i płacą podatek od dochodu i (lub) podatek od przychodu, zgodnie z ustawodawstwem RB na równi z innymi osobami prawnymi, chyba że ustawy RB przewidują inny tryb rozliczeń.

Przez instytucję komercyjną z zagranicznym kapitałem rozumie się osoby prawne RB, w kapitale których udział osób zagranicznych stanowi nie mniej niż 20 000 dolarów USA i których głównym celem działalności jest osiąganie dochodów.

Nie są podatnikami podatku:

– kołchozy, sowchozy, gospodarstwa chłopskie (farmerskie), drobne instytucje gospodarcze, spółdzielnie rolnicze, pomocnicze gospodarstwa rolne instytucji, inne rolnicze jednostki związane z produkcją roślin (oprócz kwiatów, roślin ozdobnych), chowem zwierząt (oprócz zwierząt futerkowych), hodowlą ryb i pszczelarstwem.
– zakłady poprawcze i leczniczo–profilaktyczne podległe MSW RB;

– instytucje zatrudniające inwalidów, jeżeli liczba inwalidów stanowi ponad 50% ogólnej liczby zatrudnionych w danym okresie.

2.2. Przedmiot podatku

Przedmiotem opodatkowania podatkiem od przychodu są dywidendy i porównywalne do nich przychody, w tym:

– wypłaty udziałowcowi (akcjonariuszowi) organizacji w razie jej likwidacji lub w razie odejścia uczestnika (akcjonariusza) z instytucji w formie pieniężnej lub naturze i w wysokości przewyższającej sumę jego wkładu (udziału) do funduszu ustawowego, określoną bez uwzględnienia zwiększenia takiego wkładu (udziału), otrzymanego kosztem źródeł własnych instytucji. Przy czym wysokość wypłaty akcjonariuszowi i suma jego wkładu (udziału) podlega przeliczeniu na dolary USA wg kursu ustalonego przez Narodowy Bank w dniu wypłaty; i w dniu włożenia wkładu (udziału);
– wypłaty dla akcjonariuszy instytucji w postaci udziałów (akcji) tejże instytucji, również w postaci zwiększenia nominalnej wartości akcji (udziałów), powstałe kosztem źródeł własnych instytucji, jeżeli takie wypłaty zmieniają udział procentowy w funduszu ustawowym chociażby jednego z akcjonariuszy (udziałowców)[16].

Zagraniczne osoby prawne, nie prowadzące działalności w RB poprzez stałe przedstawicielstwa, otrzymujące przychody ze źródeł znajdujących się na obszarze RB i będące rezydentami republiki, podlegają opodatkowaniu podatkiem od przychodu.

Do przychodów podlegających opodatkowaniu tym podatkiem zaliczamy: dywidendy, tantiemy, licencje, dochody od zobowiązań dłużnych, opłat za fracht w związku z prowadzeniem międzynarodowych przewozów i inne przychody.

16 O podatkach od dochodu i zysku: Ustawa RB z dn. 22 grudnia 1991 r. Nr 1330–XII (w red. Ustawy z dn. 18.11.2004 r. Nr 338–Z) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2001, Nr 2/317.

2.3. Podstawa opodatkowania

W celu określenia podstawy opodatkowania przy zapłacie podatku od przychodów konieczne jest omówienie wymienionych przychodów.

Kategoria „dywidendy" jest wyjaśniona w art. 35 części ogólnej kodeksu podatkowego RB: jest nią jakikolwiek przychód, naliczony przez unitarne przedsiębiorstwo właścicielowi jego majątku przez inną instytucję (oprócz prostej spółki) uczestnikowi (akcjonariuszowi) wg przypadających danemu udziałowcowi udziałów (akcji) w trybie podziału dochodów, jakie zostają po opodatkowaniu. Do dywidend porównywalne są przychody, otrzymywane zgodnie z porozumieniami (zobowiązaniami dłużnymi), przewidującymi udział w zyskach.

Za odsetki uznawany jest jakikolwiek przychód, naliczony z jakichkolwiek obligacji, weksli, depozytów i certyfikatów oszczędnościowych, wkładów pieniężnych, depozytów i innych analogicznych zobowiązań dłużnych (za wyjątkiem przewidujących udział w zyskach), niezależnie od sposobu jego powstania.

Tantiemy zawierają różnego rodzaju płatności, otrzymane w charakterze wynagrodzenia za wykorzystanie lub udostępnienie prawa do wykorzystania praw autorskich, patentów, znaku towarowego, znaku obsługi, szkicu, schematu, wynagrodzenia za wykorzystanie lub udostępnienie prawa do korzystania z majątku lub za informację na temat doświadczeń przemysłowych, komercyjnych lub naukowych (w tym również know–how). Do nich zaliczamy także przychody otrzymywane przez zagraniczne osoby prawne z tytułu wynajmowania majątku (najem, leasing). W danym przypadku podatek pobierany jest z doliczonej sumy płatności po odliczeniu wysokości arendy obiektu, wydatków na ubezpieczenie, wypłaty odsetek za kredyt, podatku od nieruchomości. Wszystkie wydatki powinny być potwierdzone oryginalnymi dokumentami.

Do przychodów od zobowiązań dłużnych zaliczamy przychody od zobowiązań dłużnych (roszczeń) jakiegokolwiek rodzaju, w szczególności obligacji (za wyjątkiem państwowych), weksli, pożyczek, wkładów, depozytów, lokat czasowo wolnych środków na rachunkach w bankach RB.

Wykaz innych przychodów osób prawnych podlegających opodatkowaniu zatwierdzany jest przez Radę Ministrów RB. Są to przychody należne osobie prawnej:

- z tytułu realizacji na warunkach umów pośrednictwa handlowego lub konsygnacji (specyfikacji wysłanych towarów); przy obliczaniu podatku wysokość płatności zmniejsza się o sumę wydatków zagranicznej osoby prawnej na transport, ubezpieczenie, wyrównanie ceny nabycia towaru, uwzględnionej w deklaracji celnej i wynagrodzenie za udział w umowie komisowej; wymienione wydatki uwzględniane są tylko w części należnej za faktycznie sprzedane towary; przy czym opodatkowaniu podlegają dochody otrzymane przy sprzedaży towarów z obszaru republiki za granicę;
- z tytułu sprzedaży (spłaty) papierów wartościowych, czyli dochodów otrzymanych z różnicy między ceną ich sprzedaży (spłaty) i ceną nabycia z uwzględnieniem ulg, stosowanych w poszczególnych sferach działalności;
- ze sprzedaży waluty; opodatkowany dochód obliczany jest jako różnica między kursem sprzedaży i jednolitym kursem Narodowego Banku RB w dniu wypłaty z uwzględnieniem wydatków związanych z opłatą usług bankowych;
- z tytułu świadczenia usług związanych z kształceniem, podnoszeniem kwalifikacji pracowników, włączając udział w seminariach, konferencjach, kursach, mających na celu dokształcanie, doskonalenie, wymianę doświadczeń;
- za udzielanie konsultacji, świadczenie usług naukowo–technicznych, prac innowacyjnych o charakterze doświadczalnym, za wyjątkiem dochodów związanych z certyfikacją produkcji;
- za konsultacje i usługi w instalowaniu oraz naprawie urządzeń, w tych przypadkach, kiedy te usługi nie są nierozłącznym warunkiem zagranicznej umowy handlowej;
- za świadczenie usług w konwojowaniu i ochronie towarów;
- za usługi w dziedzinie ubezpieczeń; podatek pobierany jest od sumy premii zagranicznego asekuranta (pomniejszony o wyna-

grodzenie białoruskiego partnera i sumę zapłaconego ubezpieczenia);

- za przeprowadzenie imprez koncertowo–widowiskowych (koncertów, widowisk rozrywkowych, występów cyrkowych); przy obliczaniu dochodu z tych imprez od otrzymanego utargu odliczane są na podstawie odpowiednich dokumentów wydatki na transport, świadczony przez postronne organizacje będące rezydentami RB, opłatę dzierżawną i inne wydatki;
- z tytułu grzywien i odsetek za złamanie umów i zobowiązań dłużnych;
- z tytułu zbycia majątku nieruchomego, znajdującego się na terenie RB; ten dochód określany jest jako różnica pomiędzy utargiem uzyskanym ze zbycia nieruchomości przez zagraniczną osobę prawną i jego wartością niewydatkowaną (zbywającą);
- za świadczenie usług transportowo–spedycyjnych, tj. przewóz towarów, włączając ich odprawę i odbiór;
- za konsultacje i usługi w instalowaniu i obsłudze niematerialnych aktywów;
- za świadczenie usług audytorskich, w zakresie ochrony mienia, pośrednictwa; do usług pośrednictwa zaliczają się usługi agentów, brokerów, dystrybutorów, dealerów, pośredników handlowych i inna analogiczna działalność, prowadzona w okresie między powstaniem produkcji i doprowadzeniem jej do konsumenta;
- przychód w formie wynagrodzenia, należny zagranicznej osobie prawnej za poręczenie i gwarancję wobec wierzyciela;
- za świadczenie usług w zakresie łączności, zarządzania, organizacji produkcji i zbytu towarów, a także reklamowych.

2.4. Stawki podatku

Podatek od przychodu z dywidend, tantiem, licencji ma ustaloną 15% stawkę; od przychodów z tytułu sprzedaży papierów wartościowych – 40%.

2.5. Ulgi podatkowe

Do ulg podatkowych zaliczane są (nie uznawane za dywidendy) następujące świadczenia:

- wypłaty uczestnikowi (akcjonariuszowi) organizacji w formie pieniężnej lub naturze i w wysokości nie przekraczającej jego wkładu (udziału) do funduszu ustawowego danej instytucji, w przypadku likwidacji lub odejścia uczestnika (akcjonariusza) ze składu członków danej instytucji;
- wypłaty uczestnikom (akcjonariuszom) instytucji w postaci udziałów (akcji) tejże instytucji, również poprzez zwiększenie nominalnej wartości akcji (udziałów), powstałych kosztem źródeł własnych, jeżeli takie wypłaty nie zmienią procentowego udziału w funduszu ustawowym żadnego z akcjonariuszy;
- zaliczane w całości do dochodu odpowiedniego budżetu dywidendy, doliczane:
  a) jako udział w funduszu ustawowym (pakiet akcji) spółek gospodarczych, przekazany na własność państwa i (lub) jednostki administracyjno–terytorialnej w ustalonym porządku przy restrukturyzacji zadłużenia tychże spółek w płatnościach do budżetu;
  b) od należących do państwa i (lub) jednostek administracyjno–terytorialnych akcji (udziałów)[17].

2.6. Tryb i warunki płatności podatku

Podatnicy podatku od dochodu, nie później niż 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu sprawozdawczym, przedstawiają rozliczenie podatku we wzrastającym bilansie od początku roku, a także rozliczenia, niezbędne w celu udzielenia ulg podatkowych. Podatek od

17 O podatku od dochodu i zysku: Ustawa RB z dn. 22.12.1999 Nr 1330–XII (w red. z dn. 18.11.2004) // Dziennik Ustaw Rady Najwyższej RB, 1992, Nr 12, art. 206; 1993, Nr 3, art. 27; 1994, Nr 3, art. 24; 1994, Nr 11, art. 151; 1995, Nr 6, art. 57; 19 96, Nr 12, art. 158; 1996, Nr 35, art. 630, 1997, Nr 28, art. 484; 1997, Nr 36, art. 768; 1999, Nr 21, art. 340; 1999, Nr 34–35, art. 522; Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2000, Nr 13, 2/142; 2001, Nr 4, 2/228; 2001, Nr 73, 2/794; 2002, Nr 8, 2/835; 2002, Nr 87, 2/883; 2003, Nr 3, 2/915; 2003, Nr 8, 2/932; 2004, Nr 4, 2/1009, Nr 189, 2/1087.

dochodów podatnicy uiszczają co miesiąc, nie później niż 22 dnia każdego miesiąca następującego po miesiącu sprawozdawczym.

Osoby prawne płacące podatek od przychodu z tytułu dywidend i porównywalnych z nimi przychodów, nie później niż 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym były doliczone dywidendy i porównywalne do nich przychody, przedstawiają do organów podatkowych w miejscu rejestracji rozliczenia podatku od przychodu we wzrastającym bilansie od początku roku.

Podatek od przychodów z dywidend i porównywalnych do nich dochodów płacony jest do budżetu nie później niż w dniu następującym po dniu, w którym były doliczone dywidendy i porównywalne do nich dochody.

Jeżeli w ciągu miesiąca dywidendy doliczane są niejednokrotnie, tj. ponad raz, to do organu podatkowego wraz z „Rozliczeniem podatku od przychodu" należy dostarczyć informację, w której koniecznie musimy podać datę doliczenia dywidend i porównywalnych z nimi przychodów i wysokość wpłaconego podatku.

Podatek od przychodu zagranicznych osób prawnych ze źródeł w RB potrącany jest przez osobę wypłacającą te przychody, wychodząc od wypłaconych sum (po odliczeniu odrębnych wydatków) i ustalonej stawki podatku: od dywidend, licencji i innych dochodów (wykaz ustala Rada Ministrów RB) – 15%.

3. Szczególne zasady opodatkowania dochodu niektórych osób fizycznych i prawnych

3.1. Podmiot podatku

Opodatkowanie dochodów uzyskanych w poszczególnych sferach działalności zostało uregulowane w dekrecie Prezydenta RB z dn. 23 grudnia 1999 r. o opodatkowaniu dochodów uzyskanych w poszczególnych sferach działalności.[18]

18 O opodatkowaniu dochodów uzyskanych w poszczególnych sferach działalności: Dekret Prezydenta Białorusi z dn.23 grudnia 1999 roku Nr 43 // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2000, Nr 4, 1/ 871.

Podatnikami podatku od dochodów w poszczególnych sferach działalności są:

- banki, instytucje kredytowo–finansowe nie będące bankami;
- firmy ubezpieczeniowe;
- instytucje (rezydenci RB i osoby nie będące rezydentami RB);
- podmioty, które uzyskały dochody z operacji papierami wartościowymi na obszarze RB.

3.2. Przedmiot podatku

Przedmiotem opodatkowania w odrębnych sferach działalności są:

- dla banków, instytucji kredytowo–finansowych i firm ubezpieczeniowych – ogólna suma dochodów uzyskana w okresie podatkowym;
- dla innych instytucji dokonujących operacji z papierami wartościowymi – ogólna suma dochodów otrzymanych ze sprzedaży papierów wartościowych w okresie podatkowym.

3.3. Podstawa opodatkowania

Sposób ustalania podstawy opodatkowania został określony w przepisach artykułu 5–6 Instrukcji o sposobie obliczania i opłaty podatku od dochodu uzyskanego w poszczególnych strefach działalności[19]. Podstawa opodatkowania dla celów opodatkowania podatkiem od dochodu – to ogólna suma dochodów otrzymanych przez:

- banki – jako ogólna suma przychodów uzyskana w okresie podatkowym, pomniejszona o sumę wydatków poniesionych, zgodnie z prawodawstwem RB, na koszty własne produkcji (prace, usługi) z uwzględnieniem poniesionych nakładów włączanych do wydatków na działalność bankową i dochodów

19 O zatwierdzeniu instrukcji o sposobie obliczania i opłaty podatku od dochodów otrzymanych w poszczególnych sferach działalności // Postanowienie MS RB z dn. 6.12.2004, Nr 29 // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2005, Nr 22, 8/12084.

z operacji nie związanych bezpośrednio z produkcją i sprzedażą, pomniejszonych o sumę wydatków na te operacje;

- firmy ubezpieczeniowe – jako ogólna suma przychodów otrzymana ze świadczenia usług ubezpieczeniowych i prowadzenia innych rodzajów działalności w okresie podatkowym, pomniejszona o sumę wydatków zaliczanych, zgodnie z prawodawstwem RB, do kosztów własnych produkcji (prac, usług). Pod usługami ubezpieczeniowymi rozumiane są usługi związane z ubezpieczeniem, wspólnym ubezpieczeniem i zmianą ubezpieczenia. Przedmiotem działalności ubezpieczyciela może być działalność ubezpieczeniowa, także inwestycyjna i inna, związana z ubezpieczeniem, prowadzona w celu uzyskania dodatkowych dochodów i gwarancji wypełnienia zobowiązań ubezpieczeniowych, zgodnie z wykazem rodzajów takiej działalności, zatwierdzonych przez Ministerstwo Finansów RB;
- instytucje prowadzące operacje z papierami wartościowymi – jako różnica między ceną sprzedaży (spłaty) papierów wartościowych w okresie podatkowym i ceną ich nabycia z uwzględnieniem nakładów związanych z nabyciem i sprzedażą. Wymienione osoby powinny zapewnić oddzielną ewidencję dochodów z tytułu sprzedaży (spłaty) papierów wartościowych i dochodów z innych rodzajów działalności.

3.4. Stawki podatku

Obecnie podatek od dochodu w poszczególnych sferach działalności ma następujące rodzaje stawek:

- 30% – od dochodów banków, instytucji kredytowo–finansowych, firm ubezpieczeniowych;
- 40% – od dochodów instytucji prowadzących operacje z papierami wartościowymi.

3.5. Ulgi podatkowe

Podatnicy (banki, instytucje kredytowo–finansowe i firmy ubezpieczeniowe) podatku od dochodu uzyskanego w poszczególnych sferach działalności mają prawo zmniejszyć podstawę opodatkowania:

– o sumę przeznaczoną na finansowanie inwestycji kapitałowych z przeznaczeniem na budownictwo gospodarcze i mieszkaniowe, również na spłatę kredytów bankowych, otrzymanych i wykorzystanych na te cele;
– o sumę nakładów związanych z utrzymaniem obiektów sfery nieprodukcyjnej, znajdujących się w bilansie kredytowo–finansowym przedsiębiorstw i firm ubezpieczeniowych;
– o sumę przekazaną instytucjom budżetowym w sferze nieprodukcyjnej w wysokości nie większej niż 5% podstawy opodatkowania.

Mogą być ustalone również inne ulgi podatkowe.

3.6. Tryb i warunki płatności

Obowiązek obliczania podatku od dochodu w poszczególnych sferach działalności nałożony jest na podatnika podatku.

Określenie podstawy opodatkowania i obliczanie podatku od dochodu podatnik dokonuje w deklaracji podatkowej.

Banki i firmy ubezpieczeniowe, mające swoje filie, przedstawicielstwa i inne wyodrębnione pododdziały, płacą podatek w miejscu działania filii. Przy czym rozliczenie podatku od dochodu dokonywane jest w deklaracji podatkowej (rozliczeniu) składanym w organie podatkowym.

Podstawę opodatkowania obliczają:

– banki – z uwzględnieniem strat jakie miały filie. Suma ulg i innych potrąceń zmniejszających podstawę opodatkowania liczona jest wg rozliczenia zbiorczego. Suma podatku od dochodu podlegająca zapłacie z tytułu działalności filii rozdzielana jest wg rozliczenia zbiorczego, proporcjonalnie do udziału w dochodzie każdej filii w ogólnej podstawie opodatkowania. Odpowiednio do tego wg skonsolidowanego bilansu ustalane są ulgi podatkowe, w tym i wysokość dochodu objętego ulgą w części sum skierowanych na finansowanie inwestycji kapitałowych;
– firmy ubezpieczeniowe – z uwzględnieniem strat jakie miały filie. Suma ulg i innych potrąceń zmniejszających podstawę opo-

datkowania rozliczana jest w całości wg rozliczenia zbiorczego. Suma podatku od dochodu podlegająca opłacie z tytułu działalności filii rozdzielana jest proporcjonalnie do udziału składek ubezpieczeniowych każdej filii w sumie składek ubezpieczeniowych, jakie uzyskała firma ubezpieczeniowa.

Wysokość podatku do budżetu obliczana jest po zakończeniu każdego miesiąca rozliczeniowego w bilansie wzrastającym od początku roku, jako iloczyn stawki podatkowej i podstawy opodatkowania.

Rozliczenie podatku składane jest w organie podatkowym nie później niż 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu sprawozdawczym.

Podatek płacony jest co miesiąc, nie później niż 22 dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego dotyczy rozliczenie.

4. Opodatkowanie dochodu białoruskich zakładów pracy i zagranicznych jednostek działających na terenie RB

4.1. Podmiot podatku

Przedmiotem opodatkowania są:

- dla białoruskich zakładów pracy – uzyskane przychody, pomniejszone o wysokość poniesionych wydatków;
- dla zagranicznych jednostek prowadzących działalność w RB poprzez stałe przedstawicielstwa – uzyskane przez te przedstawicielstwa przychody, pomniejszone o wydatki poniesione przez te przedstawicielstwa.[20]

4.2. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania

Zgodnie z przepisami p. 2 art. 12 ustawy RB o podatkach od dochodu i przychodu dochodem dla białoruskich zakładów jest uzyskany przychód pomniejszony o wielkość poniesionych wydatków. Dla ewidencji podatkowej przy obliczaniu podatku od dochodu obliczany jest

20 O podatkach od dochodu i zysku: Ustawa RB z dn. 22 grudnia 1991 r. Nr 1330–XII (w red. Ustawy z dn. 18.11.2004 r. Nr 338–Z) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2001, p. 2, art. 2, Nr 2/317.

on od sumy przychodów ze sprzedaży towarów (pracy, usług), innych dóbr (włączając podstawowe środki, dobra materiałowo–towarowe, aktywa niematerialne, papiery wartościowe), praw majątkowych i przychodów z operacji nie związanych bezpośrednio z produkcją i sprzedażą, pomniejszonych o sumę wydatków związanych z tymi operacjami.

Opodatkowany podatkiem dochód ze sprzedaży produkcji, towarów, innych dóbr materialnych, praw majątkowych określany jest jako różnica pomiędzy utargiem z tytułu sprzedaży po cenach zbytu (bez VAT, akcyzy, odliczeń pobieranych z utargu) i nakładami na produkcję i sprzedaż, uwzględnianmi przy opodatkowaniu. Należy uwzględnić, że wszystkie faktyczne wydatki poniesione przez przedsiębiorstwo, można włączyć do tych nakładów. Pozostałe rodzaje wydatków (utrzymanie obiektów o charakterze społeczno–kulturalnym, inwestycje kapitałowe i in.) pokrywane są z dochodu, pozostającego w dyspozycji instytucji. Jednocześnie niektóre wydatki włączane są do rozliczenia nie w całości, lecz w granicach zatwierdzonych norm. Przykładem ostatnich są wydatki na reklamę, odzież firmową i specjalną, wydatki delegacyjne i przedstawicielskie, wydatki na przygotowanie kadr, informacyjne, usługi audytorskie i in.

Wydatki na produkcję i sprzedaż produkcji uwzględniane przy opodatkowaniu stanowią oszacowanie wartości wykorzystanych w procesie produkcji zasobów naturalnych, surowców, materiałów, paliwa, energii, podstawowych funduszy, aktywów niematerialnych, zasobów pracowniczych, również innych wydatków na produkcję i sprzedaż. Wykaz wydatków określony jest w przepisach dotyczących nakładów związanych z produkcją i sprzedażą towarów (prac, usług) i zawiera:

- nakłady materialne (z wyłączeniem odpadów zwrotnych);
- wydatki na zapłatę za pracę;
- odliczenia na fundusz ochrony socjalnej i fundusz wspierania zatrudnienia;
- amortyzację przedmiotów podstawowych środków i niematerialnych aktywów, wykorzystywanych w przedsiębiorczości;
- wydatki na opłatę składek ubezpieczeniowych obowiązkowego ubezpieczenia, dobrowolnego ubezpieczenia majątku;

– spłatę odsetek za otrzymane pożyczki i kredyty (za wyjątkiem przeterminowanych pożyczek i kredytów, związanych z nabyciem podstawowych funduszy i długoterminowych aktywów);
– inne wydatki na produkcję i sprzedaż, uwzględniane przy opodatkowaniu zysku.

W rozliczeniu uwzględniane są tylko te nakłady, które są niezbędne, uzasadnione i potwierdzone dokumentami.

Do nakładów materialnych należą surowce, podstawowe materiały, wyroby zakupione, półfabrykaty, materiały pomocnicze, paliwo, zakupiona energia wszelkiego rodzaju, wydatki związane z wykorzystaniem surowców naturalnych, podatek za korzystanie z surowców naturalnych w granicach limitu zużytych zasobów i odpadów odprowadzanych do otaczającego środowiska; opłatą za pracę i usługi o charakterze produkcyjnym, wykonane przez postronne przedsiębiorstwa i instytucje oraz inne wydatki.

Wydatki na surowce, materiały, zasoby energii uwzględniane są w nakładach w granicach ustalonych norm i normatywów.

Do wydatków na opłatę wynagrodzeń włączane są wypłaty, wytwarzane przez pracowników w formie pieniężnej, w naturze lub innej formie za prace bezpośrednio związane z produkcją i sprzedażą towarów (prac, usług). Do takich wypłat zaliczamy:
– wynagrodzenia, wypłacane za faktycznie wykonaną pracę; liczone są od stawek akordowych, taryfowych i uposażeń służbowych ustalanych w zależności od wyników pracy, jej ilości i jakości;
– wypłaty o charakterze stymulującym i kompensacyjnym, zgodnie ze stosowanymi w przedsiębiorstwie formami i systemem płacy za pracę;
– inne rodzaje wypłat włączone do funduszu płac, za wyłączeniem wydatków na zapłatę za prace, finansowane kosztem dochodu pozostającego do dyspozycji przedsiębiorstwa i docelowych wpływów (tak więc do kosztów własnych produkcji nie jest włączana pomoc materialna, dodatki do emerytur i rent, obniżka kosztów utrzymania, dywidendy i odsetki wypłacane od akcji i udziałów w majątku przedsiębiorstwa, opłata mieszka-

nia, usług medycznych, bytowych, wycieczek i inne wypłaty mające charakter ulg, które pokrywane są kosztem czystego dochodu przedsiębiorstwa).

Amortyzacja wyliczana jest od środków trwałych i aktywów niematerialnych, wykorzystywanych w działalności, wychodząc od samodzielnie przyjętych przez instytucję metod obliczania, norm kosztów amortyzacji tj. kosztów, wg których przedsiębiorstwa te są ewidencjonowane w bilansie księgowym. Punktem wyjścia do ustalania norm amortyzacyjnych są okresy efektywnego wykorzystania obiektów amortyzowanych wg powiększonych (połączonych) grup, zgodnie z klasyfikatorem.

Do innych wydatków na produkcję i sprzedaż, uwzględnianych przy opodatkowaniu dochodu, zaliczane są następujące faktycznie poniesione nakłady: podatki i odliczenia na docelowe nie budżetowe fundusze, zaliczane do kosztów własnych produkcji (prace, usługi), opłaty celne; wydatki na przeprowadzenie wszelkiego rodzaju prac remontowych, opłata dzierżawna; opłaty leasingowe; opłata usług bankowych i łącznościowych.

Oprócz tego, w granicach norm ustalonych przez prawodawcę, do innych wydatków zaliczamy: wydatki na reklamę, przygotowanie kadr, koszty delegacji i wydatki na usługi audytorskie wynikające z obowiązkowej kontroli.

W skład nakładów podatników podatku od dochodu do części składek na ubezpieczenie społeczne włączane są składki wszystkich rodzajów obowiązkowego ubezpieczenia, a także – zgodnie z wykazem – wszystkie rodzaje ubezpieczenia dobrowolnego, określone przez Prezydenta RB.

Przy określaniu dochodu ze sprzedaży towarów (usług) własnej produkcji uwzględniane są nakłady, przypadające na faktycznie sprzedane towary, rozliczone na podstawie danych z księgowości i rozliczeń korygujących takie dane w wyniku prowadzonej ewidencji podatkowej.

Elementem składowym opodatkowanego dochodu są także dochody z operacji nie związanych bezpośrednio z produkcją i sprzedażą, do których zaliczamy:

- dochody z wynajmu, dzierżawy majątku, będącego własnością przedsiębiorstwa, przekazania majątku w leasing;
- dochody ze sprzedaży i przewartościowania papierów wartościowych;
- koszty sankcji i pokrycia strat;
- dochody z wykorzystania praw autorskich i innych analogicznych praw i licencji;
- dochody z odpisów przeterminowanego zadłużenia kredytowego;
- dochody z operacji walutowych;
- inne dochody wpływające do majątku przedsiębiorstwa.

4.3. Stawki podatku

Obecnie przewidziane są następujące rodzaje stawek podatkowych:

- stawka bazowa dla wszystkich białoruskich instytucji – 24%;
- Rada Ministrów RB ma prawo obniżyć (nie więcej niż dwukrotnie) stawkę podatku od dochodu, uzyskanego ze sprzedaży towarów (usług) własnej produkcji (oprócz działalności handlowej) instytucji, które są włączone do spisu jednostek o wysokiej technologii, zatwierdzonego przez Radę Ministrów RB;
- dla zagranicznych osób prawnych – 15%: z dywidend, tantiem, licencji i innych przychodów. Wykaz dochodów zagranicznych osób prawnych podlegających opodatkowaniu w charakterze „innych przychodów" ustala Rada Ministrów RB;
- 10% od przychodów ze zobowiązań dłużnych (wierzytelności) jakiegokolwiek rodzaju, w szczególności obligacji (z wyjątkiem państwowych), weksli, pożyczek (wkładów, depozytów, kredytów, korzystania z czasowo wolnych środków na rachunkach w bankach RB);
- 6% od opłat za przewóz, fracht w związku z realizacją przewozów międzynarodowych[21].

21 O podatkach od dochodu i zysku: Ustawa RB z dn. 22 grudnia 1991 r. Nr 1330–XII (w red. z dn. 18.11.2004 r. Nr 338–Z) //Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2001, art. 4, Nr 2/317.

Zagraniczne osoby prawne, wwożące na terytorium RB towary w celu eksponowania na wystawach, aukcjach, targach, w przypadku sprzedaży tych towarów płacą podatek wg 10% stawki od oclonej wartości towaru, deklarowanej podczas odprawy celnej.

4.4. Ulgi podatkowe

Przy opodatkowaniu dochodu osób prawnych niektóre ulgi podatkowe mają duże znaczenie. Korzystnie wpływają na sytuację finansową przedsiębiorstw i łagodzą stosowanie wysokiej stawki podatkowej. Państwo przy pomocy zmiany ulg wpływa w sposób stymulujący na działalność gospodarczą. Ulgi dają podatnikom dodatkowy kapitał na działalność gospodarczą.

Ustawa RB o podatkach od dochodu i przychodu przewiduje znaczne ulgi, które mają charakter stały i zatwierdzane są przez Zgromadzenie Narodowe RB. Ulgi te można podzielić na cztery grupy:

- zwolnienia z podatku;
- częściowe zmniejszenie opodatkowanego dochodu;
- pełne lub częściowe zwolnienie dochodu przedsiębiorstw z podatku od dochodu (wyłączenie podatkowe);
- obniżenie stawek podatkowych.

Dodatkowe ulgi mogą być ustalone przez Zgromadzenie Narodowe RB przy zatwierdzaniu budżetu na odpowiedni rok finansowy.

Jeżeli chodzi o ekonomiczne znaczenie ulg, to możemy je podzielić na następujące grupy:

Pierwsza grupa – ulgi inwestycyjne. To one mają największe znaczenie dla gospodarki państwa, ponieważ ich celem jest stymulacja rozwoju produkcji, przyspieszenie rozwoju naukowo–technicznego i modernizacji technologii. Ta grupa ulg jest najbardziej istotna dla wszystkich kategorii podatników.

Do niej zaliczamy zwolnienia od opodatkowania dochodu faktycznie wykorzystanego na inwestycje o charakterze produkcyjnym i na budownictwo mieszkaniowe, również na spłatę kredytów bankowych otrzymanych i wykorzystanych na te cele.

Przez inwestycje produkcyjne rozumie się nowo wybudowane obiekty oraz rekonstrukcję obiektów istniejących wchodzących w skład przedsiębiorstw, a także nabycie budynków, budowli, obiektów w rozbudowie, urządzeń i innych obiektów produkcyjnych i dla budownictwa mieszkaniowego, na zasadach częściowych udziałów, w wysokości nakładów potwierdzonych przez inwestora[22].

Ulga podatkowa przy realizacji inwestycji z przeznaczeniem produkcyjnym i na budownictwo mieszkaniowe udzielana jest pod warunkiem pełnego wykorzystania na te cele wyliczonej amortyzacji, jako podstawowego źródła finansowania inwestycji.

Do tej grupy ulg należą również zwolnienia z podatku:

- dochodu uzyskanego z wytwarzania produktów żywnościowych dla dzieci;
- dochodu warsztatów produkcyjnych, zakładów doświadczalno–eksperymentalnych, gospodarstw pomocniczych i instytucji szkolnictwa, uzyskanego z praktycznego nauczania studentów i uczniów;
- kołchozów, sowchozów, gospodarstw farmerskich zajmujących się uprawą roślin (oprócz kwiatów, roślin dekoracyjnych), chowem zwierząt, hodowlą ryb i pszczelarstwem[23];
- przedsiębiorstw świadczących usługi dla ludności, położonych na terenach wiejskich, niezależnie od form własności, w ciągu trzech lat od daty rejestracji[24].

Druga grupa omawianych preferencji to ulgi socjalne, mające na celu odciążenie przedsiębiorstwa w rozwiązywaniu problemów socjalno–bytowych. Do nich należą zwolnienia z podatku:

- sumy nakładów realizowanych kosztem dochodu, pozostającego do dyspozycji instytucji, na utrzymanie znajdujących się

22 O podatkach od dochodu i zysku: Ustawa RB z dn. 22 grudnia 1991 r. Nr 1330 –XII (w red. Ustawy z dn. 18.11.2004 r. Nr 338–Z) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2001, cz. 3, p. 2, 17. Art. 5, Nr 2/317.

23 O podatkach od dochodu i zysku: Ustawa RB z dn. 22 grudnia 1991 r. Nr 1330–XII (w red. Ustawy z dn. 18.11.2004 r. Nr 338–Z) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2001, cz. 1 p. 12, art. 5, Nr 2/317.

24 O podatkach od dochodu i zysku: Ustawa RB z dn. 22 grudnia 1991 r. Nr 1330–XII (w red. Ustawy z dn. 18.11.2004, Nr 338–Z) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2001, cz. 1, p.18, art. 5, Nr 2/317.

na ich bilansie instytucji uzdrowiskowych dla dzieci, jednostek oświatowych, domów starców i inwalidów, obiektów funduszu mieszkaniowego, służby zdrowia, placówek przedszkolnych, kultury i sportu, również wydatki na te cele przy częściowym udziale instytucji w utrzymaniu wymienionych obiektów i placówek[25];

- dochód przedsiębiorstw położonych na terenie zanieczyszczeń radioaktywnych, skierowany na podniesienie warunków zdrowotnych pracowników i członków ich rodzin[26];
- wydatki na cele dobroczynne, przekazane dla zarejestrowanych na terytorium RB instytucji i placówek służby zdrowia, szkolnictwa, opieki społecznej, kultury i sportu, finansowanych z budżetu lub sumy wykorzystane na opłatę rachunków za nabycie i przekazanie wymienionym jednostkom dóbr towarowo–materiałowych (prac, usług), również za wartość nieodpłatnie przekazanych (wykonanych) tym instytucjom dóbr towarowo–materiałowych (prac, usług). Podlegający opodatkowaniu zysk może być zmniejszony o odpowiednią sumę nakładów produkcyjnych, lecz nie większą niż 5% podlegającego opodatkowaniu dochodu[27].

Trzecią grupę stanowią ulgi ekologiczne. Ich celem jest zapewnienie ochrony otaczającego środowiska, poprawienie sytuacji ekologicznej, likwidacja skutków kataklizmów ekologicznych. Do tej grupy ulg zaliczamy m.in. zwolnienia z podatku dochodu faktycznie wykorzystanego na przedsięwzięcia związane z likwidacją skutków katastrofy w czarnobylskiej elektrowni atomowej, zgodnie z państwowym programem[28].

---

25 O podatkach od dochodu i zysku: Ustawa RB z dn. 22 grudnia 1991 r. Nr 1330–XII (w red. Ustawy z dn. 18.11.2004 r. Nr 338–Z) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2001, cz. 3, p. 2, podp. „g", art. 5, Nr 2/317.

26 Kodeks podatkowy RB (Część ogólna) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2003, Nr 4, 2/920; 2003, Nr 85, 2/977; 2004, Nr 4, 2/1009; 2004, Nr 123, 2/1087; 2004, Nr 174, 2/1068; 2004, Nr 189, 2/1087.

27 O podatkach od dochodu i zysku: Ustawa RB z dn. 22 grudnia 1991 r. Nr 1330–XII (w red. Ustawy z dn. 18.11.2004 r. Nr 338–Z) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2001, cz. 3, p. 2, podp. „z", art. 5, Nr 2/317.

28 O podatkach od dochodu i zysku: Ustawa RB z dn. 22 grudnia 1991 r. Nr 1330–XII (w red. Ustawy z dn. 18.11.2004 r. Nr 338–Z) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2001, p.2, podp. „a", art. 5, Nr 2/317.

Ogólna suma objętego ulgą dochodu wykorzystanego do celów ekologicznych nie może przekraczać 25% opodatkowanego dochodu.

Czwartą grupę stanowią ulgi przewidziane na opiekę socjalną inwalidów, weteranów wojny i pracy. Do nich należą następujące ulgi:

- przedsiębiorstwa wykorzystujące pracę inwalidów są zwalniane z podatku od dochodu pod warunkiem przestrzegania ustalonej normy (50%) średniego zatrudnienia pracowników. Opodatkowany zysk wymienionych instytucji pomniejszony jest o 50%, jeżeli liczba zatrudnionych inwalidów i weteranów stanowi od 30% do 50% załogi[29];
- suma podatku, pozostająca do dyspozycji przedsiębiorstw w związku z ulgą, wykorzystana jest tylko na cele produkcyjne i socjalne. Przy nieprzestrzeganiu danych warunków suma podatku udzielonego w formie ulgi będzie zwrócona do budżetu. Ulgowy tryb opodatkowania dochodu nie obejmuje dochodu uzyskanego z działalności handlowej, handlowo–nabywczej i pośrednictwa, również dochodu prostej spółki[30];
- dochód jednostek uzyskany z przygotowania sprzętu ortopedycznego i protez, rehabilitacji i obsługi inwalidów nie podlega opodatkowaniu[31].

Miejscowe rady mogą ustalić dodatkowe ulgi, ale tylko w granicach kwot podatków przelewanych do miejscowego budżetu.

4.5. Tryb i warunki płatności

Proces obliczanie i opłacania podatku od dochodu składa się z kilku etapów:

---

29 O podatkach od dochodu i zysku: Ustawa RB z dn. 22 grudnia 1991 r. Nr 1330–XII (w red. Ustawy z dn. 11.18.2004 r. Nr 338–Z) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2001, cz. 1, p. 5, art. 5, Nr 2/317.s

30 O podatkach od dochodu: i zysku Ustawa RB z dn. 22 grudnia 1991 r. Nr 1330–XII (w red. Ustawy z dn. 18.11.2004. Nr 338–Z) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2001, cz. 1, p. 11, art. 5, Nr 2/317.

31 O podatku od dochodu i zysku: Ustawa RB z dn. 22 grudnia 1991 r. Nr 1330–XII (w red. Ustawy Z dn. 18.11.2004 r. Nr 338–Z) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2001, cz. 3, p. 2, podp. „e", art. 5, Nr 2/317.

- określenie podlegającego opodatkowaniu dochodu z tytułu podstawowej działalności przedsiębiorstw (ze sprzedaży produkcji, prac i usług);
- korekta uzyskanego wyniku finansowego przy uzyskaniu dochodów z operacji nie związanych bezpośrednio z prowadzeniem produkcji, prac i usług (włączając dochody z tytułu realizacji podstawowych funduszy, aktywów niematerialnych, praw majątkowych i in.), również dochodu uzyskanego za granicą;
- obliczenie dochodu do opodatkowania z uwzględnieniem podatku od nieruchomości, dochodów z działalności loteryjnej, gier papierów wartościowych, które są opodatkowane w sposób szczególny;
- rozliczenie podatku od dochodu, zgodnie z obowiązującymi stawkami i zaliczenie podatku od dochodu zapłaconego za granicą.

Podatek od dochodu wg ogólnych zasad obliczany jest samodzielnie przez podatnika.

Podatek od dochodu, podatek od dochodów banków i instytucji kredytowo–finansowych, firm ubezpieczeniowych, podatek od dochodów osób fizycznych z operacji papierami wartościowymi, płacony jest przez podatników comiesięcznie, nie później niż 22 dnia miesiąca następującego po miesiącu rozliczeniowym.

Podatnicy podatku nie później niż 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu sprawozdawczym przedstawiają organom podatkowym w miejscu swojego działania rozliczenia podatku od dochodu, podatku od dochodów banków i instytucji kredytowo–finansowych, firm ubezpieczeniowych i podatku od dochodu osób prawnych z tytułu operacji papierami wartościowymi w bilansie wzrastającym od początku roku, a także rozliczenia niezbędne do udzielenia ulg podatkowych.

Podatek od dochodu ze sprzedaży kwiatów i roślin dekoracyjnych, również chowu zwierząt futerkowych płacony jest nie później niż 15 dnia każdego miesiąca przez kołchozy, sowchozy, gospodarstwa chłopskie (farmerskie), spółki gospodarcze i inne przedsiębiorstwa rolnicze (za wyjątkiem płatników resortu Ministerstwa gospodarki miesz-

kaniowej i komunalnej) wpłatami zaliczkowymi w wysokości 1/3 wysokości planowanego podatku kwartalnego.

Opłata podatku od dochodu za półrocze jest dokonywana przez wymienione instytucje rolnicze od utargu ze sprzedaży kwiatów i roślin dekoracyjnych, a także chowu zwierząt futerkowych, za wyjątkiem podatków i odliczeń wpłacanych z utargu i planowych nakładów na produkcję.

Instytucje rolnicze przedstawiają organom podatkowym w miejscu swojego działania rozliczenia planowanej sumy podatku od dochodu w dwóch egzemplarzach. W przypadku zmiany planowanego dochodu i wysokości podatku w ciągu pięciu dni należy przedstawić uściślone rozliczenie podatku od dochodu.

Zagraniczne osoby prawne, prowadzące w RB działalność poprzez stałe przedstawicielstwa, płacą podatek od dochodu w 10–dniowym terminie od dnia ustalonego do przedstawienia deklaracji o dochodach. Wpłaty bieżących opłat z tytułu podatku od dochodu dokonywane są co kwartał, nie później niż 22 dnia miesiąca następującego po miesiącu sprawozdawczym.

Podatek od przychodów z dywidend i porównywalnych do nich przychodów płacony jest do budżetu nie później niż następnego dnia, w którym zostały naliczone dywidendy i porównywalne do nich przychody.

Osoby prawne płacące podatek od przychodów z dywidend i porównywalnych z nimi przychodów, nie później niż 20 dnia miesiąca (następującego po miesiącu, w którym zostały naliczone dywidendy i porównywalne do nich przychody) przedstawiają organom podatkowym w miejscu swojej działalności rozliczenia podatku od dochodów w bilansie wzrastającym od początku roku.

Formy rozliczeń podatku od dochodów i przychodów, rozliczeń, niezbędnych do przyznania ulg podatkowych, ustalane są przez Ministerstwo ds. podatków i opłat RB.

Podatek od dochodów zagranicznych osób prawnych, nie prowadzących działalności w RB poprzez stałe przedstawicielstwa, jest potrącany przez osoby prawne i fizyczne, wypłacające przychód zagranicznej osobie prawnej, od pełnej sumy przychodu i przelewany do

budżetu nie później niż dzień następujący po dniu naliczenia płatności zagranicznej osobie prawnej. Przy wypłacie przychodu nie w formie pieniężnej, podatek płacony jest od pieniężnego ekwiwalentu przychodu.

Rozliczenie podatku od dochodu zagranicznej osoby prawnej przedstawiane jest przez przedsiębiorstwo organom podatkowym co miesiąc, nie później niż 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu naliczenia płatności zagranicznej osobie prawnej.

4.5.1. Szczególny tryb obliczenia i zapłaty podatku przez zagraniczne jednostki działające na terenie RB

Podatnik samodzielnie oblicza sumę podatku należnego do zapłaty za dany okres. Jeżeli podatnikiem jest zagraniczna instytucja, która uzyskuje dochody ze źródeł w RB (nie związanych ze stałym przedstawicielstwem w RB) obowiązek określenia kwoty podatku, potrącenia tej sumy z przychodów podatnika i przelania podatku do budżetu spoczywa na instytucji białoruskiej lub zagranicznej, prowadzącej działalność w RB poprzez stałe przedstawicielstwo (agentów podatkowych), wypłacających wskazany przychód podatnikowi podatku. W tym przypadku agent podatkowy określa sumę podatku przy każdej wypłacie (przelewie) środków pieniężnych lub innym sposobie uzyskania przychodu.

Podatek od dochodu zagranicznej osoby prawnej (nie będącej rezydentem), prowadzącej działalność poprzez stałe przedstawicielstwo jest naliczany na analogicznych zasadach jak białoruskim podatnikom[32].

Zagraniczna osoba prawna prowadząca działalność w RB nie później niż 15 kwietnia roku następującego po sprawozdawczym, przedstawia organowi podatkowemu sprawozdanie z działalności w RB, a także deklarację podatkową (rozliczenie) w formie zatwierdzonej przez Ministerstwo ds. podatków i opłat RB. W przypadku zaprzestania działalności przed zakończeniem roku kalendarzowego wskazane

32 O podatkach od dochodu i zysku: Ustawa RB z dn. 22 grudnia 1991 r. Nr 1330–XII (w red. Ustawy z dn. 18.11.2004. Nr 338–Z) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2001, p. 1, art. 9, Nr 2/317.

dokumenty powinny być przedstawione w momencie jej zaprzestania, jednocześnie z zawiadomieniem organu podatkowego o zaprzestaniu działalności lub upływie terminu, do którego wydano pozwolenie na otwarcie przedstawicielstwa[33].

Zapłata podatku od dochodu instytucji odbywa się w formie bezgotówkowej poprzez zlecenia płatności podatku z konta bankowego podatnika przelewem do instytucji bankowej, w której jest otwarty dany rachunek.

Jeżeli w miejscu działania przedsiębiorstwa nie ma instytucji kredytowych, opłata podatku może być prowadzona w sposób gotówkowy – za pomocą przekazu pocztowego, w kasie wiejskiego lub osiedlowego organu samorządowego.

5. Opodatkowanie dochodu małych przedsiębiorstw

Uproszczony system opodatkowania dla podmiotów małego biznesu został wprowadzony na terytorium RB w 1998 r. zgodnie z ustawą RB o uproszczonym systemie opodatkowania dla podmiotów małej przedsiębiorczości[34].

O wprowadzeniu systemu przesądziła konieczność podtrzymania i uporządkowania procesu powstawania i rozwoju w RB małego biznesu.

Wykorzystanie uproszczonego systemu opodatkowania może być zainicjowane tylko przez podatników i nie jest aktem obowiązkowym. Prawo do zastosowania tego systemu opodatkowania posiadają wszystkie podmioty małej przedsiębiorczości, w których średnie miesięczne zatrudnienie nie przekracza 15 pracowników. Przychód tych podatników nie może być wyższy niż 5000 bazowych wskaźników (53 000 EUR) w ciągu dwóch poprzednich kwartałów.

---

33 O podatkach od dochodu i zysku: Ustawa RB z dn. 22 grudnia 1991 r. Nr 1330–XII (w red. Ustawy z dn. 18.11. 2004 r. Nr 338–Z) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB,2001, cz. 1, p. 2, art. 9, Nr 2/317.

34 O uproszczonym systemie opodatkowania dla podmiotów małej przedsiębiorczości: Ustawa RB z dn. 31.12.1997 r. Nr 121–Z (w red. 03.08.2004) // Dziennik Ustaw Zgromadzenia Narodowego RB, 1998, Nr 5; NRAP, 1999, Nr 2–3; 2001, Nr 4, 2/228; 2004, Nr 128, 2/1058.

Dokumentem potwierdzającym prawo do stosowania uproszczonego systemu opodatkowania jest patent, wydany przez organ podatkowy (po uiszczeniu opłaty) w miejscu rejestracji podatnika. Wartość patentu określana jest przez obwodowe rady i Mińską Radę Miejską i zróżnicowany w zależności od rodzaju działalności ekonomicznej podatnika.

Uproszczony system opodatkowania nie obejmuje:

- przedsiębiorstw i przedsiębiorców produkujących towary akcyzowe;
- banków i innych instytucji kredytowo–bankowych, prowadzących licencjonowaną działalność finansową;
- funduszy inwestycyjnych;
- przedsiębiorstw i przedsiębiorców produkujących i (lub) sprzedających wyroby jubilerskie z metali szlachetnych i kamieni;
- przedsiębiorstw i przedsiębiorców zajmujących się organizacją i prowadzeniem przedsięwzięć rozrywkowych i domów gry;
- podmiotów dokonujących operacji na rynku papierów wartościowych.

Przedmiotem opodatkowania w uproszczonym systemie jest globalny dochód otrzymany ze sprzedaży produkcji, towarów (prac, usług) w ciągu okresu sprawozdawczego. Jest on określany jako suma utargu ze sprzedaży produkcji, towarów (prac, usług), innego majątku i dochodów z operacji nie związanych bezpośrednio z produkcją i sprzedażą. Globalny dochód określany jest jako różnica między ceną sprzedaży i ceną nabycia towaru.

Stawka podatkowa przy uproszczonym systemie opodatkowania ustalana jest w wysokości 10% dochodu.

Ażeby przejść na uproszczony system opodatkowania, podatnik powinien złożyć odpowiedni wniosek i informacje o swojej działalności do właściwego organu podatkowego.

Decyzja o możliwości stosowania uproszczonego systemu opodatkowania lub umotywowana odmowa wydawana jest przez organ podatkowy w terminie 10 dni od daty złożenia wniosku.

Patent do przejścia na uproszczony system opodatkowania wydawany jest podatnikowi pod warunkiem braku zaległości w spłacie podatków, określonych świadczeń niepodatkowych zasilających budżet lub fundusze celowe.

Stosowanie przez podatników uproszczonego systemu opodatkowania może być wstrzymane w następujących przypadkach:

- z inicjatywy organu podatkowego – w razie niezachowania ustalonych warunków stosowania uproszczonego systemu;
- z inicjatywy podatnika – po podjęciu przezeń decyzji o przejściu na zasady ogólne płacenia podatku.

Zaprzestanie stosowania uproszczonego systemu opodatkowania z inicjatywy podatnika powinno być poprzedzone odpowiednim wnioskiem do organu podatkowego na 15 dni przed rozpoczęciem nowego kwartału.

Podatnicy, którzy przeszli na ogólny system opodatkowania nie mają prawa powrotu do uproszczonego systemu opodatkowania w ciągu bieżącego roku finansowego.

Przy uproszczonym systemie opodatkowania podatnik przelewa do budżetu dwa rodzaje wpłat: płatności tytułem spłaty rocznej wartości patentu oraz podatek (uproszczony).

Płatności tytułem spłaty rocznej wartości patentu są uiszczane przez podatnika w comiesięcznych ratach, równych 1/12 rocznej wartości pozwolenia, nie później niż 22 dnia miesiąca, poprzedzającego miesiąc, w którym była prowadzona działalność. Wymienione płatności są zaliczane na konto zobowiązań płatniczych z tytułu wpłaty podatku wg uproszczonego systemu opodatkowania.

Opłata podatku wg uproszczonego systemu opodatkowania prowadzona jest na podstawie wyników działalności gospodarczej za okres rozliczeniowy (kwartał); nie później niż 22 dnia miesiąca następującego po okresie rozliczeniowym (kwartale).

Rozliczenie sum należnych do zapłaty wypełnia się na specjalnej deklaracji. Wypełnione rozliczenie przedstawiane jest w urzędzie podatkowym nie później niż 20 dnia miesiąca, następującego po kwartale rozliczeniowym. Zapłacona roczna wartość patentu (pozwolenia)

i suma podatku przy uproszczonym sposobie opodatkowania podlegają podziałowi na budżety – republikański i lokalny w stosunku 60% do 40%.

6. Opodatkowanie dochodu producentów rolnych

Jednolity podatek dla producentów rolnych na Białorusi wprowadzony został zgodnie z Dekretem Prezydenta RB z dn. 13. lipca 1999 r. o wprowadzeniu jednolitego podatku dla wytwórców produkcji rolnej[35]. Wprowadzenie jednolitego podatku zainicjowane było koniecznością uproszczenia systemu podatkowego państwa w całości i systemu opodatkowania producentów rolnych w szczególności.

Podatnikami podatku są wszystkie przedsiębiorstwa, instytucje, spółki gospodarcze i stowarzyszenia, spółdzielnie produkcyjne mające status osób prawnych i zajmujące się prowadzeniem produkcji roślinnej (oprócz kwiatów i roślin dekoracyjnych), zwierzęcej (oprócz chowu zwierząt futerkowych), hodowlą ryb i pszczelarstwem.

Płacenie jednolitego podatku uwalnia producentów rolnych od szeregu obowiązków podatkowych wobec budżetu, odpisów na fundusze budżetowe i pozabudżetowe.

Przejście na jednolity podatek jest dobrowolne i zależy od woli podatnika. Osoby zainteresowane powinny przedstawić we właściwym urzędzie podatkowym wniosek o ustalonym wzorze i informacje na temat działalności finansowo–gospodarczej.

Organ podatkowy obowiązany jest wydać decyzję o przejściu na jednolity podatek lub umotywowaną odmowę w terminie 10. dni od daty złożenia wniosku.

Przedmiotem opodatkowania jednolitym podatkiem dla wytwórców produkcji rolnej jest utarg, określany jako suma środków z tytułu sprzedaży produkcji, innego majątku i dochodów z operacji nie związanych bezpośrednio z produkcją i sprzedażą.

---

35 O wprowadzeniu jednolitego podatku dla producentów produkcji rolnej: Dekret Prezydenta RB z dn. 13 . 07. 1999 r. Nr 27 (w red. 20.04.2005 r. Nr 4) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 1999, 3 54, 1/481; 2002, Nr 23, 1/3502; 2005, Nr 69, 1/6387.

W celu wsparcia gospodarstw chłopskich (farmerskich) w ciągu 3 lat od momentu ich rejestracji przewidziane jest ulgowe ustalanie utargu, opodatkowanego jednolitym podatkiem. Stawka jednolitego podatku ustalona jest w procentach w zależności od globalnego utargu i wynosi 5%.

Wytwórcy produkcji rolnej, którzy w bieżącym roku finansowym przeszli na ogólny system opodatkowania, nie mają prawa w tym roku ponownie pretendować do przejścia na jednolity podatek.

Opłata jednolitego podatku dokonywana jest wg wyników działalności gospodarczej wytwórców produkcji rolnej za miesiąc rozliczeniowy, na podstawie rozliczenia nie później niż 22. dnia miesiąca, następującego po okresie rozliczeniowym. Rozliczenia tego podatku dokonuje się w ustalonej formie i składa się do urzędu podatkowego do 20 dnia miesiąca, następującego po miesiącu rozliczeniowym.

Kwota jednolitego podatku zaliczana jest do dochodu budżetu republikańskiego i w dalszej kolejności podlega rozdzieleniu między budżet republikański i budżety lokalne zgodnie z normatywami, uchwalonymi przy zatwierdzaniu budżetu na kolejny rok finansowy.

7. Opodatkowanie dochodu indywidualnych przedsiębiorców

Jednolity podatek dla indywidualnych przedsiębiorców na Białorusi został wprowadzony Dekretem Prezydenta RB z dnia 17. maja 2001 r. o wprowadzeniu jednolitego podatku dla indywidualnych przedsiębiorców i innych osób fizycznych, prowadzących sprzedaż towarów, prac, (usług), i o niektórych zagadnieniach związanych z wymienioną działalnością. Podstawę prawną pobierania tego rodzaju podatku stanowi dekret Prezydenta RB z dnia 18.07.2005 r. o niektórych środkach regulacji działalności gospodarczej.[36]

Wraz z wprowadzeniem jednolitego podatku w sposób zasadniczy została zmieniona koncepcja opodatkowania indywidualnych przedsiębiorców – wysokość podatku nie jest uzależniona od obrotu towarowe-

36 O niektórych środkach regulacji działalności przedsiębiorczej w Dekrecie Prezydenta RB z dn. 18.07. 2005 r. Nr 285: Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2002, Nr 103, 1/6561.

go i faktycznie uzyskanych dochodów z tytułu prowadzenia działalności przedsiębiorczej. To pozwoliło w sposób zasadniczy uprościć tryb pobierania podatków od indywidualnych przedsiębiorców kosztem zniesienia niektórych wcześniej obowiązujących procedur: wykorzystania odrywanych talonów i kas stymulujących; prowadzenia pełnej ewidencji zgodnie z obowiązującymi regułami; comiesięcznego składania sprawozdania do organów podatkowych.

Wraz z wprowadzeniem jednolitego podatku od indywidualnych przedsiębiorców i innych osób fizycznych, prowadzących sprzedaż towarów (prac, usług), jego podatnicy zwolnieni są od opłaty następujących podatków i opłat:

- podatku dochodowego;
- podatku VAT (za wyjątkiem VAT zapłaconego przez indywidualnych przedsiębiorców za towary, wwiezione na obszar celny RB);
- podatku za wykorzystanie zasobów przyrody (podatku ekologicznego);
- lokalnych podatków i opłat, płaconych przez indywidualnych przedsiębiorców.

Za podatników jednolitego podatku od indywidualnych przedsiębiorców na terytorium RB uznaje się:

- obywateli RB i bezpaństwowców, zarejestrowanych jako indywidualni przedsiębiorcy w sferze sprzedaży przez osoby fizyczne towarów, prac (usług), a także przy ich detalicznej sprzedaży przez punkty sprzedaży;
- obywateli RB, nie będących indywidualnymi przedsiębiorcami, jednorazowo (niesystematycznie) prowadzącymi sprzedaż w punktach sprzedaży towarów, wyprodukowanych, przerobionych lub nabytych w celu sprzedaży;

Do punktów sprzedaży towarów (prac, usług) zaliczamy:

- namioty, kioski, pawilony, małe kawiarnie, letnie kawiarnie, inne punkty drobnej detalicznej sieci handlowej;
- miejsca wydzielone do handlu na rynkach niestacjonarnej sieci handlowej;

– miejsca wydzielone do handlu z przeznaczeniem dla osób fizycznych i prawnych;
– miejsca wydzielone na placach handlowych, należących do indywidualnych przedsiębiorców na prawie własności (oprócz sklepów).

Przedmiotem opodatkowania przy płaceniu jednolitego podatku jest prowadzenie działalności gospodarczej. Wykaz rodzajów działalności, objętych jednolitym podatkiem jest ustalany przez państwo.

Stawki jednolitego podatku ustalone są w postaci określonych miesięcznych płatności w Euro i zróżnicowane w zależności od rodzaju prowadzonej działalności.

Obwodowe Rady Deputowanych i Rada Deputowanych Mińska mają prawo do dokonywania korekty stawek podatkowych jednolitego podatku w zależności:

– od statusu miejscowości, w której prowadzona jest działalność przedsiębiorcza: miasto Mińsk, miasto podporządkowane obwodowi, rejonowi, osady typu miejskiego, miejscowości wiejskie;
– od miejsca położenia punktu sprzedaży w granicach danej miejscowości: centrum, obrzeża, węzeł komunikacyjny itp.;
– od odległości punktu sprzedaży od przystanków transportu pasażerskiego;
– od systemu pracy punktu sprzedaży: na jedną zmianę, całodobowo itp.;
– od klasyfikacji punktu sprzedaży: kiosk, pawilon itp.;
– od innych właściwości i warunków prowadzonej działalności.

Ulgowe (zmniejszone) stawki jednolitego podatku przewidziane są w następującej wysokości i dla następujących kategorii podatników:

– dla obywateli po raz pierwszy zarejestrowanych jako indywidualni przedsiębiorcy; stawki obniżone są o 25% od stopy podatkowej (w ciągu pierwszych trzech miesięcy od daty rejestracji w urzędzie);
– dla indywidualnych przedsiębiorców – emerytów i rencistów – stawki obniżone są o 20% od stopy podatkowej.

W przypadku kiedy podatnik ma dwie podstawy do zastosowania ulgowej stawki, to opodatkowanie odbywa się wg stawki obniżonej o 45%.

Od jednolitego podatku w całości zwolnieni są indywidualni przedsiębiorcy i inne osoby fizyczne, które zajmują się:

- chowem zwierząt (oprócz chowu zwierząt futerkowych);
- produkcją roślin (oprócz kwiatów i nasion);
- pszczelarstwem;
- zielarstwem, sprzedażą jagód, grzybów, orzechów i innych dziko rosnących roślin.

W celu potwierdzenia swojego prawa do ulgi z tytułu prowadzenia produkcji zwierzęcej i roślinnej podatnicy okazują w urzędzie podatkowym zaświadczenie, że sprzedawane przez nich produkty zostały wyprodukowane na gruntach własnego gospodarstwa.

Indywidualni przedsiębiorcy samodzielnie obliczają należny do zapłaty za okres rozliczeniowy jednolity podatek, wychodząc od ustalonych stawek podatku i przyznanych ulg.

Jeżeli działalność trwała mniej niż 15 dni w miesiącu, wysokość jednolitego podatku określa się poprzez pomnożenie ustalonej stawki jednolitego podatku przez wskaźnik 0,04 i przez faktyczną ilość dni prowadzonej działalności. Przy czym indywidualni przedsiębiorcy przed rozpoczęciem takiej działalności zobowiązani są do przedstawienia w urzędzie podatkowym wniosku ze wskazaniem okresu (czasu trwania) tejże działalności. Jeżeli wniosek nie zostanie złożony lub działalność będzie prowadzona ponad 15 dni w miesiącu, wtedy jednolity podatek jest obliczany wg ogólnego schematu, bez korygowania i wskaźnika 0,04 i bez uwzględnienia liczby dni prowadzonej działalności.

Jeżeli działalność była prowadzona przez więcej niż 15 dni w miesiącu kalendarzowym, wysokość jednolitego podatku określana jest w sposób przewidziany dla indywidualnych przedsiębiorców.

Przy sprzedaży kilku rodzajów produkcji (prac, usług) opłata jednolitego podatku dokonywana jest wg tego rodzaju prac (usług), dla którego ustalona jest najwyższa stawka.

Przy sprzedaży towarów nie wyprodukowanych w RB (oprócz towarów akcyzowych, podlegających oznakowaniu znakami akcyzy) do ustalonej stawki podatku stosuje się podwyższony wskaźnik 1,3 niezależnie od udziału tych towarów w asortymencie handlowym.

Przy sprzedaży towarów (prac, usług) w kilku punktach sprzedaży jednolity podatek płacony jest za każdy punkt sprzedaży oddzielnie.

Obywatelom RB, nie będącym indywidualnymi przedsiębiorcami, obcokrajowcami i bezpaństwowcami jednolity podatek obliczany jest przez urząd podatkowy w zależności od rodzaju działalności przedsiębiorcy i ustalonych stawek podatkowych.

Indywidualni przedsiębiorcy płacą jednolity podatek co miesiąc, nie później niż 28. dnia miesiąca poprzedzającego miesiąc prowadzenia działalności przedsiębiorczej. Przy prowadzeniu działalności mniej niż 15 dni w miesiącu podatek płacony jest przed rozpoczęciem działalności.

8. Opodatkowanie dochodu z gier

8.1. Podmiot podatku

Podatek od gier został wprowadzony Dekretem Prezydenta RB z dnia 1. grudnia 1998 r. o środkach regulacji biznesu gier w RB. Przed wprowadzeniem Dekretu dochody z kasyn i gier opodatkowane były zgodnie z ustawą z dn. 22. grudnia 1991 r. o podatkach od dochodu i przychodu przedsiębiorstw, zrzeszeń, organizacji.[37] Prowadzenie działalności w zakresie gier jest uregulowane Dekretem Prezydenta RB o zatwierdzeniu prawa do prowadzenia działalności w sferze zakładów i gier na terytorium RB.[38]

---

37 O podatkach od dochodu i zysku: Ustawa RB z dn. 22.12.1999 r. Nr 1330–XII (w red. z dn. 18.11.2004) // Dziennik Ustaw Rady Najwyższej RB, 1992, Nr 12, art. 206,; 1993, Nr 3, art.27; 1994, Nr 3, art. 24; 1994, Nr 11, art. 151; 1995, Nr 6, art. 57; 1996, Nr 12, art. 158; 1996, Nr 12, art. 158; 1996, Nr 35, art. 630; 1997, Nr 28, art. 484; 1997, Nr 36, art. 768; 1999, Nr 21, art. 340; 1999, Nr 34–34, art. 522; NRAP RB, 2000, Nr 13, 2/142; 2001, Nr 4, 2/228; 2001, Nr 73, 2/794; 2002, Nr 8, 2/835; 2002, Nr 87, 2/883; 2003, Nr 3, 2/915; 2003, Nr 8, 2/932; 2004, Nr 4, 2/1009; 2004, Nr 189, 2/1087.

38 O zatwierdzeniu Prawa do prowadzenia działalności w sferze biznesu gier na terytorium RB: Dekret Prezydenta RB z dn. 10.01.2005 r. Nr 9 // NRAP RB, 2005, Nr 5, 1/6157.

Prowadzenie gier jest działalnością gospodarczą, której nie towarzyszy sprzedaż produkcji (towarów, prac, usług) i związana jest z pozyskiwaniem dochodów przez domy gry z organizowania gier hazardowych i zakładów w postaci wygranych i opłat za ich prowadzenie. Przez dom gier rozumiemy przedsiębiorstwo, w którym na podstawie licencji na prowadzenie działalności w dziedzinie zakładów i gier organizowane są gry hazardowe i przyjmowane są stawki zakładów: kasyno, totalizator, biura bukmacherskie, salony automatów do gier i inne domy (miejsca) gier.

Podatnikami podatku od gier są instytucje i osoby fizyczne prowadzące działalność w zakresie organizacji gier i zakładów.

8.2. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania

Podatkiem obciążone są następujące rodzaje obiektów związanych z prowadzeniem gier i zakładów: stoły do gier, przeznaczone do gier hazardowych, w których dom gier uczestniczy poprzez swoich przedstawicieli jako strona lub organizator (obserwator), automaty do gier, kasy totalizatora i biur bukmacherskich.

Ogólna liczba przedmiotów opodatkowania każdego podmiotu prowadzącego ten rodzaj działalności podlega obowiązkowej rejestracji w organach podatkowych (z wydaniem świadectwa rejestracji).

Przy zarejestrowaniu nowego przedmiotu opodatkowania do dnia 15. bieżącego miesiąca (włącznie) kwota podatku wpłacana jest wg ustalonej stawki, po 15. wg stawki zmniejszonej o 50%.

8.3. Stawki podatku

Stawki podatku od gier na jednostkę przedmiotu opodatkowania za jeden miesiąc ustalone są w Euro ze zróżnicowaniem dla Mińska, centrów obwodowych i innych miejscowości.

Przedmiot opodatkowania	Miesięczna stawka podatku na jednostkę przedmiotu opodatkowania (w euro)		
	Mińsk	Obwodowe centra	Inne miejscowości
Kasa biura bukmacherskiego	200	150	130
Kasa totalizatora	1500	1400	1300
Automaty do gry	100	90	80
Stoły do gry:			
kasyno do 10 stołów	3500	3500	2500
kasyno ponad 10 stołów	4000	3500	3000

8.4. Tryb i warunki płatności

Kwoty podatku określane są przez podatnika samodzielnie, w zależności od ilości zarejestrowanych przedmiotów podlegających opodatkowaniu i stawek podatku. Opłata podatku jest dokonywana nie później niż 22. dnia miesiąca następującego po miesiącu rozliczeniowym. Rozliczenie podatku przedstawiane jest w urzędzie podatkowym nie później niż 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu rozliczeniowym w miejscu rejestracji podatnika.

Podatek od gier płacony jest w białoruskich rublach wg oficjalnego kursu, ustalonego przez Narodowy Bank RB dla białoruskiego rubla w stosunku do Euro na pierwszy dzień rozliczeniowego miesiąca.

Kwota podatku od gier dzielona jest między budżet republikański i lokalny co roku, zgodnie z ustawą RB o budżecie na kolejny rok finansowy.

9. Opodatkowanie dochodu z loterii

W RB obowiązuje wyłączne prawo państwa do prowadzenia działalności w zakresie organizowania i prowadzenia loterii. W czasie przeprowadzania loterii sprzedażą biletów loteryjnych mogą zajmować się państwowe osoby prawne albo osoby prawne, na decyzje których może wpływać państwo, posiadające pakiet kontrolny akcji (udziałów, wkładów).

Organizowanie i przebieg loterii prowadzone jest na terytorium RB tylko przez państwową osobę prawną, mającą specjalne pozwole-

nie (licencję) na działalność loteryjną. Specjalne pozwolenie (licencja) na działalność loteryjną wydawana jest po przedstawieniu w Ministerstwie Finansów warunków przeprowadzania loterii, zatwierdzonych przez założyciela (fundatora) loterii i uzgodnionych ze wskazanym ministerstwem lub obwodowym komitetem wykonawczym (miejskim komitetem wykonawczym Mińska), na którego terytorium planowane jest przeprowadzenie lokalnej loterii. Pomimo specjalnego pozwolenia (licencji) na prowadzenie tej działalności, prawo organizatora na przeprowadzenie loterii musi być potwierdzone świadectwem państwowej rejestracji. Licencja nie jest wymagana przy sprzedaży biletów loteryjnych.

Założycielem loterii może być republikański lub lokalny organ wykonawczy i zarządzający, podejmujący w ramach swoich kompetencji decyzje o utworzeniu loterii, zatwierdzający warunki jej przeprowadzania oraz ponoszący odpowiedzialność za powołanie i prowadzenie danej loterii.

Opodatkowanie działalności loteryjnej w RB reguluje ustawa o podatku od dochodu z tytułu prowadzenia działalności loteryjnej.[39]

9.1. Podmiot podatku

Podatnikami tego podatku są organizatorzy loterii, czyli państwowe osoby prawne, posiadające licencje na prowadzenie działalności loteryjnej, działające zgodnie z warunkami jej przeprowadzenia.

9.2. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania

Przedmiotem opodatkowania jest dochód uzyskany z przeprowadzonej loterii. Podstawa opodatkowania przy obliczaniu podatku od dochodu określana jest jako różnica między sumą utargu z organizowanej loterii i sumą obliczonego funduszu nagród loterii. Fundusz nagród kształtuje się w wysokości 45–50% ogólnej ilości sprzedanych biletów loteryjnych. Fundusz nagród loterii nie jest dochodem organizato-

39 O podatku od dochodu z prowadzenia działalności loteryjnej: Ustawa RB z dn. 10.01.2000 r. Nr 356–Z // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2000, Nr 7, 2/131.

ra loterii i wykorzystywany jest wyłącznie do wypłaty wygranych dla uczestników loterii.

9.3. Stawki podatku. Tryb i warunki płatności

Podatek od dochodów z działalności loteryjnej obliczany jest wg stawki 8%. Suma podatku podlegająca zapłacie obliczana jest w kwocie wzrastającej po zakończeniu każdego okresu podatkowego, jako iloczyn stawki podatkowej i podstawy opodatkowania, obliczonej za okres podatkowy. Okresem podatkowym jest każdy miesiąc kalendarzowy.

Podatnicy co miesiąc, nie później niż 20. dnia miesiąca, następującego po miesiącu rozliczeniowym, przedstawiają organowi podatkowemu rozliczenie podatku od dochodu z działalności loteryjnej. Rozliczenie przedstawiane jest niezależnie od tego, czy w danym miesiącu powstało zobowiązanie do zapłacenia podatku.

Podatek od dochodu z prowadzenia działalności loteryjnej płacony jest przez podatników co miesiąc, nie później niż 22. dnia miesiąca, następującego po minionym okresie podatkowym.

Sumy podatku od dochodu zaliczane są:

- do republikańskiego budżetu – z loterii republikańskich;
- do lokalnych budżetów – z loterii lokalnych.

10. Opodatkowanie dochodu osób fizycznych

W systemie podatkowym szczególną rolę spełnia podatek dochodowy od osób fizycznych. Sposób pobierania podatku dochodowego w RB wprowadzony został zgodnie z ustawą RB z dn. 21.12.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.[40]

W ciągu ostatnich dziesięciu lat ustawa ta uległa istotnym zmianom. Obecnie sposób obliczania i zapłaty podatku dochodowego od osób fi-

40 O podatku dochodowym od osób fizycznych: Ustawa RB z dn. 21.12.1991 r. Nr 1327–XII (w red. z dn. 24.07.2002) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 1999, Nr 21, 2/22; 2000, Nr 7, 2/134; 2000, Nr 64, 2/179; 2001, Nr 63, 2/786.

zycznych reguluje – poza tą ustawą – Dekret Prezydenta RB z dn. 15.02. 2002 r. o niektórych zagadnieniach regulacji płacy minimalnej.[41]

10.1. Podmiot podatku

Podatnikami podatku dochodowego są:

- obywatele RB;
- obcokrajowcy i bezpaństwowcy, stale przebywający na terytorium RB (jeżeli okres ich pobytu przekracza 183 dni w roku kalendarzowym);
- osoby nie zaliczane do stale przebywających na terytorium RB (tj. przebywające na terytorium RB 183 dni lub mniej).

10.2. Przedmiot podatku

Przedmiotem opodatkowania jest łączny dochód osoby fizycznej, uzyskany przez nią w roku kalendarzowym, zarówno w formie pieniężnej (w białoruskich rublach i walucie zagranicznej), jak i w naturze. Opodatkowaniu podlega dochód uzyskany przez obywateli i osoby stale przebywające na terytorium RB, ze źródeł w RB i za jej granicami; przez obcokrajowców – ze źródeł w RB.

Przez dochód osoby fizycznej rozumiane są jakiekolwiek uzyskane (naliczone) środki finansowe i dochody w naturze. Katalog dochodów podlegających opodatkowaniu w RB jest dosyć szeroki. Głównymi z nich są:

- zarobki, premie i inne wynagrodzenia, związane z wykonywaniem obowiązku pracy, w tym również na kilku stanowiskach (lub w kilku instytucjach), stypendia wypłacane lekarzom –stażystom, aspirantom, doktorantom i adiutantom;
- dochody za pracę wykonywaną na podstawie umowy cywilno–prawnej;
- dodatkowe dochody z tytułu indeksacji;

41 O niektórych zagadnieniach regulacji płacy minimalnej: Dekret Prezydenta RB z dn. 15.02. 2002 Nr 3 // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 2002, Nr 23, 1/3501.

- dochody powstające w wyniku sfinansowania przez zakłady pracy różnego rodzaju skierowań (np. na wczasy lecznicze), usługi medyczne i bytowe, obniżki kosztów żywienia, nabycia biletów przejazdowych, różnego rodzaju abonamentów, wycieczek, opłat za naukę w szkołach;
- dochody z dzierżawy i najmu;
- kwoty składek ubezpieczeniowych, jeżeli wnoszone są za osobę fizyczną ze środków osób prawnych i (lub) przedsiębiorców, poza przypadkami, kiedy pracodawcy dokonują obowiązkowego ubezpieczenia swoich pracowników w trybie ustanowionym przez prawo RB.

Dochody w naturze dla celów opodatkowania uwzględniane są wg cen regulowanych (taryf), w przypadku braku takowych – wg cen wolnych (taryf) w dniu obliczania dochodu osoby fizycznej u danej osoby prawnej lub przedsiębiorcy (źródła wypłaty dochodu).

Dochody w naturze uzyskane od osób fizycznych nie będących przedsiębiorcami uwzględniane są wg cen (rynkowych lub regulowanych), jakie ukształtowały się w dniu uzyskania dochodu. Cena produkcji (towarów, prac, usług) ukształtowana na dzień uzyskania dochodu określana jest na podstawie oficjalnej informacji o cenach, zawartych w specjalnych krajowych i zagranicznych informatorach, katalogach, periodykach, materiałach informacyjnych przedsiębiorstw handlowych, opiniach na temat wartości majątku przygotowanych przez instytucje i przedsiębiorców, zajmujących się działalnością szacunkową.

Dochody w naturze, uzyskane od osób fizycznych nie będących przedsiębiorcami, na podstawie umowy darowizny, zamiany, renty ustalane są w wysokości nie niższej niż wartość szacunkowa takiego majątku, określana zgodnie z prawem przez upoważnione organy państwowe.

Dochody w zagranicznej walucie dla celów opodatkowania przeliczane są na białoruskie ruble wg kursu Narodowego Banku RB w dniu ich uzyskania. Datą uzyskania dochodu od agenta podatkowego na terytorium RB jest dzień pracy, poprzedzający dzień otrzymania środków pieniężnych w banku i przelania podatków do budżetu. Datą uzy-

skania dochodu przez osobę fizyczną w innych przypadkach jest dzień jego otrzymania.

Opłata podatku od dochodów uzyskanych w obcej walucie dokonywana jest na życzenie podatnika w białoruskich rublach lub obcej walucie, zakupywanej przez banki RB.

W ciągu roku kalendarzowego obliczanie podatku odbywa się w sposób i w wysokości przewidzianej dla odpowiedniej kategorii podatników w postaci zaliczek (comiesięcznych, kwartalnych). Po zakończeniu roku kalendarzowego następuje obliczenie podatku za cały rok; wówczas następuje uwzględnienie zaliczek.

10.3. Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania jest łączny roczny dochód, który określany jest po zakończeniu roku kalendarzowego jako ogólna suma wszystkich dochodów (oprócz dochodów wyłączonych) osoby fizycznej, uzyskanych ze wszystkich źródeł za rok kalendarzowy, zarówno w formie pieniężnej, jak i w naturze.

Do łącznego dochodu osoby fizycznej nie zaliczają się:

- kwoty otrzymane przez nią z tytułu świadczeń ubezpieczeniowych w związku z zaistnieniem sytuacji przewidzianych w ustawie;
- kwoty wyrównania przez asekuranta wydatków osoby fizycznej – ubezpieczonego, poniesionych w związku z wyjaśnieniem okoliczności zdarzenia, ustaleniem wysokości szkody, wydatków sądowych, a także innych wydatków ubezpieczonego wyrównanych przez ubezpieczyciela zgodnie z obowiązującym prawem RB i warunkami umowy ubezpieczenia;
- środki wydatkowane przez osoby prawne lub przedsiębiorców na organizację masowych imprez kulturalnych (prezentacji, jubileuszy, bankietów i innych analogicznych przedsięwzięć związanych z prowadzoną przez nich działalnością); sumy poniesionych przez nich wydatków przedstawicielskich (na przyjęcia i obsługę delegacji i poszczególnych osób, w tym nie będących obcokrajowcami);

- kwoty uzyskane w związku z rekompensatą za wyrządzoną szkodę (odszkodowania);
- różnice w wysokości kwot ustalonych przez szkoły w charakterze czesnego za świadczone przez nie usługi dla różnych kategorii uczących się (niezależnie od kryterium);
- kwoty w wysokości faktycznych wydatków pracodawcy na przeprowadzenie obowiązkowych wstępnych (przy przyjmowaniu do pracy) i okresowych (w czasie zatrudnienia) badań lekarskich;
- wydatki osób prawnych i przedsiębiorców na opłatę za usługi wynikające z zaangażowania do pracy osób fizycznych, ich meldunek i mieszkanie, jeżeli prawo RB nakłada na nich obowiązek ponoszenia takich wydatków;
- koszty kształcenia pracowników w systemie podnoszenia kwalifikacji, przeszkolenia kadr;
- koszty usług medycznych, świadczonych przez jednostki służby zdrowia, będące na utrzymaniu lub finansowane przez osoby prawne i przedsiębiorców na warunkach częściowego udziału, zgodnie z zawartymi umowami (art. 2).[42]

Suma opodatkowanego dochodu określana jest oddzielnie dla każdego rodzaju dochodu, w zależności od ustalonych stawek podatku.

10.4. Ulgi podatkowe

System ulg w podatku dochodowym jest bardzo szeroki. Prawodawstwo RB zwalnia z opodatkowania podatkiem dochodowym szereg dochodów osób fizycznych i rodzajów wypłat (art. 3).[43]

Ustalone prawem ulgi udzielane są różnym kategoriom podatników i mają różne cele. Zgodnie z ustawodawstwem RB podatnicy podatku mają prawo do ulg standardowych, socjalnych, majątkowych i zawodowych.

---

42 O podatku dochodowym od osób fizycznych: Ustawa RB z dn. 21.12.1991 r. Nr 1327–XII (w red. z dn. 24.07.2002) // Narodowy rejestr aktów prawnych RB, 1999, Nr 21, 2/22; 2000, Nr 7, 2/134; 2000, Nr 64, 2/179; 2001, Nr 63, 2/786.

43 Ibidem.

Przy określaniu wysokości podstawy opodatkowania podatnik ma prawo do **potrąceń socjalnych**. W celach opodatkowania od dochodu potrącane są następujące kwoty:

- kwota w wymiarze wskaźnika bazowego – za każdy miesiąc roku;
- kwota poniesiona przez podatnika na utrzymanie dzieci i pozostających na jego utrzymaniu w wymiarze 2-krotnego wskaźnika bazowego na każde dziecko do 18. roku życia i na każdą osobę będącą na utrzymaniu za każdy miesiąc. Do osób będących na utrzymaniu w celach opodatkowania zaliczamy:
  a) dzieci, na utrzymanie których do osiągnięcia przez nie 18. roku życia potrącane są sumy w wysokości nie mniejszej niż przewidziane w egzekwowaniu alimentów – dla rodzica płacącego wskazane sumy;
  b) osoby znajdujące się na urlopie z tytułu opieki nad dziećmi do osiągnięcia przez nie 3. roku życia i nie mające innych dochodów;
  c) studenci i uczący się w systemie szkół dziennych, zdobywający średnie, pierwsze wyższe lub średnie specjalistyczne wykształcenie (za wyjątkiem znajdujących się na utrzymaniu państwa), słuchacze wydziałów przygotowawczych szkół stacjonarnych;
  d) osoby w wieku do 18 lat, znajdujące się na utrzymaniu kuratorów lub opiekunów.
- kwota w wymiarze 10. wskaźników bazowych za każdy miesiąc roku dla następujących kategorii podatników:
  a) osób, które zachorowały i przeszły chorobę popromienną, wywołaną skutkami katastrofy w Czarnobylskiej elektrowni atomowej; również osoby, które zostały inwalidami z tej samej przyczyny;
  b) osoby, które w latach 1986–1987 brały udział w likwidacji skutków katastrofy w Czarnobylu;
  c) Bohaterowie pracy socjalistycznej, Bohaterowie Związku Radzieckiego, Bohaterowie Białorusi, Kawalerowie Orderu Chwały, Chwały Pracy, Ojczyzny;

d) uczestnicy Wielkiej Wojny Ojczyźnianej.

- kwoty przeznaczone dla tych, którzy znajdują się w ewidencji osób wymagających polepszenia warunków mieszkaniowych, potrzebujących środków na budowę lub nabycie lokali mieszkaniowych, bądź na spłatę kredytów (w tym również odsetek), wykorzystanych na te cele, a także kwoty bezgotówkowej zapłaty za wydatki poniesione przez osoby prawne i przedsiębiorców na te cele i w interesie tej kategorii osób fizycznych;
- kwoty zapłacone przez podatnika w ciągu rozliczeniowego roku kalendarzowego dla szkół RB za swoje kształcenie, a także za naukę małżonka (małżonki) i (lub) swoich dzieci przy zdobywaniu pierwszego wyższego lub średniego specjalistycznego wykształcenia.

Mechanizm potrącania wymienionych kwot realizowany jest:

- od miesiąca powstania prawa do takich potrąceń na podstawie odpowiednich dokumentów, tj. od miesiąca narodzin dziecka, przyznania grupy inwalidzkiej itd.;
- w ciągu roku przez agenta podatkowego w miejscu podstawowego zatrudnienia (służby, nauki) osoby fizycznej;
- w przypadku braku podstawowego miejsca pracy (służby, nauki) – przez organ podatkowy na pisemny wniosek podatnika po okazaniu karty pracy lub przez przedsiębiorcę przy rozliczeniu podatku dochodowego za okres rozliczeniowy (kwartał) lub przez organ podatkowy. W przypadku braku karty pracy potrącenie dochodu u osoby fizycznej odbywa się przy obliczaniu podatku przez organ podatkowy na podstawie wniosku ze wskazaniem przyczyny braku karty pracy.

Przy uzyskaniu dochodu z kilku źródeł, potrącenia wyżej wymienionych kwot dokonuje się tylko w jednym z miejsc uzyskania dochodu, wybranym przez osobę fizyczną.

Potrącenia kwot wyżej wymienionych dokonuje się w wysokości nie przekraczającej sumy dochodu uzyskanego przez osobę fizyczną w ciągu roku kalendarzowego. Odpowiedzialność za zasadne otrzymanie wymienionych potrąceń spoczywa na osobie fizycznej.

Do ulg przeznaczonych na **ochronę socjalną osób fizycznych** należą:

- zapomogi z państwowego ubezpieczenia społecznego i państwowych świadczeń społecznych, oprócz zasiłków z tytułu czasowej niezdolności do pracy (w tym również z powodu opieki nad chorym dzieckiem), zasiłki państwowe: ciążowe i porodowe, związane z urodzeniem dziecka i opieką nad nim, na dzieci z ubogich rodzin, inwalidom od urodzenia, wielodzietnym i samotnym matkom, na dzieci żołnierzy odbywających zasadniczą służbę wojskową, na pochówek;
- wszystkie rodzaje emerytur (rent), przyznanych w sposób ustanowiony przez prawodawstwo RB;
- stypendia otrzymywane przez studentów, uczących się i słuchaczy szkół, a także sumy stypendiów wypłacanych w czasie nauki zawodu z państwowego funduszu wspierania zatrudnienia (jeżeli stypendia ustalane są i wypłacane przez osoby prawne i przedsiębiorców, to podlegają opodatkowaniu na ogólnie ustalonych zasadach);
- zasiłki dla bezrobotnych wypłacane z państwowego funduszu wspierania zatrudnienia, a także ze środków funduszu subsydiów dla częściowej kompensacji wydatków bezrobotnych w związku z ich przygotowaniami do działalności gospodarczej;
- zasiłki pieniężne wydawane przez państwo osobom fizycznym, poszkodowanym w związku z awarią w Czarnobylu, zgodnie z ustawą RB o ochronie socjalnej obywateli, poszkodowanych w katastrofie Czarnobylskiej elektrowni atomowej, a także wypłaty kompensacyjne pracodawcy, zgodnie z aktami prawnymi RB ze środków budżetu republikańskiego, przeznaczonych na pokrycie wydatków związanych z likwidacją skutków katastrofy w Czarnobylskiej elektrowni atomowej;
- alimenty otrzymywane przez osoby fizyczne. Wyjątek stanowią kwoty alimentów wpływających z zagranicy na utrzymanie zdolnego do pracy obywatela;

– jednorazowe bezzwrotne subsydia udzielane zgodnie z prawem RB na budownictwo (rekonstrukcję) lub zakup lokali mieszkalnych dla osób czekających na polepszenie warunków mieszkaniowych, a także wkłady (części) zwracane osobom fizycznym po zaprzestaniu budowy mieszkań i domów mieszkalnych.

Pomoc materialna i inne wypłaty na cele ochrony socjalnej to:

– pomoc materialna udzielana w podstawowym miejscu pracy (służby, nauki) przez osoby prawne i przedsiębiorców jednemu z bliskich krewnych zmarłego pracownika (w tym również emeryta wcześniej pracującego u pracodawców), a także pomoc materialna udzielana pracownikom (emerytom wcześniej pracującym u tych pracodawców) w związku ze śmiercią bliskich krewnych – w wysokości do 500. wskaźników bazowych w każdym przypadku;
– pomoc materialna, wartość upominków, środki na cele ochrony socjalnej wypłacane w podstawowym miejscu pracy (służby, nauki) osobom fizycznym przez osoby prawne i przedsiębiorców – w wysokości do 30. wskaźników bazowych w ciągu roku.
– wypłaty pieniężne na wychowanie dzieci w rodzinnych domach dziecka, rodzinach zastępczych, wydawane na żywienie, zakup odzieży, obuwia, drobnego sprzętu gospodarstwa domowego, środków higieny osobistej, gier, książek, a także na rozwój kulturalny;
– wartość skierowań do uzdrowisk dla dzieci w wieku do 18 lat, opłacanych kosztem środków ubezpieczenia socjalnego; upominki dla dzieci do 18. roku życia, opłacane ze środków osób prawnych i (lub) przedsiębiorców w granicach 10. wskaźników bazowych na 1. dziecko w ciągu roku kalendarzowego w momencie wydania.

Dochody z tytułu **wykonania poszczególnych prac i rodzajów działalności** (w formie pieniężnej i naturze):

– dochody uzyskane w formie zapłaty za pracę obywateli RB, którzy skierowani są do pracy w organach integracyjnych za granicą;

- dochody w formie zapłaty za pracę i inne kwoty w obcej walucie uzyskane przez osoby fizyczne od organów państwowych i innych osób prawnych (wg wykazu ustalonego przez Rząd RB), które skierowały je do pracy za granicą;
- dochody uzyskane z tytułu wykonywanych obowiązków, obliczone w dniu republikańskiego czynu społecznego i przelane zgodnie z przeznaczeniem określonym przez Rząd RB;
- dochody uzyskane przez osoby fizyczne ze sprzedaży produkcji zwierzęcej (oprócz zwierząt futerkowych), roślinnej i pszczelarskiej, poza dochodami ze sprzedaży kwiatów i nasion;
- dochody uzyskane przez uczniów szkół ogólnokształcących i zawodowo–technicznych za wykonane przez nich prace związane z procesem nauki i produkcji;
- dochody uzyskane przez osoby prawne i przedsiębiorców z dostaw ziół, jagód, grzybów, orzechów i innych roślin dziko rosnących jako półfabrykatów w celu przerobu lub sprzedaży;
- dochody uzyskane przez osoby prawne i (lub) przedsiębiorców ze zbiórki surowców wtórnych zgodnie z wykazem, zatwierdzanym przez Biełkoopsojuz (Białoruski związek spółdzielni) i państwowe zjednoczenie „Biełwtormet"(Białoruski przerób odpadów metali);
- wartość ziarna i pasz objętościowych uzyskiwanych przez kołchozy (rolnicze spółdzielnie produkcyjne), sowchozy (państwowe unitarne przedsiębiorstwa) i inne instytucje rolnicze jako zapłata w naturze i wydanie w naturze – w wysokości do 60. wskaźników bazowych w ciągu roku kalendarzowego w momencie wydania.

Dochody uzyskane przez osoby fizyczne z **odpłatnego zbycia rzeczy, w tym**:

- dochody uzyskane przez osoby fizyczne z odpłatnego zbycia (sprzedaż, zamiana) należących do nich przez 5 lat jednego mieszkania, domu mieszkalnego, domu letniskowego, domku działkowego z zabudowaniami gospodarczymi, garażu, działki ziemi;

– dochody uzyskane przez osoby fizyczne ze zbycia w ciągu roku kalendarzowego jednego samochodu lub innego środka transportu; ze zbycia innego majątku (za wyjątkiem papierów wartościowych) należącego do osób fizycznych.

Dochody z tytułu **spadku, darowizny, bezpłatnej pomocy**, w tym:

– dochody w formie pieniężnej i naturze uzyskane od osób fizycznych, zarówno w RB, jak i za jej granicami, w postaci spadku, a także dochody uzyskane jako darowizna od bliskich krewnych (rodziców, dzieci, przysposabiających i przysposobionych, braci i sióstr, dziadka, babki, wnuków, małżonków) – niezależnie od ich wielkości; innych osób fizycznych, stale przebywających na terytorium RB – w granicach 500. wskaźników bazowych w roku; osób prawnych – w granicach 150. wskaźników bazowych w roku;
– pomoc techniczna i inne rodzaje udzielanej osobom fizycznym bezpłatnej zagranicznej pomocy, zgodnie z projektami i programami zaaprobowanymi przez Prezydenta RB lub Rząd RB, a także zgodnie z międzynarodowymi umowami RB w formie pieniężnej i naturze. Inna bezpłatna pomoc (pomoc humanitarna) niezależnie od jej wysokości podlega opodatkowaniu na ogólnych zasadach, za wyłączeniem przypadków, kiedy taka pomoc zwolniona jest od opodatkowania podatkiem dochodowym w trybie ustalonym Dekretem Prezydenta RB z dnia 28. listopada 2003 r. o uzyskaniu i wykorzystaniu bezpłatnej pomocy zagranicznej;
– działalność dobroczynna (dary, ofiary), udzielana przez osoby prawne (w tym również spółki inwalidzkie) lub osoby fizyczne – w granicach do 300. wskaźników bazowych w ciągu roku kalendarzowego w momencie wypłaty; w postaci sprzętu medycznego trwałego i (lub) preparatów medycznych albo w formie pieniężnej na ich opłatę.

Wszystkie rodzaje przewidzianych przez prawo RB **wypłat kompensacyjnych** w granicach norm, ustanowionych prawem (za wyjątkiem kompensaty za niewykorzystany urlop, kompensaty za korzystanie ze środków transportu, urządzeń, instrumentów i sprzętu należącego

do pracownika), w tym również związanych z wykonywaniem przez osobę fizyczną obowiązków służbowych (włączając przejazd do pracy w innej miejscowości i pokrycie wydatków delegacyjnych);

- odszkodowanie za utratę zdolności do pracy, związane z kalectwem lub innym uszkodzeniem zdrowia, a także w związku ze stratą żywiciela;
- odszkodowanie za szkody wyrządzone przez bezprawne działania organów dochodzeniowych, śledczych, prokuratury i sądu.

Oprócz tego prawodawca ustanowił wypłaty kompensat nie podlegających opodatkowaniu:

- wyrównanie za spadek wartości wkładów w instytucjach bankowych RB;
- wyrównanie na pokrycie wartości bezpłatnie udostępnionych lokali mieszkaniowych i usług komunalnych;
- wypłaty dla pedagogów na zakup literatury metodycznej, czasopism i innych periodyków;
- wypłaty dla absolwentów szkół, którzy uzyskali wykształcenia średnie specjalistyczne i wyższe, realizowane zgodnie z aktami prawnymi RB, w związku ze skierowaniem ich do pracy lub do odbycia służby (wojskowej) do rejonów, które ucierpiały na skutek katastrofy w Czarnobylu;
- kwoty kompensat związanych z rejestracją, uzyskaniem licencji, otwarciem rachunku, przygotowaniem pieczęci, uzyskaniem duplikatu zawiadomienia o przyznaniu numeru identyfikacji podatkowej płatnika podatków, zobowiązań (ceł), opłatą usług notarialnych związanych z wymienionymi czynnościami, przelewane przez państwowe urzędy pracy zgodnie z ustawodawstwem RB na rachunki rozliczeniowe (bieżące) przedsiębiorców;
- kompensaty w wysokości dwumiesięcznego średniego wynagrodzenia w przypadku likwidacji osoby prawnej, przerwania działalności przedsiębiorcy, redukcji liczby pracowników lub etatów, wypłacane w przypadku zgody pracownika na zamianę uprzedzenia o nadchodzącym zwolnieniu za taką wypłatę;

– kompensaty związane z oddawaniem krwi, dokonywane w przypadkach i wysokościach określonych aktami prawnymi RB;
– kwoty uzyskane przez właściciela środka transportu (zarówno do rozliczenia, jak i na pokrycie poniesionych przez niego nakładów), – w wysokości poniesionych kosztów przy wykorzystaniu tego środka w celach służbowych.

Ulgi dla żołnierzy oraz osób zrównanych z nimi, w tym:

– kwoty nagród pieniężnych (wynagrodzeń), wypłacane za męstwo i bohaterstwo, okazane podczas pełnienia obowiązków obywatelskich i służbowych związanych z obroną bezpieczeństwa narodowego, jedności terytorialnej RB, ratowaniem ludzi lub majątku, a także za zapobieganie, przerwanie lub bezpośredni udział w wykryciu przestępstw;
– wypłaty kompensat związane ze śmiercią, przyznaniem inwalidztwa powstałego podczas wykonywania obowiązków służbowych lub powstałego na skutek ran, kontuzji, kalectwa żołnierzy, dowodzących i szeregowych pracowników organów spraw wewnętrznych, organów finansowo–dochodzeniowych, organów i pododdziałów ds. sytuacji nadzwyczajnych lub urzędników państwowych podczas wykonywania przez nich obowiązków służbowych;
– wypłaty kompensat uzyskane przez żołnierzy, osoby dowodzące i szeregowe organów spraw wewnętrznych, organów i pododdziałów Ministerstwa ds. sytuacji nadzwyczajnych RB;
– wartość uniformowej odzieży, wydawanej zgodnie z ustawodawstwem RB;
– zaopatrzenie pieniężne, diety i inne kwoty otrzymywane w miejscu służby (szkolenia) przez żołnierzy zasadniczej czynnej służby wojskowej i podlegających obowiązkowi służby wojskowej powołanych na przeszkolenie;
– opłata kosztów i (lub) wydanie należnego zaopatrzenia w naturze, a także wypłata środków pieniężnych zamiast tegoż zaopatrzenia.

Wygrane, odsetki (procenty), premie, wynagrodzenia, nagrody:

- odsetki i wygrane państwowych krótkoterminowych obligacji i innych państwowych papierów wartościowych RB; dochody uzyskiwane z obligacji Narodowego Banku RB, z wymienialnej waluty, z papierów wartościowych lokalnych obligacyjnych pożyczek mieszkaniowych;
- wygrane loterii pieniężno – rzeczowych, a także wygrane uzyskane od osób prawnych i przedsiębiorców, którzy posiadają specjalne pozwolenia (licencje) na prowadzenie działalności w sferze dochodów z gier;
- nagrody państwowe RB;
- wartość nagród w formie pieniężnej i (lub) naturze, otrzymanych przez sportowców za udział we współzawodnictwie międzynarodowym i republikańskim w wysokościach określonych przez Prezydenta RB i (lub) Rząd RB;
- wygrane, nagrody, prezenty w formie pieniężnej i (lub) naturze, otrzymane na konkursach i jakichkolwiek innych imprezach, w tym również przeprowadzanych w celach reklamy produkcji (towarów, prac, usług), w wysokości do 20. wskaźników bazowych w ciągu roku kalendarzowego w momencie wydania.

10.5. Stawki podatku

Podatek od dochodu uzyskanego w ciągu roku kalendarzowego i od łącznego rocznego dochodu pobierany jest od kwot średnich miesięcznych wskaźników bazowych ukształtowanych w roku kalendarzowym.

Średni miesięczny wskaźnik bazowy określany jest jako stosunek sumy wskaźników bazowych, jakie były w roku kalendarzowym do 12. (liczby miesięcy w roku kalendarzowym). Przy czym za miesiące, które w chwili obliczania podatku nie nastąpiły, stosuje się wskaźnik bazowy, jaki jest w dniu obliczania podatku.

Stawki podatku dochodowego określa art. 6 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Skala stawek (kwot) podatku dochodowego

Wymiar opodatkowanego łącznego rocznego dochodu	Stawki (kwoty) podatku
1. Do 240 średnich miesięcznych wskaźników bazowych	9%
2. Od 240 średnich miesięcznych wskaźników bazowych + 1 w. do 600 średnich miesięcznych wskaźników bazowych	21,6 średniego miesięcznego wskaźnika bazowego + 15% od sumy przekraczającej 240 średnich miesięcznych wskaźników bazowych
3. Od 600 średnich miesięcznych wskaźników bazowych + 1 w. do 840 średnich miesięcznych wskaźników bazowych	75,6 średniego miesięcznego wskaźnika bazowego + 20% od sumy przekraczającej 600 średnich miesięcznych wskaźników bazowych
4. Od 840 średnich miesięcznych wskaźników bazowych + 1 w. do 1080 średnich miesięcznych wskaźników bazowych	123,6 średniego miesięcznego wskaźnika bazowego + 25% od sumy przekraczającej 840 średnich miesięcznych wskaźników bazowych
5. Od 1080 średnich miesięcznych wskaźników bazowych + 1 w. i więcej	183,6 średnich miesięcznych wskaźników bazowych + 30% od sumy przekraczającej 1080 średnich miesięcznych wskaźników bazowych

Stawki podatku publikowane są przez Ministerstwo ds. podatków i zobowiązań RB. Oprócz tego dla poszczególnych rodzajów przychodów osób fizycznych ustalone są następujące stawki:

- stawka 15% – ustalona jest od przychodów osoby fizycznej uzyskanych w postaci dywidend z akcji (p. 1 art. 17 ustawy); przychody uzyskane z tytułu zasiadania w komisjach wyborczych, komisjach w sprawie przeprowadzania referendum i komisjach w sprawie głosowania nad odwołaniem deputowanego (p. 4 art. 17);
- stawka 20% – stosowana jest od przychodów uzyskanych przez osoby fizyczne poza podstawowym miejscem zatrudnienia (art. 11); uzyskanych ze źródeł RB przez obywateli zagranicznych (oprócz dochodów uzyskanych z umowy o pracę (art. 13);
- stawka 40% – stosowana jest od kwot wynagrodzeń autorskich itp.

Dla określonych przez Prezydenta RB i (lub) Rząd RB poszczególnych rodzajów działalności, rząd ustala tryb i termin opłaty ustalonych kwot podatku dochodowego.

W celu likwidacji podwójnego opodatkowania dochody uzyskane za granicą przez obywateli RB, a także osób zagranicznych stale przebywających w RB i bezpaństwowców włączane są do dochodów podlegających opodatkowaniu w RB. Kwoty podatku dochodowego zapłacone za granicą zgodnie z prawodawstwem zagranicznych państw przez obywateli RB, a także przez obywateli zagranicznych stale przebywających w RB i bezpaństwowców, są zaliczane przy opłacie podatku dochodowego w RB. W tym celu powinno być przedstawione zaświadczenie lub orzeczenie (decyzja) potwierdzone przez urząd podatkowy (lub inny kompetentny urząd państwa, do którego należy pobieranie podatku) odpowiedniego zagranicznego państwa.

Wymiar zaliczanej kwoty podatku, zapłaconej za granicą nie może przewyższać kwoty podatku należnego do zapłaty w RB w stosunku do dochodu uzyskanego za granicą RB. Zaliczenie zapłaconych za granicą kwot podatku następuje po przedstawieniu odpowiednich zaświadczeń lub orzeczeń, decyzji.

W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania dochodów uzyskanych przez obywateli zagranicznych i bezpaństwowców ze źródeł RB, organy podatkowe zobowiązane są w ciągu 15 dni od dnia zgłoszenia wydać zaświadczenie potwierdzające fakt potrącenia podatku dochodowego.

10.6. Tryb i warunki płatności

10.6.1. Tryb i warunki płatności podatku od dochodu uzyskanego w miejscu podstawowego zatrudnienia

Do dochodów w miejscu podstawowego zatrudnienia należą dochody uzyskane w ciągu roku kalendarzowego przez osoby fizyczne:

- pozostające w stosunku pracy i związane z osobami prawnymi i przedsiębiorcami na podstawie umowy o pracę, a także na zasadzie członkostwa w spółdzielniach, przedsiębiorstwach, spółkach i organizacjach;

- będące adwokatami;
- pracujące w przedsiębiorstwach z kapitałem zagranicznym i u zagranicznych osób prawnych, w ich filiach, oddziałach, przedstawicielstwach i w urzędach, utworzonych na terytorium RB z udziałem zagranicznych organizacji, firm i organów zarządzania, w międzynarodowych zrzeszeniach i organizacjach, zagranicznych firmach, bankach i ich przedstawicielstwach, w dyplomatycznych, konsularnych i innych oficjalnych przedstawicielstwach obcych państw;
- będące żołnierzami;
- pracujący (włączając duchowieństwo) w organizacjach religijnych.

Opodatkowany dochód kształtuje się w kwocie wzrastającej od początku roku podatkowego. Do tego dochodu włączane są dochody uzyskane u osoby prawnej i przedsiębiorcy w miejscu podstawowego zatrudnienia (służby, nauki) za wykonaną pracę, w tym również w drodze łączenia obowiązków (kilku stanowisk), a także za wykonanie prac na podstawie umowy cywilnoprawnej.

Podatek obliczany jest od dochodu osoby fizycznej, zgodnie z obowiązującymi stawkami, z zaliczeniem wcześniej potrąconej kwoty podatku. Podatek obliczany jest od dochodów tego miesiąca, za który następuje wypłata i potrącany przy wypłacie dochodu (wynagrodzenia) za ten miesiąc.

Podatek obliczany i potrącany jest co miesiąc – we wzrastającej kwocie od początku roku kalendarzowego przez osoby prawne i przedsiębiorców, którzy są agentami podatkowymi (płatnikami).

Podatek od nagród i wynagrodzeń potrąca się przy ich wypłacie od faktycznie obliczonej kwoty nagród i wynagrodzeń wg ustalonych stawek.

Przy obliczaniu podatku miesięcznego jego wysokość określana jest od obliczonego dochodu w kwocie wzrastającej od początku roku kalendarzowego wg obowiązujących stawek z zaliczeniem wcześniej potrąconego podatku.

10.6.2. Tryb i warunki płatności podatku od dochodu uzyskanego poza miejscem podstawowego zatrudnienia

Do tej kategorii należą dochody, uzyskiwane w ciągu roku kalendarzowego przez osoby fizyczne poza miejscem podstawowego zatrudnienia. Należą do nich także dochody uzyskane przez osoby fizyczne w poprzednim miejscu podstawowego zatrudnienia (służby, nauki) po ich zwolnieniu lub w tych przypadkach, kiedy osoba fizyczna nie ma podstawowego miejsca pracy (służby, nauki). Przy czym do dochodu osoby fizycznej we wzrastającym bilansie włączane są uzyskiwane poza miejscem podstawowego zatrudnienia dochody za wykonanie prac w drodze łączenia obowiązków, a także za wykonanie prac na podstawie umowy cywilno–prawnej oraz inne dochody.

Podatek od dochodów uzyskanych poza podstawowym miejscem pracy jest obliczany, potrącany i przelewany do budżetu przez osoby prawne i przedsiębiorców w taki sam sposób, jak od dochodów uzyskiwanych w podstawowym miejscu pracy, lecz bez ulg podatkowych.

Opodatkowanie przedstawionych dochodów może odbywać się wg stawki 20% pod warunkiem złożenia przez osobę fizyczną odpowiedniego wniosku w miejscu wypłaty dochodów. We wniosku osoba fizyczna podaje okres w ciągu roku kalendarzowego i rodzaj dochodu, podlegającego obciążeniu wg stawki 20% albo wniosek składany jest przy każdej wypłacie.

Kwota opodatkowanego łącznego dochodu obciążonego wg stawki 20% określona jest bez uwzględnienia ulg i potrąceń socjalnych. Dochody, których opodatkowanie odbywa się wg stawki 20% nie są włączane do łącznego rocznego dochodu i nie podlegają deklarowaniu.

10.6.3. Tryb i warunki płatności podatku od dochodu uzyskanego przez fizyczne osoby zagraniczne i osoby bez obywatelstwa

W celach podatkowych zagraniczni obywatele i bezpaństwowcy podzieleni są na stale przebywających na terytorium RB oraz takich, którzy nie są zaliczani do stale przebywających.

Określenie opodatkowanego dochodu, obliczenie i potrącenie podatku od dochodów obywateli zagranicznych i osób bez obywatelstwa

stale przebywających na terytorium RB, odbywa się w trybie ogólnym, przedstawionym wyżej.

Nie podlegają obłożeniu podatkiem dochodowym następujące kategorie obywateli zagranicznych i osób bez obywatelstwa:

- członkowie personelu przedstawicielstw obcego państwa, posiadający status dyplomatyczny i konsularny, członkowie personelu administracyjno – technicznego przedstawicielstw, a także członkowie ich rodzin zamieszkujący razem z nimi, jeżeli nie są obywatelami RB – od wszystkich dochodów, oprócz dochodów ze źródeł w RB, nie związanych ze służbą dyplomatyczną i konsularną;
- członkowie personelu obsługi przedstawicielstwa, a także obsługa domowa współpracowników przedstawicielstw, którzy nie są obywatelami RB lub nie mieszkają w RB na stałe – ze wszystkich dochodów uzyskiwanych w trakcie pełnienia służby, oprócz innych dochodów ze źródeł w RB.

10.7. Opodatkowanie dochodu z działalności gospodarczej prowadzonej przez osoby fizyczne i przez notariuszy

Podatnikami podatku od dochodu z działalności gospodarczej są osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, a także prywatną działalność notarialną.

Przedmiotem opodatkowania jest dochód, określany jako różnica między przychodem (w formie pieniężnej i w naturze) ze sprzedaży produkcji (towarów, prac, usług) oraz innych wartości a udokumentowanymi wydatkami, związanymi z uzyskaniem tych przychodów.

Ustalenie **podstawy opodatkowania** dokonywane jest samodzielnie przez podatnika. Przy określaniu dochodu ze sprzedaży produkcji (towarów, prac, usług) brane są pod uwagę wydatki, przypadające na faktycznie sprzedaną produkcję.

Jeżeli przedsiębiorca nie może potwierdzić dokumentami swoich wydatków, związanych z uzyskaniem dochodów z działalności gospodarczej, wyłączenia wydatków z przychodu dokonuje się w wysokości 10% tego przychodu.

Obliczanie podatku odbywa się wg obowiązującej skali **stawek podatku** dochodowego.

Osoby fizyczne prowadzące różne rodzaje działalności samodzielnie **obliczają kwartalny podatek** w kwocie wzrastającej od początku roku od sumy opodatkowanego dochodu, obliczonego jako suma dochodu, pomniejszona o dochody podlegające wyłączeniu.

Deklaracje podatkowe (rozliczenia) przedstawiane są do organów podatkowych nie później niż 20. dnia miesiąca, następującego po kwartale rozliczeniowym, w ustalonej formie.

Podstawą do sporządzenia deklaracji podatkowej (rozliczenia) są dane wynikające z ewidencji dochodów i wydatków działalności gospodarczej, która jest prowadzona zgodnie z instrukcją o sposobie prowadzenia ewidencji przez indywidualnych przedsiębiorców.

Nie jest wymagane składanie deklaracji podatkowej (rozliczenia), jeżeli przedsiębiorca w roku kalendarzowym prowadził wyłącznie rodzaje działalności, dla których ustalone są kwoty podatku, albo dla których akty ustawodawcze RB ustalają inny sposób opodatkowania.

Przerwanie działalności gospodarczej w ciągu kwartału rozliczeniowego nie uwalnia przedsiębiorcy od składania deklaracji podatkowej (rozliczenia) za wskazany kwartał i deklaracji podatkowej (rozliczenia) łącznego rocznego dochodu. Za następne kwartały rozliczeniowe roku, zaczynając od kwartału następującego po rozliczeniowym, w którym została przerwana działalność, deklaracja podatkowa (rozliczenie) nie jest składane.

Podatek płacony jest nie później niż 5. dnia miesiąca następującego po kwartale rozliczeniowym.

Dochody z rodzajów działalności, za które płacone są ustalone kwoty podatku, a także dochody z prowadzonej działalności gospodarczej, których opodatkowanie odbywa się w trybie ustalonym dla podmiotów małej przedsiębiorczości, stosujących zgodnie z prawem RB uproszczony system opodatkowania i działalności, dla której akty prawodawcze RB ustanawiają inny tryb opodatkowania, nie są włączane do dochodu podlegającego opodatkowaniu w sposób ustalony dla dochodów z działalności gospodarczej.

Indywidualni przedsiębiorcy deklarują łączny roczny dochód, zgodnie z obowiązującym ogólnym trybem deklarowania dochodów przez osoby fizyczne.

10.8. Opodatkowanie pozostałych dochodów

Do innych dochodów należą dochody osób fizycznych, nie zaliczone do wcześniej omawianych kategorii, uzyskane m.in. za granicą lub zza granicy (niezależnie od rodzaju takich dochodów), a także dochody uzyskane od osób fizycznych nie będących przedsiębiorcami, w tym również na podstawie umowy o pracę i umów cywilno–prawnych.

Do innych dochodów należą w szczególności:

- kwoty uzyskane jako odszkodowanie za szkodę moralną;
- dochody z płatnego zbycia w ciągu 5. lat, należącego do osób fizycznych więcej niż jednego mieszkania, domu mieszkalnego, domu letniskowego, domku działkowego z zabudowaniami gospodarczymi, garażu, działki ziemi oraz z odpłatnego zbycia w ciągu roku kalendarzowego więcej niż jednego samochodu lub innego środka transportu;
- dochody z prowadzonej działalności gospodarczej osób fizycznych, nie zarejestrowanych w charakterze indywidualnych przedsiębiorców, działających z naruszeniem prawa RB;
- dochody uzyskane w wyniku darowizny (za wyjątkiem takich dochodów otrzymanych od bliskich krewnych) od osób fizycznych, stale przebywających na terytorium RB, przekraczające 500. wskaźników bazowych rocznie, a także dochody uzyskane w wyniku darowizny od osób fizycznych i prawnych za granicą lub zza granicy;
- wartość nagród w formie pieniężnej i naturze uzyskanych przez sportowców bezpośrednio na zawodach międzynarodowych;
- sumy przelane zza granicy na rachunki osób fizycznych w bankach RB, po potrąceniu sum wynagrodzeń (opłaty) za usługi bankowe, związane z przelewem, wydaniem środków pieniężnych osobom fizycznym;
- dochody uzyskane przez osoby fizyczne będące obywatelami RB od dyplomatycznych, konsularnych i innych przedstawi-

cielstw obcych państw, jeżeli nie potrącono podatku dochodowego;

– dochody uzyskane od osób fizycznych za oddanie w dzierżawę (poddzierżawę), najem (podnajem) składników ich majątku.

Podatek obliczany jest od sumy dochodu, którego wysokość określa się z uwzględnieniem ustalonych przez prawo ulg.

Dla osób fizycznych otrzymujących wynagrodzenia autorskie, dochody z dzierżawy, najmu majątku, w tym lokali mieszkalnych (niemieszkalnych), dochody z płatnego zbycia majątku – opodatkowany dochód pomniejsza się o sumę potwierdzonych dokumentami wydatków, związanych z uzyskaniem dochodu.

Przy uzyskaniu dochodu w ciągu roku osoby fizyczne w 30-dniowym terminie od dnia uzyskania dochodu składają w urzędzie podatkowym deklarację podatkową (rozliczenie) w ustalonej formie, w której wykazują wysokość faktycznie uzyskanego dochodu i wysokość przewidywanego dochodu do końca roku kalendarzowego.

Składanie deklaracji (rozliczenia) nie jest wymagane, jeżeli zakładany na bieżący rok dochód został wykazany w deklaracji o łącznym rocznym dochodzie za miniony rok kalendarzowy, na podstawie którego płatnikowi obliczony został podatek za bieżący rok.

Organ podatkowy dokonuje rozliczenia podatku i doręcza podatnikowi zawiadomienie (informację podatkową) w terminie 15. dni od dnia złożenia przez osobę fizyczną deklaracji (rozliczenia). Obliczenie kwot podatku następuje zgodnie z trybem ustalonym przez Rząd RB.

Wyznaczone są następujące terminy płatności podatku: 15. maja, 15. sierpnia, 15. listopada.

W przypadku, gdy do końca roku kalendarzowego uzyskanie dochodu nie jest przewidziane (albo uzyskanie dochodu było jednorazowe), w deklaracji podatkowej (rozliczeniu) wykazuje się planowany zerowy dochód i podatek obliczany jest od faktycznego dochodu, zgodnie ze złożoną deklaracją podatkową (rozliczeniem). Opłata podatku następuje w terminie miesięcznym po otrzymaniu zawiadomienia wzywającego do zapłaty.

Obliczone w ciągu roku kwoty podatku wpłacane są w równych ratach przed upływem ustalonych terminów (po upływie ustalonych

terminów opłata podatku odbywa się w ciągu miesiąca od daty otrzymania zawiadomienia wzywającego do zapłaty).

W przypadku przekroczenia rocznego dochodu, od którego był naliczany podatek, osoby fizyczne zobowiązane są do złożenia w urzędzie podatkowym deklaracji podatkowej (rozliczenia) w terminie 5. dni po upływie miesiąca, w którym nastąpiło zwiększenie dochodu. Obliczenie kwot podatku następuje w ciągu 15. dni od dnia złożenia przez osobę fizyczną deklaracji podatkowej (rozliczenia).

W przypadku zaprzestania uzyskiwania dochodu osoba fizyczna w terminie 5. dni od momentu przerwania działalności ma prawo przedstawić w urzędzie podatkowym w miejscu ewidencji deklarację podatkową (rozliczenie) o uzyskanych dochodach wraz z obliczonym podatkiem; zapłata lub zwrot obliczonych kwot następuje w terminie 15. dni od dnia złożenia deklaracji podatkowej (rozliczenia) w urzędzie podatkowym. Jednak to nie zwalnia podatnika od przedstawienia deklaracji podatkowej (rozliczenia) łącznego rocznego dochodu za miniony rok.

Po zakończeniu roku, nie później niż 1. marca, osoby fizyczne zobowiązane są do złożenia deklaracji podatkowej (rozliczenia) faktycznie uzyskanych dochodów za miniony rok kalendarzowy w ustalonej formie, łącznie z innymi dochodami.

W przypadku, kiedy osoby fizyczne, nie zarejestrowane w charakterze przedsiębiorców indywidualnych, płacą ustalony podatek dochodowy zgodnie z trybem ustalonym przez Rząd RB, to składanie deklaracji podatkowej (rozliczenia) faktycznie uzyskanych dochodów za miniony rok kalendarzowy nie jest konieczne poza wyjątkami, kiedy osoby te zobowiązane są do złożenia deklaracji podatkowej (rozliczenia) o łącznym dochodzie z innych przyczyn.

10.9. Tryb i warunki płatności rocznego podatku dochodowego

Po zakończeniu roku kalendarzowego osoby fizyczne (za wyjątkiem obywateli zagranicznych i bezpaństwowców, którzy nie są zaliczani do stale przebywających na terytorium RB), które uzyskały dochody podlegające deklarowaniu, są zobowiązane nie później niż do 1. marca złożyć do urzędu podatkowego deklarację podatkową (rozliczenie) łącznego rocznego dochodu za miniony rok kalendarzowy.

Zaprzestanie działalności gospodarczej w ciągu roku nie zwalnia osoby fizycznej z obowiązkowego złożenia deklaracji podatkowej (rozliczenia) o łącznym rocznym dochodzie za miniony rok kalendarzowy.

Wymóg obowiązkowego składania deklaracji podatkowej nie dotyczy osób fizycznych:

- które uzyskały w minionym roku kalendarzowym dochody tylko w miejscu podstawowego zatrudnienia (służby, nauki);
- które uzyskały dochody tylko z jednego źródła (od osoby prawnej lub przedsiębiorcy) na podstawie umowy cywilno–prawnej;
- które uzyskały tylko dochody nie podlegające opodatkowaniu;
- których uzyskany opodatkowany łączny roczny dochód od osób fizycznych i przedsiębiorców w minionym roku nie przekroczył dochodu, od którego obliczany jest podatek wg minimalnej stawki w skali podatkowej;
- które uzyskały tylko dochody, zwolnione z obowiązkowego deklarowania (w szczególności dochody zaliczane do kategorii „odrębne dochody", a także dochody, których opodatkowanie następowało zgodnie z wnioskiem osoby fizycznej wg stawki 20% w miejscu wypłaty dochodu).

Wymienione kategorie osób fizycznych mają prawo złożyć deklaracje podatkową (rozliczenie) o łącznym rocznym dochodzie w przypadku niewykorzystania prawa do uzyskania ulg i potrąceń podatkowych w ciągu roku.

Od składnia deklaracji podatkowych (rozliczeń) o łącznym rocznym dochodzie, niezależnie od wysokości uzyskanego dochodu, nie są zwolnione osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, prywatną działalność notarialną, a także osoby mające dochody zaliczane do kategorii „inne dochody" (za wyjątkiem płacących ustalone kwoty podatku dochodowego, jeżeli nie są zobowiązane do składania deklaracji podatkowej).

Dochody objęte ulgą, dla których ustalono określone limity, są wykazywane w deklaracji w tych przypadkach, kiedy te limity są przekroczone.

Jeżeli osoba fizyczna zauważyła w złożonej deklaracji podatkowej (rozliczeniu) o łącznym rocznym dochodzie błędy, których skutkiem było obniżenie należnego do zapłaty podatku, to ma prawo złożyć w terminie do 15. kwietnia korygującą deklarację podatkową (rozliczenie) o łącznym rocznym dochodzie i zapłacić brakującą sumę podatku nie później niż do 15. maja.

Do opodatkowanego łącznego rocznego dochodu nie są włączane dochody, od których zgodnie z prawem RB ustalone są kwoty podatku, dochody z prowadzonej działalności gospodarczej, których opodatkowanie odbywa się w trybie ustalonym dla podmiotów małej przedsiębiorczości, stosujących zgodnie z prawem RB uproszczony system opodatkowania, a także dochody, dla których został ustalony inny sposób opodatkowania i dochody zwolnione z deklarowania.

Podatek od opodatkowanego łącznego rocznego dochodu jest obliczany wg skali podatkowej.

Różnica między obliczoną kwotą podatku od łącznego rocznego dochodu i sumami podatku zapłaconymi (potrąconymi) w ciągu roku, podlega zapłacie przez osoby fizyczne nie później niż do 15. maja roku następującego po rozliczeniowym.

11. Perspektywy rozwoju systemu podatkowego w Republice Białoruś

System podatkowy RB jest stosunkowo nowy i obecnie trwają aktywne prace nad uproszczeniem mechanizmów obliczania poszczególnych płatności, racjonalizacją struktury podatków w kierunku ogólnego obniżenia obciążeń podatkowych. Niemniej ważne jest osiągnięcie określonej stabilności opodatkowania, od której w znacznej mierze zależy możliwość planowania w biznesie. Jednakże stabilność nie oznacza absolutnej niezmienności systemu podatkowego, a wręcz przeciwnie – zakłada jego okresowe reformowanie i maksymalną adaptację do zmieniających się warunków ekonomicznych.

Podstawowym celem reformowania systemu podatkowego jest osiągnięcie równowagi interesów państwa w ściąganiu podatków i podmiotów gospodarczych w miarę rozwoju ekonomicznego.

Uwzględniając to, o czym wcześniej była mowa, jako podstawowe kierunki reformy systemu podatkowego na Białorusi można proponować etapowe rozwiązania następujących najbardziej aktualnych zadań:

- obniżenie do minimum, a w dalszej kolejności zniesienie podatków płaconych od przychodu (podatków obrotowych);
- obniżenie obciążeń podatkowych na fundusz płac i wynagrodzeń;
- zmniejszenie liczby płatności kosztem połączenia podobnych lub zniesienia drobnych podatków i zobowiązań z wysokimi kosztami administrowania;
- ponowne rozpatrzenie mechanizmu kształtowania podstawy obliczania podatku od zysku;
- maksymalne uproszczenie opodatkowania indywidualnych przedsiębiorców.

Podczas prac nad dalszym uproszczeniem mechanizmu pobierania i zmniejszeniem ogólnej liczby obowiązkowych płatności do budżetu, powinno się mówić w pierwszej kolejności o płatnościach z przychodu, które – jak już o tym wspomniano – nie posiadają mechanizmu potrąceń. Obecnie podatki obrotowe stanowią znaczne obciążenie – ponad 4% przychodu, co trudne jest do zniesienia nawet dla rentownych przedsiębiorstw. Uwzględniając to, podatki te pełnią ważną rolę jako najbardziej stabilne i pewne źródło wpływów do budżetu; zniesienie wymienionych płatności najprawdopodobniej zajmie kilka lat i może być zrealizowane tylko w miarę ich zastąpienia innymi źródłami finansowania wydatków państwowych. Przy tym konieczne jest nie tylko stopniowe zmniejszanie łącznej stawki podatków obrotowych, ale i niedopuszczanie do wprowadzenia nowych, tym bardziej w trakcie roku finansowego.

W celu gruntownej zmiany powstałej sytuacji konieczne jest obniżenie obciążeń podatkowych wynagrodzenia za pracę. Jest to możliwe tylko pod warunkiem poszerzenia podstawy opodatkowania i pełnej legalizacji kwot zarobków, tj. pod warunkiem wzrostu dochodów ludności. Można to osiągnąć w szczególności na drodze ustalenia minimalnej stawki za godzinę pracy, przyjęcia innych środków sprzyjających

legalizacji realnych dochodów ludności, a także stworzenia sprzyjających warunków dla rozwoju indywidualnej przedsiębiorczości.

Zrozumiałym jest, że efektywność jakiegokolwiek systemu podatkowego w większości określana jest przez nakłady administracyjne na jego obsługę. Najbardziej efektywny będzie ten system, który zapewnia najpełniejszy wpływ podatków do budżetu przy najmniejszych wydatkach związanych z ich ściąganiem. W związku z tym w trakcie doskonalenia systemu podatkowego konieczne jest jego uwolnienie od płatności, które przy nieznacznym udziale w dochodach budżetu wymagają dosyć wysokich nakładów na administrację. W szczególności dotyczy to podatku od nieruchomości, którego płatnikami są właściciele budowli letniskowych. Podatek ten w części dochodowej budżetu stanowi setne części procentu, jednocześnie jego ściąganie łączy się ze znacznymi nakładami organizacyjnymi i finansowymi (wg naszych ocen, w poszczególnych rejonach – do 30% zebranych środków). Można, np. kompensować nieznaczne straty budżetu w przypadku zniesienia wymienionego podatku kosztem połączenia dwóch podatków: podatku gruntowego i podatku od nieruchomości.

Jeżeli chodzi o opodatkowanie dochodu, to celowe jest – w moim przekonaniu – zniesienie ograniczeń nie pozwalających zaliczyć w całości wszystkich uzasadnionych i niezbędnych wydatków związanych z działalnością gospodarczą. Dotyczy to przede wszystkim nakładów na reklamę, wypłatę odsetek za kredyty, ubezpieczenie, dokształcanie personelu i szereg innych. Zmiany te pozwolą przedsiębiorstwom bardziej racjonalnie rozdzielać i wykorzystywać posiadane zasoby i – ogólnie rzecz ujmując – skuteczniej rozwijać rodzimą produkcję.

Przed przyjęciem proponowanego sposobu kształtowania kosztów własnych należy bardzo ostrożnie podchodzić do praktycznego wprowadzenia dodatkowych podatków i opłat, rzutujących na wyniki finansowe przedsiębiorstw, tj. zmniejszających zysk. Należy pamiętać też o tym, że chwilowe korzyści dla budżetu mogą w perspektywie kilku lat przynieść znaczne straty.

W 2001 roku zostały przeprowadzone prace nad uproszczeniem systemu opodatkowania indywidualnych przedsiębiorców. Dekret Prezydenta Nr 12 wprowadził jednolity podatek dla indywidualnych przedsiębiorców, którego stawki są zróżnicowane w zależności od ro-

dzaju prowadzonej działalności. Jednocześnie zostały zniesione odrywane talony, ewidencja dochodów i wydatków. Przy przejściu na taki system przedsiębiorcy nie musieli wypełniać wielu dokumentów związanych z księgowością. To zaoszczędziło czas i pieniądze nie tylko na prowadzenie samej ewidencji, ale i na opłatę sankcji karnych za jej naruszenie, co w końcu w sposób sprzyjający odbije się na rozwoju nader ważnego społecznie sektora gospodarki. Dlatego pewne zwiększenie stawek podatku jest zupełnie uzasadnione i praktycznie bezbolesne dla przedsiębiorców, biorąc pod uwagę oszczędności z różnego rodzaju legalnych i nielegalnych wydatków związanych z prowadzonym przez nich indywidualnym biznesem.

Ciągłe propozycje poszczególnych specjalistów w wykorzystaniu podatku od majątku w charakterze podstawowej i równoważącej pozycji budżetu mogą doprowadzić do tego, że dla deficytowych i nierentownych przedsiębiorstw, mających znaczny majątek, ta płatność będzie nadmiernym ciężarem. I przeciwnie, zniesienie podatków od obrotu i zwiększenie podatku od majątku doprowadzą do istotnego obniżenia obciążenia podatkowego od tych rodzajów działalności, gdzie nie są wymagane znaczne fundusze podstawowe (handel hurtowy, usługi informacyjne, działalność bankowa i ubezpieczeniowa itd.), co jeszcze bardziej podniesie i bez tego dostatecznie wysoki poziom ich dochodowości.

Nieuzasadniona jest także propozycja zniesienia podatku od wartości dodanej i podatków z funduszu płac z odpowiednią korektą stawki podatku od dochodu. Po pierwsze: dochód na razie nie jest wystarczająco stabilną podstawą opodatkowania i orientacja nań nie gwarantuje stałości kształtowania dochodów budżetu. Oprócz tego, nie zostały zlikwidowane sprzyjające warunki do ukrywania przychodów, związane w szczególności ze znacznymi obrotami środków pieniężnych w gotówce. Właśnie dlatego na dzień dzisiejszy praktyka ukrycia przychodów przed opodatkowaniem jest dość powszechna. W takich warunkach podniesienie obciążeń podatkowych od dochodu może wywołać efekt odwrotny – zwiększy się szara strefa i odpowiednio zmniejszy wpływ do budżetu z danego źródła.

Jeżeli chodzi o podatek od wartości dodanej, to należy jeszcze raz podkreślić, że jest on włączony do systemu podatkowego więk-

szości rozwiniętych państw. Co więcej, obecność tego podatku w systemie opodatkowania – to jeden z warunków wstąpienia państw do Wspólnoty Europejskiej.

Za zniesieniem podatków od funduszu płac przemawia wysokie obciążenie podatkowe tego tytułu. Jest to jeden z podstawowych motywów ukrycia lub zaniżenia wysokości oficjalnie wypłacanych zarobków. Dlatego obniżenie ogólnej wysokości odliczeń z funduszu płac jest wymieniane jako podstawowy kierunek doskonalenia systemu podatkowego w przyszłości. Wątpliwe, czy propozycja obliczania przedstawionych płatności od zysku w niestabilnej sytuacji finansowej przedsiębiorstw i ich dużej zależności od niesprzyjających wahań koniunkturalnych w obecnym czasie może być uznana za prawidłową, ponieważ grozi destabilizacją procesu kształtowania dochodów budżetu i znacznym zmniejszeniem wpływów.

Uwzględniając to o czym była mowa wyżej, na obecnym etapie rozwoju gospodarki Republiki wskazane jest pozostawienie istniejącego systemu obliczania płatności na fundusz ochrony socjalnej ludności i fundusz wspierania zatrudnienia. Jednak w najbliższej perspektywie należy rozpatrzyć problem związany z możliwością obniżenia tych stawek z jednoczesnym podjęciem działań w celu poszerzenia podstawy opodatkowania, w tym również kosztem legalizacji realnie wypłacanych zarobków.

Rozdział II

OPODATKOWANIE DOCHODÓW W REPUBLICE CZESKIEJ

1. Ewolucja opodatkowania dochodu w ostatnim dziesięcioleciu

Pakiet ustaw podatkowych uchwalonych w 1992 r. przez Zgromadzenie Federalne[1] oraz Czeską Radę Narodową[2], wprowadzający z dniem 1. stycznia 1993 r. nowy system podatkowy, zawiera również ustawę o podatkach dochodowych[3].

Konstrukcja nowych podatków dochodowych wywodziła się z idei jednolitego uniwersalnego opodatkowania dochodów oraz wyłączenia składek na ubezpieczenie socjalne z zobowiązań podatkowych.[4] Większość podatków o charakterze podatku dochodowego[5] została objęta zakresem przedmiotowym w dwóch nowych podatkach dochodowych, którymi są:

- podatek dochodowy od osób fizycznych,
- podatek dochodowy od osób prawnych.

Reforma podatkowa 90. lat XX wieku przyniosła uregulowanie podstawowych warunków dla funkcjonowania gospodarki na zasadach rynkowych. Skorzystano przy tym z doświadczeń systemów podatkowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej oraz z poleceń Komisji Europejskiej i Dyrektyw Rady.[6]

---

1 Parlament czechosłowackiej federacji istniał od 1.1.1969 do 31.12.1992.

2 Parlament Republiki Czeskiej w czasie czechosłowackiej federacji. Konstytucja niezależnej Republiki Czeskiej nie przyjęła Czeskiej Rady Narodowej za organ ustawodawczy, ale wprowadziła dwuizbowy Parlament Republiki Czeskiej z Izbą Posłów i Senatem.

3 Ustawa Czeskiej Rady Narodowej nr 586/1992 Sb. (Zákon o daních z příjmů) z dnia 20. listopada 1992 r., weszła w życie z dniem 1. stycznia 1993 r.

4 I. Pařízková, *Daň z příjmů*, in P. Mrkývka (ed.), *Finanční právo a finanční správa*, Brno 2004, s. 145.

5 Np. podatek od pensji, podatek dochodowy od osób prowadzących samodzielną działalność gospodarczą, podatek od dochodów z działalności literackiej i artystycznej, podatek rolny.

6 M. Karfíková, *Obecná problematika daňového práva*, in M. Bakeš (ed.) *Finanční právo*, Praha 2003, s. 200.

Czeskie podatki dochodowe są regulowane jedną wspólną ustawą, która została podzielona na sześć części. Pierwsza część zawiera przepisy dotyczące podatku od osób fizycznych, część druga przepisy podatku od osób prawnych, natomiast część trzecia – to przepisy wspólne dla obu podatków. Przepisy dotyczące administracji podatkowej podatków dochodowych i zasady postępowania w przypadku tych podatków znajdują się w części czwartej, które stanowią specjalną regulację w odniesieniu do ogólnej ordynacji podatkowej.[7] Wytyczne dla Ministerstwa Finansów Republiki Czeskiej oraz dla Rządu Republiki Czeskiej do wydania aktów wykonawczych i do niektórych czynności w przypadku nadzwyczajnych sytuacji politycznych, ekonomicznych i międzynarodowych są treścią części piątej. Szósta część to przepisy przejściowe i końcowe.

2. Opodatkowanie dochodu osób fizycznych

2.1. Podmiot podatku

Podatnikiem podatku od dochodów osób fizycznych są osoby fizyczne zgodnie z definicją tych osób zawartą w Kodeksie Cywilnym.[8] Podatnicy posiadający stałe miejsce zamieszkania na terenie Republiki Czeskiej lub posiadający czasowe prawo pobytu (co najmniej 183 dni w ciągu roku) są zobowiązani do zapłaty podatku od dochodów ze wszystkich źródeł przychodów na terenie Republiki Czeskiej oraz za granicą. Podatnicy, którzy nie spełniają warunku pobytowego, lub ci o których mowa w umowie międzynarodowej, albo osoby studiujące w Republice Czeskiej lub tutaj leczące się, są zobowiązani do opodatkowania dochodów tylko z przychodów mających źródło na terenie Republiki Czeskiej. Miejscem zamieszkania na terenie Republiki Czeskiej jest miejsce, w którym podatnik ma stałe miejsce zamieszkania lub miejsce, w którym podatnik ma zamiar zatrzymać się w nim na stałe.[9]

---

7 Funkcję ordynacji podatkowej w prawie Republiki Czeskiej pełni Ustawa Czeskiej Rady Narodowej nr 337/1992 Sb. o zarządzaniu podatkami i opłatami.

8 Ustawa nr 40/1964 Sb., Občanský zákoník, z późn. zm., przepis § 7–17.

9 § 2 Ustawy.

2.2. Przedmiot podatku

Przedmiot podatku dochodowego od osób fizycznych został podzielony na pięć rodzajów:

- przychody z działalności zależnej i uposażenia funkcyjne,
- przychody z działalności gospodarczej oraz innej samodzielnej działalności zarobkowej,
- przychody z majątku kapitałowego,
- przychody z czynszu (najmu i dzierżawy),
- pozostałe przychody.

Przychód włączony do opodatkowanego dochodu może mieć postać pieniężną i niepieniężną, nawet może powstać przez wymianę rzeczy.

Ogólnie podstawą opodatkowania jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, zabezpieczenia i utrzymania w ciągu roku podatkowego. Do tego każdy rodzaj dochodu ma jeszcze specjalne warunki ustalenia podstawy opodatkowania. Jeżeli podatnik miał przychody z dwóch lub więcej źródeł, to przychody te są na potrzeby ustalenia podstawy opodatkowania traktowane odrębnie. Każda z tych podstaw jest samodzielną częścią[10] ogólnej podstawy opodatkowania, która jest ich sumą.

Do ogólnej podstawy opodatkowania nie zalicza się dochodów opodatkowanych szczegółową stawką.[11]

Według ustawy o podatkach dochodowych do kategorii pozostałych należą przychody podwyższające wartość majątku, ze źródeł nie wymienionych bezpośrednio w ustawie. Przede wszystkim chodzi o przychody:

- z okazjonalnej działalności oraz najmów rzeczy ruchomych, łącznie z przychodami z produkcji rolniczej, która nie będzie prowadzona przez przedsiębiorcę – samodzielnego rolnika indywidualnego,
- z przeniesienia własności nieruchomości osobistej, mieszkania albo lokalu niemieszkalnego lub udziału we własności, rzeczy

10 Częściowa podstawa podatkowa.
11 Według przepisu § 36 Ustawy ze stawki szczegółowej korzysta się jak w ramach opodatkowania dochodów osób fizycznych jak również prawnych.

ruchomej, papieru wartościowego itp., z wyjątkiem przychodów zwolnionych od podatku,

- z przeniesienia udziału w spółkach handlowych i spółdzielniach oraz udziałów majątkowych w spółdzielniach przekształconych, z wyjątkiem przychodów zwolnionych od podatku,
- z praw autorskich, przemysłowych i podobnych uzyskanych w drodze spadkobrania,
- w wysokości wartości pozostałego mienia po likwidacji,
- uzyskane w formie wartości wypłaconego udziału w spółce handlowej[12] lub członkowskich praw w spółdzielni,
- w formie nagrody w loteriach, zakładach oraz podobnych grach, nagrody w konkursach i loteriach reklamowych, nagrody z przetargów, konkursów sportowych oraz nagrody z konkursów, w ramach których grono biorących udział w konkursie zostało ograniczone przez przepisy regulaminu konkursu lub osoby biorące udział w konkursie zostały wybrane przez organizatora. Wyjątkiem są loterie, zakłady i podobne gry prowadzone na podstawie zezwolenia według ustawy o loteriach[13] lub aktów normatywnych wydanych przez państwa członkowskie Unii Europejskiej oraz państwa należące do Europejskiej Przestrzeni Gospodarczej, które są zwolnione od podatku[14].

2.3. Podstawa opodatkowania

2.3.1. Podstawa opodatkowania dochodu z działalności zależnej i uposażeń funkcyjnych

Dochód z działalności zależnej i uposażeń funkcyjnych tworzą następujące przychody:

- przychody ze stosunków prawa pracy, stosunków służbowych lub stosunków członkowskich oraz podobnych – pod warunkiem, że podatnik w ramach wykonywania pracy dla osoby bę-

12 Z wyjątkiem publicznej spółki handlowej oraz komplementariuszy spółki komandytowej.
13 Ustawa nr 200/1990 Sb. z późn. zm.
14 Zwolnione od podatku są nagrody z konkursów reklamowych, z losowych gier reklamowych, które nie są loterią reklamową według Ustawy o loteriach oraz nagrody sportowe o wartości nieprzekraczającej kwoty 10000 CZK z wyjątkiem podatników, dla których udział w konkursach, wyścigach lub innych grach sportowych stanowi działalność gospodarczą.

dącej płatnikiem wynagrodzenia jest zobowiązany do dotrzymania zleceń tej osoby (płatnika). Do tego rodzaju przychodów zaliczają się także wynagrodzenia uczniów i studentów otrzymywane w ramach ich praktyk szkolnych;

- wynagrodzenia za pracę członków spółdzielni, wspólników i członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz komandytariuszy spółki komandytowej, nawet w przypadku, kiedy nie ma przy wykonywaniu prac dla spółdzielni lub spółki obowiązku do podporządkowania się zleceniom płatnika wynagrodzenia;
- wynagrodzenia członków zarządów i pozostałych organów osób prawnych;
- przychody płynące z wyżej wymienionych kategorii dochodów nawet w przypadku, kiedy płatnikiem wynagrodzenia[15] jest inna osoba niż pracodawca.

Na to, czy jdochód jest przedmiotem opodatkowania, nie ma wpływu to, czy wynagrodzenia są wypłacane regularnie lub jednorazowo, czy podlegają wymogom prawa lub nie, czy otrzymuje je pracownik lub inna osoba, na którą zostały przeniesione prawa do przyjęcia wynagrodzenia, czy są wypłacane gotówką lub zapisane na dobro pracownika, albo czy są wypłacane w formie różnych usług pracodawcy dla pracowników (przychodem jest również różnica w cenach dla pracowników i dla osób trzecich).[16] Usługi mogą mieć formę przyznanych praw, przekazania rzeczy do używania, zakwaterowania, mieszkań. Przychodem jest cena obliczona według szczegółowych przepisów lub orzeczona przez biegłego albo cena, za którą usługa jest sprzedawana osobom trzecim. Jeżeli pracodawca daje pracownikowi do prywatnej dyspozycji samochód służbowy, to znaczy że samochód jest wykorzystywany do celów zarówno służbowych jak i prywatnych. Przychód pracownika równy jest 1% wstępnej ceny[17] samochodu za każdy miesiąc

15 Nawet w przypadku, że płatnikiem wynagrodzenia jest osoba zamieszkała lub z siedzibą za granicą.

16 *Pařízková, I.* Daň z příjmů [w:] *Mrkývka, P. a kol.* Finanční pro a finanční správa, tom 2. Brno: Masarykova univerzita. 2004. s. 140 i n.

17 Przez cenę wstępną trzeba rozumieć np. cenę kupna samochodu. Chodzi o cenę, którą pracodawca według ustawy po częściach odlicza do podstawy opodatkowania w formie odpisów podatkowych. Odpisy amortyzacyjne nie muszą odpowiadać wysokości odpisów podatkowych.

eksploatacji. Jeżeli nie ma w cenie wstępnej VAT-u, wówczas podatek od wartości dodanej doliczany jest do ceny wstępnej. W przypadku samochodu używanego w oparciu o umowę leasingu lub umowę najmu rzeczy ruchomej, ceną wstępną jest cena zakupu auta przez właściciela samochodu. W przypadku, gdy taki przychód pracownika byłby niższy niż 1000 CZK[18], przyjmuje się iż jest równy 1000 CZK. Pracodawca może pracownikowi udostępniać w ciągu miesiąca do dyspozycji więcej marek samochodów o różnej cenie wstępnej. W takiej sytuacji wysokość dochodu ustała się według samochodu z najwyższą ceną wstępną. Jeżeli pracownik będzie miał do dyspozycji więcej samochodów, to przychód liczy się z sumy wszystkich cen wstępnych. Tak samo postępuje się w przypadku oddania pracownikowi innych pojazdów motorowych.

Kategorią bliską wynagrodzeniom są **uposażenia funkcyjne**,[19] za które uważa się:

- pensje funkcyjne członków rządu, posłów i senatorów Parlamentu Republiki Czeskiej oraz posłów Parlamentu Europejskiego, wybranych na terenie Republiki Czeskiej, a także pensje kierowników centralnych urzędów administracji państwowej;
- wynagrodzenia z tytułu pełnienia funkcji w organach gmin, w innych organach samorządu terytorialnego, organach państwowych, stowarzyszeniach obywatelskich, izbach[20] oraz w innych organach i instytucjach.

Uposażeniem funkcyjnym nie jest (i jednocześnie nie jest przedmiotem opodatkowania) rekompensata kosztów wypłacana w stosunku do funkcji na podstawie ustawy, ale z wyjątkiem rekompensaty pensji. Rekompensata pensji podlega opodatkowaniu.

Podstawą opodatkowania są dochody z działalności zależnej lub uposażenia funkcyjne obniżone o potrącenie lub uregulowane przez pracownika składki ubezpieczenia socjalnego, składki na państwową

18 Kurs korony czeskiej (CZK) do złotego wahał się w 2005 roku 7 CZK do 1 PLN i 30 CZK do 1 EUR.

19 Funkční požitky.

20 Np. Czeska Izba Adwokacka, Czeska Izba Notarialna, Czeska Izba Lekarska, Czeska Izba Stomatologiczna, Czeska Izba Architektów, Czeska Izba Inżynierów i Techników Działających w Budownictwie, Izba Radców Podatkowych Republiki Czeskiej.

politykę zatrudnienia oraz składki ogólnego ubezpieczenia zdrowotnego. W przypadku podatników mających dochody z działalności zależnej z krajów, z którymi Republika Czeska nie ma zawartej umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu, dochód obniża się o podatek zapłacony za granicą oraz o potrącone lub przez podatnika zapłacone wyżej podane stawki w Republice Czeskiej.

2.3.2. Podstawa opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej oraz z innej niezależnej działalności zarobkowej

Ustawa o podatkach dochodowych wymienia następujące kategorie przychodów wchodzących w skład dochodu z działalności gospodarczej *sensu largo*. Są to:

- przychody z gospodarki rolnej, leśnej i wodnej,
- przychody z działalności gospodarczej *sensu stricto*[21],
- przychody z innej działalności gospodarczej,
- udziały w zyskach wspólników publicznej spółki handlowej[22] oraz komplementariuszy spółki komandytowej.

Przychodami z innych niezależnych działalności zarobkowych są:

- przychody z użycia lub udzielenia praw z własności przemysłowej, praw autorskich i praw pokrewnych prawu autorskiemu i to łącznie z przychodami z wydawania, kopiowania i rozpowszechniania utworów literackich lub innych dzieł na własny koszt (dalej przychody z praw autorskich),
- przychody z wykonywania wolnego zawodu, który nie jest działalnością gospodarczą *sensu stricto* i także inną działalnością gospodarczą,
- przychody tłumaczy, biegłych, arbitrów i syndyków.

---

21 Czeskie prawo używa określenia „živnost", które definiowane przez Ustawę nr 455/1991 Sb. o działalności gospodarczej (Živnostenský zákon) jest działalnością wykonywaną samodzielnie, w swoim imieniu, na swój rachunek i odpowiedzialność w celu osiągnięcia zysku według przepisów Ustawy o działalności gospodarczej.

22 veřejná obchodní společnost, publiczna spółka handlowa jest osobą prawną z pełną i solidarną odpowiedzialnością wspólników za długi spółki. Regulujący spółki handlowe kodeks handlowy – Ustawa nr. 513/1991 Sb., nie wymaga tworzenia żadnego kapitału podstawowego.

Do kategorii przychodów z tytułu korzystania z praw autorskich zaliczają się honoraria autorów za artykuły w gazetach, czasopismach, z wykorzystania ich w audycjach radiowych lub telewizyjnych. W sytuacji gdy dochody te pochodzą ze źródeł położonych na terenie Republiki Czeskiej i nie przekraczają kwoty 3000 CZK od jednego płatnika miesięcznie, wówczas opodatkowane są specjalną stawką[23]wynoszacą 10%. W takim przypadku dochodem jest tylko honorarium wypłacane przez jednego płatnika. Ten dochód nie zalicza się do częściowej podstawy opodatkowania następnie wchodzącej w skład ogólnej podstawy opodatkowania. Jest obojętne ile takich honorariów autor otrzymał. Podatek potrącany jest przez płatnika honorarium z kwoty honorarium brutto. Jeżeli honorarium u danego płatnika przekroczy wymienioną powyżej kwotę, wówczas zaliczane jest do częściowej podstawy opodatkowania z dochodów z działalności gospodarczej i innej samodzielnej działalności zarobkowej.[24]

Podstawą opodatkowania (częściową podstawą opodatkowania) w przypadku przychodów z działalności gospodarczej i innej samodzielnej działalności zarobkowej są przychody obniżone o koszty związane z ich osiągnięciem, zabezpieczeniem oraz utrzymaniem. Ustalenie wysokości tych kosztów podlega tej samej regulacji jak w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych, którymi będziemy zajmować się w innym miejscu.

Dochód z działalności gospodarczej oraz z innej niezależnej działalności zarobkowej może zostać ustalony w sposób następujący:

1) odliczenia od przychodów powiązanych z nimi kosztów, tak jak podano powyżej, lub
2) odliczenia od przychodów wydatków w wysokości ustawowego ryczałtu (wydatki ryczałtowe).

Wydatki ryczałtowe można odliczyć od przychodów w przypadku, gdy podatnik nie odlicza kosztów możliwych do udokumentowania, osiągnięcia, zabezpieczenia i utrzymania tych przychodów. Wydatki ryczałtowe można odliczyć w wysokości:

23 § 36 odc. 2 lit) Ustawy.
24 § 7 odst. 8 Ustawy.

- 50% (od 2006 r. 80%) przychodów z działalności rolniczej, produkcji leśnej lub gospodarki wodnej,
- do końca 2005 r. 30% przychodów z tytułu korzystania z praw autorskich (jeżeli nie doszło do opodatkowania specjalną stawką),
- do końca 2005 r. 25% przychodów z działalności gospodarczej *sensu stricto*, innej działalności gospodarczej, niezależnego zawodu oraz z działalności tłumaczy, biegłych, arbitrów i syndyków, (od 2006 r. można odliczyć 50%),
- od 2006 r. 60% przychodów z rzemiosła,
- od 2006 r. 40% przychodów z innej działalności gospodarczej, od przychodów z praw autorskich (z wyjątkiem przychodów autorów artykułów w gazetach, czasopismach, wystąpień w rozgłośniach radiowych lub telewizji, których źródło znajduje się na terenie Republiki Czeskiej i które stanowią samodzielną podstawę do opodatkowania specjalną stawką – w przypadku nie przekroczenia kwoty 3000 CZK przychodu), praw przemysłowych i praw do nich podobnych. Ten sam wydatek ryczałtowy można odliczyć od przychodów z wykonywania wolnego zawodu, który nie jest działalnością gospodarczą, przychodów biegłych, tłumaczy, arbitrów oraz syndyków.

Ryczałt zawiera wszystkie koszty (wydatki) bezpośrednio związane z uzyskaniem przychodów z tytułu działalności gospodarczej i innej niezależnej działalności gospodarczej z wyjątkiem składek na ubezpieczenie socjalne i państwowej polityki zatrudnienia oraz składek na ogólne ubezpieczenie zdrowotne. W przypadku korzystania z wydatków ryczałtowych z tytułu wymienionych składek odlicza się zapłacone składki do maksymalnej wysokości podstawowej stawki składek według wysokości przychodów. To znaczy, że nie można korzystać z dozwolonych przez ustawę przekroczeń stawek przede wszystkim w zakresie stawek ubezpieczenia socjalnego mających wpływ np. na wysokość przyszłej emerytury.

Podatek ryczałtowy jest drugą uproszczoną formą opłacania podatku w przypadku opodatkowania przychodów z działalności gospodarczej *sensu largo*. Na opodatkowanie w formie podatku ryczałtowe-

go wyraża zgodę oraz decyduje o jego wysokości urząd finansowy[25] podatnika.

Zezwolenia na opodatkowanie podatkiem ryczałtowym może domagać się tylko podatnik, który:

- osiągnął przychody z gospodarki rolnej, leśnej, wodnej, lub z działalności gospodarczej *sensu largo* łącznie z przychodami z odsetek od środków na kontach bankowych przeznaczonych według umowy z bankiem na cele gospodarcze,
- swoją działalność gospodarczą realizuje bez pracowników i osób współpracujących (np. małżonek, którego nie można zatrudnić na podstawie umów prawa pracy),
- nie osiągnął w ciągu trzech minionych lat przychodu rocznego w wysokości 1.000.000 CZK, od 2006 r. 5.000.000 CZK,
- nie jest udziałowcem w spółce cywilnej nie posiadającej osobowości prawnej.

Od 2006 r. z podatku ryczałtowego może korzystać podatnik, który jest płatnikiem podatku od wartości dodanej (VAT)[26]. Statut płatnika VAT do tego czasu stanowił przeszkodę do uzyskania pozwolenia na opodatkowanie w formie podatku ryczałtowego. Statut podatnika z prawem do podatku ryczałtowego nie zmienia obowiązków w zakresie prowadzenia księgowości lub innej ewidencji podatkowej w ramach podatku od wartości dodanej.

Jeżeli działalność, z której przychody mają być opodatkowane podatkiem ryczałtowym, jest prowadzona w ramach współpracy z drugim z małżonków, o ustalenie ryczałtu może wystąpić również małżonek współpracujący. W tym przypadku planowane przychody i wydatki będą podzielone między małżonków.

---

25 Urząd Finansowy jest odpowiednikiem polskiego Urzędu Skarbowego. Praktycznie w każdym powiecie jest co najmniej jeden urząd finansowy. Odpowiednikiem polskich Izb Skarbowych są w Republice Czeskiej Dyrekcje Finansowe znajdujące się w miastach wojewódzkich według podziału administracyjnego z 1960 r. (Ustawa nr 36/1960 Sb.) Urzędy Finansowe i Izby Finansowe łącznie tworzą system Terenowych Organów Finansowych podporządkowany Ministerstwu Finansów Republiki Czeskiej. Jurysdykcja tego systemu nie dostosowała się do nowego podziału samorządu terytorialnego, gdyż nie ma samorządu na szczeblu powiatu i województwa – jednostka administracyjnego podziału państwa z 1960 roku nie koresponduje z wyższą jednostką samorządową – województwem według Ustawy nr 129/2000 Sb.

26 Ustawa nr 235/2004 Sb., o podatku od wartości dodanej, z późn. zm. W realiach czeskich korzysta się z skrótu DPH – *daň z přidané hodnoty.*

Wniosek o zezwolenie na podatek ryczałtowy należy składać do Urzędu Finansowego do dnia 31. stycznia bieżącego roku podatkowego. We wniosku podatnik podaje przewidywaną wysokość przychodów i wydatków. Do przychodów przewidywanych zalicza się też przychód ze sprzedaży majątku ujętego w ewidencji podatnika jako majątek przeznaczony do działalności gospodarczej. Z drugiej strony do wydatków przewidywanych należą też obowiązkowe rezerwy na podatek dochodowy [27] oraz pozostała wartość majątku podlegającego amortyzacji podatkowej, który został sprzedany. Według zwykłej stawki ustala się podatek brutto, który w dalszej kolejności obniżany jest o ulgi podatkowe. Urząd Finansowy jest zobowiązany do wydania decyzji w sprawie podatku ryczałtowego do dnia 15. maja danego roku. Podatek ryczałtowy ustalany jest przez urząd według zwykłej stawki podatkowej w odniesieniu do przewidywanych dochodów. Ustawa ustala najniższy podatek na kwotę 600 CZK za rok podatkowy. Urząd ma obowiązek przed wydaniem decyzji o podatku ryczałtowym uzgodnić to z podatnikiem. Termin płatności podatku został określony ustawą w terminie do dnia 31. maja. Od 2006 r. wprowadzono zmiany i podatek musi zostać uregulowany do dnia 15. grudnia bieżącego okresu podatkowego. Decyzja o zezwoleniu na podatek ryczałtowy może zostać cofnięta w przypadkach przewidywanych ustawą – np. jeżeli doszło do zmiany warunków, na podstawie których ryczałt został ustalony lub jeżeli przychody podatnika przekroczyły przewidywaną wysokość. Zapłacony ryczałt będzie pełnił wówczas funkcję zaliczki na podatek. Z doręczeniem zeznania podatkowego przestaje być ważny *ex nunc* reżim podatku ryczałtowego.

W ramach techniki opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej i innej niezależnej działalności zarobkowej ma zastosowanie od 2004 roku minimalna podstawa opodatkowania.[28] Podatnik mający przychody z gospodarki rolnej, leśnej i wodnej, przychody z działalności gospodarczej *sensu stricto* lub przychody z innej działalności gospodarczej będzie miał minimalną podstawę opodatkowania w wysokości 50% kwoty, ustalonej jako iloczyn:

---

27 Według Ustawy CRN nr 593/1992 S. o rezerwach dla ustalenia podstawy podatku dochodowego, ze zmianami.

28 § 7c Ustawy o podatkach dochodowych.

- ogólnej podstawy obliczeniowej ustalonej według ustawy o ubezpieczeniu emerytalnym za rok kalendarzowy, który o dwa lata poprzedza okres podatkowy,
- współczynnika według ustawy o ubezpieczeniu emerytalnym do przeliczenia ogólnej podstawy obliczeniowej,
- liczby miesięcy, w których podatnik prowadził wymienioną wyżej działalność.

Minimalna podstawa opodatkowania nie dotyczy podatnika, współpracującego małżonka lub innych osób współpracujących w okresie podatkowym, w którym rozpoczęli lub zamknęli działalność gospodarczą oraz w okresie bezpośrednio nawiązującym do okresu rozpoczęcia działalności gospodarczej. Minimalna podstawa opodatkowania nie dotyczy podatnika podatku ryczałtowego, podatnika otrzymującego zapomogę rodzinną na podstawie ustawy o państwowym wsparciu socjalnym,[29] podatnika, któremu należy się wsparcie w opiece nad osobą bliską lub inną według ustawy o wsparciu socjalnym[30], rencisty lub emeryta, podatnika studenta (ucznia) do 26. lat przygotowującego się systematycznie do przyszłego zawodu i innych osób określonych w ustawie.[31]

Minimalna podstawa opodatkowania nie dotyczy również podatnika – nierezydenta, jeżeli ogólna suma jego przychodów ze źródeł położonych na terenie Republiki Czeskiej wynosi mniej niż 90% jego wszystkich przychodów z wyjątkiem przychodów niebędących przedmiotem podatku, lub zwolnionych od podatku oraz przychodów, z których podatek ma być pobierany przez potrącenie według szczególnej stawki podatkowej.

2.3.3. Podstawa opodatkowania dochodów z majątku kapitałowego

Szczególna regulacja podstawy opodatkowania dotyczy dochodów z majątku kapitałowego.[32] W skład tych dochodów wchodzą przychody w formie dywidend, odsetek z papierów wartościowych, odse-

29 Ustawa nr 117/1995 Sb. z późn. zm.
30 Ustawa nr 100/1988 Sb. z późn. zm.
31 § 7c Ustawy o podatkach dochodowych.
32 § 8 Ustawy o podatkach dochodowych.

tek dopisanych, rent z dodatkowego ubezpieczenia emerytalnego itp. Większość dochodów z majątku kapitałowego podlega opodatkowaniu w formie specjalnej stawki i stwarza odrębną od pozostałych dochodów podstawę opodatkowania.

Przykładem tego rodzaju podstawy opodatkowania są dochody w formie wypłacanej emerytury z dodatkowego ubezpieczenia emerytalnego z zasiłku państwowego. Emerytura jest przychodem, od którego odlicza się kwotę zasiłku państwowego oraz zasiłku wpłacanego przez pracodawcę. Wszystkie zasiłki zostaną podzielone równolegle na czas pobierania emerytury, jeżeli chodzi o emeryturę na czas określony. W przypadku emerytury na czas nieokreślony nie ma w ustawie uregulowanego okresu pobierania emerytury. Dla opodatkowania okres pobierania emerytury ustala się według tablic średniej długości życia ludzkiego na terenie Republiki Czeskiej podanej przez Czeski Urząd Statystyczny w czasie rozpoczęcia pobierania emerytury. Stawki na dodatkowe ubezpieczenie emerytalne są kwotą odliczaną od przychodów z działalności zależnej lub z działalności gospodarczej.

2.3.4. Podstawa opodatkowania dochodów z czynszu

Dochody z czynszu tworzą podstawę opodatkowania przychodów z dzierżawy nieruchomości (części) lub mieszkań (części) oraz przychody z wynajęcia rzeczy ruchomych. Okolicznościowe wynajęcia rzeczy ruchomych nie podlegają reżimowi opodatkowania dochodów z czynszu[33], lecz zostały zaliczone do kategorii przychodów pozostałych.[34]

Jeżeli przedmiot dzierżawy lub wynajęcia należy do ustawowej wspólnoty majątkowej małżonków, będzie podatnikiem tylko jeden z nich.

W przypadku podatnika nie będącego rezydentem podatkowym, dochody są opodatkowane stawką specjalną[35]. Dochód jest wówczas samodzielną podstawą opodatkowania, z wyjątkiem dochodu z tytułu dzierżawy nieruchomości i mieszkań.

---

33 § 9 Ustawy o podatkach dochodowych.
34 § 10 Ustawy o podatkach dochodowych.
35 § 36 Ustawy o podatkach dochodowych.

Dochodem, w przypadku czynszu, będzie nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania, zabezpieczenia oraz utrzymania i to według ogólnych przepisów o podstawie opodatkowania podatkiem dochodowym. Istnieje również możliwość skorzystania z wydatków ryczałtowych (od 2006 roku w wysokości 30%, do tego czasu tylko do 20%, przychodów). Ryczałt obejmuje wszystkie koszty.

Regulacja podstawy opodatkowania czynszu dotyczy także dzierżawy zakładu. Jeżeli podatnik nie jest osobą prowadzącą księgowość, przychodem jest również wartość wierzytelności i zobowiązań, z wyjątkiem długów, których spłacenie byłoby wydatkiem obniżającym podstawę opodatkowania. Długi te przechodzą na dzierżawcę o ile pokrycie ich nie zostało uzgodnione w umowie. Jeżeli w umowie jest uzgodnione częściowe pokrycie wierzytelności i zobowiązań, przychodem jest ich wartość, z wyjątkiem tych wierzytelności i zobowiązań, których pokrycie jest wydatkiem obniżającym podstawę podatkową. Jeżeli zostało uzgodnione pokrycie wszystkich wierzytelności i zobowiązań (z wyjątkiem zobowiązań, których uregulowanie byłoby obniżeniem podstawy opodatkowania) w kwocie wyższej od ich wartości, przychodem będzie wówczas owa wyższa wartość. Podobnie jest w przypadku nieuregulowanej różnicy między wartością nieruchomości i rzeczy ruchomych na początku dzierżawy a wyższą wartością po zakończeniu dzierżawy, ustaloną według notowań w księgowości dzierżawcy lub według przepisów o oszacowaniu majątku.[36] Powyżej opisany tryb ustalenia podstawy opodatkowania nie dotyczy kapitalizacji wierzytelności oraz przypadków podwyższenia z innych powodów podstawy opodatkowania określonych ustawą.

2.3.5. Podstawa opodatkowania obliczana przy współudziale innych osób

Ustawa o podatkach dochodowych przedstawia specjalny tryb ustalenia przychodów w przypadku przychodów współwłaściciela, wspólnika spółki nie posiadającej osobowości prawnej, osób współdziałających oraz tryb opodatkowania wspólnej podstawy opodatkowania małżonków.

36 Ustawa nr 151/1997 Sb. – „zákon o oceňování majetku", z późn. zm.

Obliczenie dochodów współwłaściciela rzeczy lub dochodów ze wspólnych praw realizowane jest w drodze podziału przychodów i wydatków według wielkości udziału. Jeżeli na podstawie zawartej umowy przychody mają tylko niektórzy ze współwłaścicieli lub podział przychodów jest inny niż podział udziałów, ustala się dochody według tego faktycznego podziału.

Prawo Republiki Czeskiej przewiduje możliwość współpracy osób wykonujących **działalność gospodarczą w ramach spółki**[37] **bez osobowości prawnej** na podstawie zawartej umowy. Proporcje przychodów i wydatków ustala się według zawartej umowy spółki. W przypadku, gdy umowa nie zawiera określonych udziałów, dzieli się przychody i wydatki równo.

Ustawa umożliwia przerzucenie osiągniętych przychodów oraz wydatków połączonych z ich osiągnięciem, zabezpieczeniem i utrzymaniem, w ramach działalności gospodarczej lub innej samodzielnej działalności zarobkowej prowadzonej **przy współpracy** drugiego z małżonków. Na współpracującego małżonka można przenieść do 50% dochodu. Maksymalna wysokość dochodu może być w wysokości do 540000 CZK za cały rok podatkowy lub do 45000 CZK za każdy rozpoczęty miesiąc współpracy. W pozostałych przypadkach oraz przy współpracy innych osób żyjących z podatnikiem w ramach jednego gospodarstwa domowego[38] część przeniesionych przychodów i wydatków na osoby współpracujące może osiągnąć 30% dochodu łącznie (maksymalnie w kwocie do 180000 CZK przy całorocznej współpracy lub 15000 CZK za miesiąc). Proporcje między osobami współpracującymi muszą być równe. Ustawa nie pozwala na przeniesienie części dochodów na dzieci do momentu ukończenia podstawowej edukacji szkolnej, lub na dzieci w miesiącach, w których korzystano z przywilejów podatkowych ze względu na dzieci[39] lub z ulgi podatkowej na drugiego z małżonków ze względu na przyznany status inwalidy.

Od roku podatkowego 2005 można skorzystać z techniki **splittingu małżeńskiego**.[40] Małżonkowie, z których choć jeden ma statut po-

37 „Sdružení"
38 Przepis § 115 Czeskiego Kodeksu Cywilnego.
39 Przepis § 35c i § 35d Ustawy o podatkach dochodowych.
40 Nowy przepis § 13a Ustawy o podatkach dochodowych.

datnika podatku dochodowego osób fizycznych, mający we wspólnym gospodarstwie domowym pod opieką choć jedno dziecko, mogą obliczyć podatek od wspólnej podstawy opodatkowania, jeżeli wymienione warunki spełnia najpóźniej w ostatnim dniu roku podatkowego. Wspólną podstawą opodatkowania jest suma częściowych podstaw opodatkowania netto obu małżonków. W przypadku, gdy jeden z małżonków należy do kategorii podatników – nierezydentów, małżonkowie mogą skorzystać z ustalenia podatku techniką splittingu o ile suma wszystkich przychodów obydwóch małżonków ze źródeł na terenie Republiki Czeskiej wynosi co najmniej 90% wszystkich przychodów podlegających opodatkowaniu, z wyjątkiem przychodów opodatkowanych specjalną stawką. Ze wspólnego opodatkowania nie można skorzystać w okresie podatkowym, kiedy jeden z małżonków:

- jest podatnikiem podatku ryczałtowego,
- jest zobowiązany do ustalenia minimalnej podstawy opodatkowania,
- korzysta z ustalenia obowiązku podatkowego przy współpracy innej osoby lub ustala podatek z przychodów za więcej okresów podatkowych,
- korzysta ze zniżki podatkowej z okazji stymulacji inwestycyjnej[41] lub
- został zobowiązany do ustalenia podatku przy ogłoszeniu lub zakończeniu upadłości.[42]

Zaliczki na podatek płaci każdy z małżonków z przychodów z działalności zależnej i uposażeń funkcyjnych oraz według ostatniego znanego obowiązku podatkowego związanego z każdym z małżonków i to na podstawie tej części podatku, która należy się małżonkowi. Skorzystać z techniki splittingu może każdy z małżonków samodzielnie, w osobistej deklaracji podatkowej. W załączniku do deklaracji każdy z małżonków podaje dane potrzebne do obliczenia wspólnej podstawy opodatkowania za obu małżonków i każdy z nich do swojej deklaracji wpisuje połowę wspólnej podstawy opodatkowania, z której oblicza się podatek. Po upływie terminu do zadeklarowania obowiązku

41 Według przepisu § 35a i § 35b Ustawy o podatkach dochodowych.
42 Według przepisu § 38gb Ustawy o podatkach dochodowych.

podatkowego nie można zmieniać sposobu ustalenia podstawy opodatkowania ani podatku.

Ustalenie podstawy podatkowej w przypadku przychodów za więcej lat podatkowych jest specjalnym trybem umożliwiającym skorzystanie z niższego opodatkowania. Z tej możliwości można skorzystać w przypadku osiągnięcia przychodów z gospodarki rolnej, leśnej i wodnej, przychodów z praw autorskich, przychodów z działalności restauratorów zabytków kultury i kolekcji zabytkowych oraz z przychodów syndyka tymczasowego, jeżeli jego działalność nie należy do działalności gospodarczej *sensu largo*, i to pod warunkiem, że owe przychody są wynikiem kilkuletniej pracy podatnika lub są wypłacane jednorazowo za użycie rzeczy lub praw przez kilka lat. W takim przypadku można przychody podzielić równolegle do roku podatkowego, w którym zostały wypłacone, i do ubiegłych lat podatkowych, w których działalność była prowadzona, najwyżej do trzech równych części (w przypadku syndyka do pięciu części a w przypadku przychodów gospodarstwa leśnego – do dziesięciu). Wydatki, które zostały zaliczone do wcześniejszych dochodów, nie mogą dwukrotnie przychodów obniżać, choć byłyby związane z osiągnięciem tych przychodów. Jedna część dochodów zalicza się do podstawy opodatkowania w roku osiągnięcia przychodu i ustala się procent podatku z podstawy opodatkowania. W oparciu o ten procent oblicza się podatek z pozostałej lub pozostałych części przychodu uzyskanego za więcej lat. Jeżeli procent w ten sposób ustalony jest mniejszy niż 15, dla obliczenia podatku z pozostałej części wykorzystuje się stawkę w wysokości 15%.

2.3.6. Odliczenia od podstawy opodatkowania

Dla ustalenia kwoty zobowiązania podatkowego można od podstawy opodatkowania odliczyć określone w ustawie kwoty. Do końca 2005 roku katalog odliczeń był znacznie szerszy i zawierał roczną kwotę na podatnika w wysokości 38040 CZK, kwotę 21720 CZK na małżonka niepobierającego pensji większej niż 38040 CZK (w przypadku małżonka rencisty III-go stopnia kwota powiększała się dwukrotnie), kwotę na podatnika – rencistę 7140 CZK (podatnik – rencista III-go stopnia obniżał podstawę podatkową o 50040 CZK). Ponadto podatnik w wieku do 26. lat, przygotowujący się w programach eduka-

cyjnych do przyszłego zawodu (na studiach doktoranckich do 28 lat) mógł odliczyć 11400 CZK. Od 2006 roku weszły zmiany w technice podatkowej i element konstrukcji opodatkowania istniejący od 1993 roku w formie części podstawy niepodlegającej opodatkowaniu częściowo przekształcił się w ulgi podatkowe.[43] Przejście do strefy ulg zostało uzasadnione przez rząd w projekcie zmiany Ustawy o podatkach dochodowych przedłożonym Parlamentowi Republiki Czeskiej pod koniec 2005 r. Rząd kierował się ideą, że każdy podatnik mający prawo do ulgi podatkowej (przy spełnieniu ustawowych wymagań) będzie korzystał z nominalnie równej ulgi podatkowej, bez względu na wysokość jego przychodów.

Od podstawy podatkowej można odliczyć nadal **wartość darowizn** gminom,[44] województwom,[45] jednostkom organizacyjnym państwa, osobom prawnym mającym siedzibę na terenie Republiki Czeskiej oraz osobom prawnym organizującym zbiórki publiczne według ustawy o zbiórkach publicznych [46] (przeznaczone do finansowania nauki, badań i edukacji, kultury, szkolnictwa, policji, straży pożarnej, ochrony i popierania młodzieży, ochrony zwierząt, przeznaczone na cele socjalne, zdrowotne, ochrony środowiska, pomocy humanitarnej, charytatywne, kościelne dla rejestrowanych kościołów i wspólnot wyznaniowych, wychowania fizycznego i sportowe, również partiom politycznym i ruchom politycznym na ich działalność). Środki finansowe można też przekazać osobom fizycznym z miejscem zamieszkania na terenie Republiki Czeskiej prowadzącym ośrodki edukacyjne lub zdrowotne, ośrodki przeznaczone do ochrony bezdomnych zwierząt lub ochrony zagrożonych gatunków. Można też przekazywać środki osobom fizycznym zamieszkałym na terenie Republiki Czeskiej – rencistom lub małoletnim dzieciom ciężko upośledzonym zdrowotnie, wymagającym nadzwyczajnej opieki oraz środków zdrowotnych, lecz najwyżej do kwoty niefinansowanej przez zakład ubezpieczeń zdrowot-

43 To jest w wysokości 15%, 20%, 25% i 32% podstawy opodatkowania w 2005 r. (Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 2005, IV. volební období, tisk. č. 1040, Vládní návrh na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony. www.pcr.cz).

44 Obce

45 Kraje

46 Ustawa nr 117/2001 Sb.

nych, lub środki rehabilitacyjne albo kompensacyjne najwyżej do kwoty niepokrytej przez budżet państwa. Istnieje również możliwość przekazania wymienionym powyżej osobom środków pieniężnych na cele związane z ich kształceniem i zatrudnieniem, jeżeli łączna wartość darowizn w roku podatkowym wynosi ponad 2% podstawy opodatkowania albo co najmniej 1000 CZK. Tak samo można przekazać środki w celu finansowania pomocy przy klęskach żywiołowych, do których doszło na terenie Republiki Czeskiej. Łącznie można odliczyć od podstawy opodatkowania 10% jej wysokości. Za darowiznę przeznaczoną na ochronę zdrowia uważa się też bezpłatną transfuzję krwi, kiedy jeden odbiór krwi szacuje się celem odliczenia od podstawy opodatkowania w kwocie 2000 CZK.

Według warunków podanych w ustawie od podstawy opodatkowania można odliczyć **odsetki od kredytu budowlanego**, obniżone o kwotę dopłaty państwowej.

Dalej – odlicza się od podstawy opodatkowania spłacone **składki dodatkowego ubezpieczenia emerytalnego z zapomogą państwową** według umowy zawartej między podatnikiem i funduszem emerytalnym. Kwota, którą można odliczyć, równa jest sumie składek płaconych przez podatnika na swoje ubezpieczenie emerytalne z zapomogą państwową, obniżone o 6000 CZK za rok podatkowy. Maksymalnie można w ten sposób odliczyć za jeden rok podatkowy 12000 CZK.

Od podstawy opodatkowania można też odliczyć, przy spełnieniu ustawowych wymagań, kwotę zapłaconą tytułem **prywatnego ubezpieczenia na życie**. Jednym z warunków jest to, iż jednorazowe wypłacenie kwoty z ubezpieczenia może nastąpić najwcześniej po 60. miesiącach po zawarciu umowy i równocześnie nie wcześniej niż w roku kalendarzowym, w którym podatnik będzie miał 60 lat. Maksymalnie można w ten sposób odliczyć w jednym roku podatkowym 12000 CZK.

Ostatnią możliwością odliczenia od podstawy opodatkowania są składki członkowskie związków zawodowych uiszczane zgodnie z ich statutem. Kwota do odliczenia nie może przekroczyć 1,5% przychodów z działalności zależnej i uposażeń funkcyjnych podlegających opodatkowaniu, z wyjątkiem przychodów opodatkowanych przez potrącenie stawką specjalną. Ustawa podaje maksymalną kwotę do odliczenia w wysokości 3000 CZK.

2.4. Ulgi podatkowe

Ulgi podatkowe mieszczą się w przepisach wspólnych dla obu podatków.[47] Podatnikowi po obniżeniu podatku o ulgi wspólne dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatku dochodowego od osób prawnych, podatek obniża się o kwoty:

- 7200 CZK **na podatnika;**
- 4200 CZK **na małżonka** żyjącego z podatnikiem w ramach jednego gospodarstwa domowego, jeżeli nie pobiera on osobistych przychodów przekraczających wartość 38040 CZK za rok podatkowy. W przypadku małżonka – inwalidy III–go stopnia kwota 4200 CZK do odliczenia od podatku jest dwukrotnie wyższa;
- 1500 CZK, jeżeli **podatnik pobiera częściową rentę** z ubezpieczenia emerytalnego lub pobierałby, lecz doszło do utraty prawa do renty ze względu na kumulację renty i emerytury (3000 CZK, jeżeli **podatnik pobiera pełną rentę inwalidzką**);
- 9600 CZK, jeżeli **podatnik jest osobą niepełnosprawną** ze szczególnie ciężkim upośledzeniem i wymagającym opiekuna[48]
- 2400 CZK u podatnika – **ucznia, studenta** podczas jego przygotowania się do przyszłego zawodu na studiach lub na praktyce zawodowej (do osiągnięcia 26. lat, a w przypadku studiów doktoranckich dziennych do lat 28.).

Jeżeli podatnik jest emerytem i w ramach wypłacanej emerytury otrzymuje więcej jak 38040 CZK za rok, nie może korzystać z ulgi podatkowej. Jest obojętne, czy emerytura została przyznawana według czeskich przepisów o ubezpieczeniu emerytalnym czy też w oparciu o obligatoryjne ubezpieczenie emerytalne z zagranicy. Jeżeli emerytura nie przekracza kwoty 38040 CZK za rok, podatnikowi przyznaje się ulgę w wysokości 7200 CZK.

---

47 Regulacja ulg dla osób fizycznych ma swoje miejsce przede wszystkim w nowym przepisie § 35ba Ustawy o podatkach dochodowych.

48 Legitymacja ZTP/P.

Rezydent mający przychody z majątku kapitałowego ze źródeł zagranicznych[49] lub przychody z kategorii pozostałych przychodów w przypadku przychodów powstałych z zakończenia udziału w spółkach handlowych lub członkostwa w spółdzielni[50] wchodzących do samodzielnej podstawy opodatkowania, nie może obniżyć podatku o wyżej wymienione ulgi. W przypadku nierezydenta może dojść do skorzystania z ulg ze względu na stan zdrowia małżonka, o ile suma przychodów mających swoje źródło[51] na terenie Republiki Czeskiej osiąga 90% wszystkich przychodów, z wyjątkiem tych, które nie są przedmiotem opodatkowania[52] lub są zwolnione z podatku[53] bądź też podatek z nich będzie ściągany przy użyciu specjalnej stawki.

Z wyjątkiem ulgi przysługującej podatnikowi w wysokości 7200 CZK, pozostałe ulgi w wysokości 1/12 można odliczać za każdy miesiąc kalendarzowy, o ile warunki przyznania ulgi zostały spełnione na jego początku.

Ulgi podatkowe istnieją też w ramach systemów stymulacji inwestycyjnych.[54] **Publiczne poparcie inwestowania** drogą ulg podatkowych nastąpiło po odejściu od różnych form dotacji. System ulg podatkowych z tytułu poparcia inwestycji jest zawarty w przepisach ustawy o podatkach dochodowych i może, przy spełnieniu warunków określonych ustawą, równać się 100% kwoty podatku dochodowego.[55]

Szczególną ulgą podatkową jest wprowadzony od 2005 roku **przywilej podatkowy.**[56] Przywilej podatkowy dotyczy podatnika opiekującego się dzieckiem żyjącym z nim we wspólnym gospodarstwie domowym, pod warunkiem że podatnik nie korzysta z ulgi podatkowej w ramach stymulacji inwestycyjnych. Kwota przywileju podatkowego wynosi 6000 CZK na jedno dziecko w czasie danego roku podatkowego. Przywilej podatkowy może mieć formę ulgi – zniżki podatkowej,

---

49 Według § 8 odst. 4 Ustawy o podatkach dochodowych.
50 Według § 10 odst. 8 Ustawy o podatkach dochodowych.
51 § 22 Ustawy o podatkach dochodowych podaje, które źródła są uważane za źródła na terenie Republiki Czeskiej.
52 Według § 3 lub § 6 Ustawy o podatkach dochodowych.
53 Zwolnienie od podatku mieści się w przepisach § 4, 6 i 10.
54 Patrz np. Ustawę nr 72/2000 Sb. o stymulacjach inwestycyjnych (Zákon o investičních pobídkách).
55 § 35a i § 35b Ustawy o podatkach dochodowych.
56 § 35c Ustawy o podatkach dochodowych.

bonusu podatkowego, lub kombinacji zniżki i bonusu podatkowego. Ulgę – zniżkę podatkową podatnik może wykorzystać aż do wysokości swojego zobowiązania podatkowego w konkretnym roku podatkowym. Jeżeli przywilej podatkowy będzie wyższy od zobowiązania podatkowego, powstała różnica będzie kwotą bonusu podatkowego. Skorzystać z bonusu może podatnik w przypadku, gdy wynosi on więcej niż 100 CZK, lecz maksymalnie do wysokości 30000 CZK, i to jeżeli uzyskał przychód z działalności zależnej i uposażeń funkcyjnych, z działalności gospodarczej i innej niezależnej działalności zarobkowej, z majątku kapitałowego lub z czynszu co najmniej w wysokości sześciu minimalnych pensji. Przywilej podatkowy dla nierezydentów jest możliwy wówczas, gdy 90% przychodów uzyskują ze źródeł na terenie Republiki Czeskiej, po spełnieniu takich samych warunków jak podano wyżej w ramach ulg podatkowych.

Jeżeli dziecku została wydana legitymacja ZTP/P – ciężkiej niepełnosprawności wymagającej osoby towarzyszącej, kwota przywileju podatkowego jest podwójna, ale tylko do maksymalnej wysokości bonusu podatkowego 30000 CZK.

Z przywileju podatkowego, w przypadku opieki nad dzieckiem kilku podatników, może korzystać tylko jeden z nich.

O bonus podatkowy można ubiegać się, składając zeznanie podatkowe. Postępowanie w sprawie wypłacania bonusu podatkowego jest podobne jak w przypadku nadpłaty podatku.

Przywilej podatkowy ma wpływ na wysokość miesięcznej zaliczki na podatek dochodowy. Warunki i tryb kompensacji bonusu podatkowego oraz korzystania z pozostałych form przywilejów podatkowych w ramach rocznego zeznania, a także stopień odpowiedzialności płatnika podatku dochodowego w przypadku przychodów z działalności zależnej i uposażeń funkcyjnych określa ustawa o podatkach dochodowych.[57] Doświadczenia z mechanizmem przywileju podatkowego są znikome, ponieważ jeszcze w 2004 roku podatnik korzystał z ulg na dzieci w postaci nieopodatkowania części podstawy opodatkowania.

57 § 35d

2.5. Podstawowe zagadnienia dotyczące ustalania podstawy opodatkowania

Większość przepisów dotyczących podstawy opodatkowania jest wspólna dla obydwu podatków dochodowych – od osób fizycznych i od osób prawnych.

Dla nierezydentów i ich obowiązków podatkowych ma znaczenie **określenie źródeł** przychodów znajdujących się na terenie Republiki Czeskiej.[58]

Duże znaczenie przy opodatkowaniu dochodu zagranicznych podatników nierezydentów ma definicja **stałego zakładu.**[59] Stałym zakładem jest według ustawy o podatkach dochodowych miejsce prowadzenia działalności przez nierezydentów na terenie Republiki Czeskiej, np. warsztat, biuro, miejsce sprzedaży (zbytu towaru), miejsce budowy. Jeżeli osoba występuje na terenie Republiki Czeskiej na podstawie zlecenia podatnika nierezydenta i jest tutaj upoważniona do zawierania umów zobowiązujących owego podatnika, istnieje podstawa do przyjęcia istnienia stałego zakładu podatnika na terenie Republiki Czeskiej. Domniemanie tego rodzaju ma zastosowanie do wszystkich działań prowadzonych przez tę osobę na rzecz podatnika na terenie Republiki Czeskiej.

Podstawą opodatkowania jest dochód, choć czeskie prawo podatkowe terminu „dochód" nie używa. Podstawą opodatkowania jest różnica przychodów, nie uwzględniając przychodów zwolnionych od podatku oraz przychodów nie będących przedmiotem opodatkowania, nad kosztami (wydatkami) powiązanymi z nimi rzeczowo i czasowo. Ustawa podaje przypadki, w których dochód powiększa się,[60] obniża się[61] lub może się obniżyć.[62]

Ustawa również (dosyć szczegółowo) precyzuje warunki dopuszczalności wydatków i oszacowania przychodów. Technika ustalenia przychodów i kosztów (wydatków) jest po kilkakrotnych nowelizacjach bardzo skomplikowana. Jednym z ciekawych elementów mających

58 Patrz przede wszystkim przepis § 22 Ustawy o podatkach dochodowych.
59 „Stálá provozovna" przepis § 22 odst. 2.
60 § 23 odst. 3 lit. a) Ustawy o podatkach dochodowych.
61 § 23 odst. 3 lit. b) Ustawy o podatkach dochodowych.
62 § 23 odst. 3 lit. c) Ustawy o podatkach dochodowych.

wpływ na ustalenie dochodu jest **amortyzacja majątku**. Amortyzacja majątku w prawie czeskim ma formę amortyzacji księgowej oraz amortyzacji podatkowej, przez którą trzeba rozumieć procedurę kolejnego odliczania części kosztów nabycia majątku, których nie można odliczyć od przychodów w jednym roku podatkowym. Dla amortyzacji podatkowej trzeba rozróżniać majątek materialny i majątek niematerialny. Przez **majątek materialny** trzeba rozumieć np. rzeczy ruchome, których cena wstępna (koszt nabycia) są wyższe niż 40000 CZK i ich zużycie techniczne będzie trwało dłużej niż jeden rok, budynki, domy, mieszkania lub lokale niemieszkalne, niektóre budowle, stado, trzoda.[63] Według rodzaju majątku materialnego ustala się **okres amortyzacji**.[64] Ustawa wyróżnia **siedem grup amortyzacyjnych**, które podane są w załączniku do ustawy. Każdej grupie przysługuje inny okres amortyzacyjny. Grupa 1 – 3 lata, grupa 1a – 4 lata, grupa 2 – 5 lat, grupa 3 – 10 lat, grupa 4 – 20 lat, grupa 5 – 30 lat i grupa 6 – 50 lat. Na przykład komputery należą do grupy 1, samochody osobowe do grupy 1a, do grupy 2 samochody ciężarowe itp. Do wyboru są dwie **metody amortyzacji podatkowej –** równomierna i przyspieszona.

Równomierna amortyzacja podatkowa[65] polega na tym, że dla każdej grupy amortyzacyjnej dostosowuje się stawkę odrębną dla pierwszego roku amortyzacji i dla następnych lat. Na przykład dla pierwszej grupy amortyzacyjnej (w pierwszym roku amortyzacji) stawka wynosi 20, a w następnych latach 40. Formuła amortyzacji równomiernej za rok podatkowy brzmi:

$$\frac{\textbf{cena wstępna x stawka}}{\textbf{100}}$$

Przyspieszona amortyzacja podatkowa[66] jest metodą amortyzacyjną, kiedy dla każdej grupy amortyzacyjnej jest przypisany inny współczynnik w pierwszym roku amortyzacyjnym i inny na następne lata. Formuła amortyzacji przyspieszonej w pierwszym roku brzmi:

63 Przepis § 26 i następnych Ustawy o podatkach dochodowych.
64 Przepis § 30 Ustawy o podatkach dochodowych.
65 Przepis § 31 Ustawy o podatkach dochodowych.
66 Przepis § 32 Ustawy o podatkach dochodowych.

$$\frac{\textbf{cena wstępna}}{\textbf{współczynnik pierwszego roku}}$$

W przypadku następnych lat amortyzacji formuła będzie brzmiała:

$$\frac{\textbf{2 x pozostała cena}}{\textbf{współczynnik następnych lat – liczba lat przebiegłej amortyzacji}}$$

Dla przykładu: w pierwszej grupie amortyzacyjnej istnieje w pierwszym roku amortyzacji współczynnik 3, a na następne lata 4.

Amortyzacja podatkowa ma swoje miejsce też w przypadku **majątku niematerialnego**, przez który ustawa o podatkach dochodowych[67] rozumie np. software, niematerialne wyniki badań, koszty założycielskie itp.

Dla majątku niematerialnego w posiadaniu na czas ograniczony roczną amortyzację podatkową ustala się formułą:

$$\frac{\textbf{cena wstępna}}{\textbf{okres czasowy umowy}}$$

W pozostałych przypadkach niematerialny majątek podlega równomiernej amortyzacji podatkowej. Okres amortyzacji np. w odniesieniu do dzieł audiowizualnych wynosi 18 miesięcy, software oraz niematerialnych wyników badań – 36 miesięcy, kosztów założycielskich – 60 miesięcy i przy pozostałych rodzajach majątku niematerialnego – 72 miesiące.

2.6. Stawki podatku

Ogólna stawka podatkowa ma kształt progresywnej skali podatkowej. Podatek obliczony od podstawy opodatkowania obniżonej o części podstawy nie podlegającej opodatkowaniu oraz o kwoty do odliczenia od podstawy opodatkowania wynosi od 2006 roku:

67 Przepis § 32a Ustawy o podatkach dochodowych.

Podstawa podatkowa		Podatek	Z podstawy przekraczającej kwotę
od CZK	do CZK		
0	121 200	12%	
121 200	218 400	14 544 CZK + 19 %	121 200 CZK
218 400	331 200	33 012 CZK + 25 %	218 400 CZK
331 200	i więcej	61 212 CZK + 32 %	331 200 CZK

Obok ogólnej stawki podatkowej przewidzianej dla opodatkowania dochodów od osób fizycznych ustawa o podatkach dochodowych[68] zawiera szeroką skalę specjalnych stawek podatkowych, które są wspólne dla opodatkowania dochodów od osób fizycznych i od osób prawnych.

2.7. Tryb i warunki płatności

Administrowanie podatkami[69] dochodowymi oraz postępowanie w sprawach podatków dochodowych jest w chwili obecnej objęte ogólną ustawą o zarządzaniu podatkami i opłatami,[70] pełniącą funkcję ordynacji podatkowej, oraz specjalnymi przepisami ustawy o podatkach dochodowych.

Administratorem podatków dochodowych są terenowe organy finansowe,[71] w pierwszej instancji Urząd Finansowy[72], a w drugiej instancji Dyrekcja Finansowa[73].

Administrację podatkową nadzoruje Ministerstwo Finansów Republiki Czeskiej[74] za pośrednictwem departamentu – Centralnej Dyrekcji Finansowej i Podatkowej.[75]

---

68 Przepis § 36 Ustawy o podatkach dochodowych.
69 Bliżej o administracji podatkowej, administrowaniu i zarządzaniu podatkami na przykład w publikacji *Mrkývka, P. a kol.* Finanční pro a finanční správa, tom 2. Brno: Masarykova univerzita. 2004.
70 Ustawa nr 337/1992 Sb. z pózn. zm. – Zákon o správě daní a poplatku.
71 Ustawa nr 531/1990 Sb. o terenowych organach finansowych, z pózn. zm.
72 Finanční úřad.
73 Finanční ředitelství.
74 Ustawa nr 2/1969 Sb. z pózn. zm.
75 „Ústřední finanční a daňové ředitelství", z wyjątkiem podatków konsumpcyjnych i części VAT-u, które są w jurysdykcji administracji celnej: Urzędy Celne, Dyrekcje Celne i Generalna Dyrekcja Ceł (podporządkowane Ministerstwu Finansów).

Zeznanie podatkowe w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, należy złożyć wówczas, kiedy podatnik uzyskał roczne przychody w wysokości powyżej 15000 CZK i jednocześnie przychody te nie są:

- przychodami z działalności zależnej i uposażeń funkcyjnych,
- przychodami potrącanymi i opodatkowanymi przy zastosowaniu specjalnych stawek podatkowych,
- przychodami zwolnionymi od podatku.

Jeżeli podatnik ma przychody z działalności zależnej i uposażeń funkcyjnych od więcej jak jednego płatnika, wtedy ma obowiązek złożyć zeznanie. Podatnik mający przychody z działalności zależnej i uposażeń funkcyjnych powinien też składać zeznanie w przypadku:

- korzystania z możliwości odliczenia zapłaconych odsetek z kredytu budowlanego w ramach hipoteki budowlanej z dopłatą państwową,[76]
- korzystania ze splittingu małżeńskiego,
- nierezydenta korzystającego z przyznawanej (wg ustawy) części podstawy podatkowej, która nie podlega opodatkowaniu oraz z przywileju podatkowego.

Zeznanie podatkowe składa również podatnik, którego przychody nie przekroczyły granicy 15000 CZK, ale deklaruje on stratę podatkową.

Zeznanie podatkowe składa się na piśmie, na drukach wydawanych przez Ministerstwo Finansów Republiki Czeskiej, które są kolportowane przez terenowe organy finansowe lub są dostępne na internetowych stronach Ministerstwa, ale także przez inne podmioty pod warunkiem, że są one identyczne z drukami ministerstwa[77]. Zeznanie można też złożyć drogą elektroniczną, ale tylko wtedy, gdy podatnik posiada certyfikowany podpis elektroniczny.

---

76 Według przepisu § 15 odst. 3 i 4 Ustawy o podatkach dochodowych.

77 Na przykład administrator stron www.finance.cz ułatwia pracę podatnikowi na tyle, że potrafi obliczyć podstawę opodatkowania i podatek, a jednocześnie zwrócić uwagę na popełnione błędy przy wpisaniu danych. Usługa jest do dyspozycji za darmo.

Rok podatkowy zaczyna się z dniem 1. stycznia i kończy 31. grudnia roku kalendarzowego. Inny okres podatkowy dla podatnika można wprowadzić w drodze decyzji administratora podatkowego.

Termin złożenia zeznania podatkowego jest ogólnym terminem dla składania zeznań podatkowych, określonym w ustawie o zarządzaniu podatkami i opłatami.[78] Zeznanie trzeba złożyć i równocześnie uregulować dług podatkowy w okresie trzech miesięcy od końca okresu podatkowego[79]. Ogólnie taką datą jest 31. marca następnego roku.

Jeżeli podatnik korzysta z usług **radcy podatkowego**[80], za którego uważa się tylko członka Izby Radców Podatkowych Republiki Czeskiej lub **adwokata**, przedłuża się termin złożenia zeznania i płatności do sześciu miesięcy od końca okresu podatkowego. Na podstawie wniosku podatnika, jego radcy lub adwokata, administrator podatkowy może (nawet bez wniosku) przedłużyć termin o następne trzy miesiące, a **w przypadku przychodów opodatkowanych i podlegających zeznaniu poza krajem –** aż do dziesięciu miesięcy od końca okresu podatkowego.[81]

Podatek można zapłacić przelewem na konto administratora podatkowego – wszystkie urzędy finansowe posiadają konta w Czeskim Banku Narodowym dla każdego z podatków i innych danin, którymi zarządzają. Podatnik zawsze wpłaca kwotę pod swoim numerem podatkowym[82] bez liter „CZ" oznaczających domicyl podatkowy podatnika. **Numer podatkowy** podatnika – osoby fizycznej jest równy numerowi rodowemu[83], a jeżeli podatnik takiego numeru nie posiada, odpowiedni Urząd Finansowy wydaje podatnikowi specjalny numer identyfikacyjny. W przypadku osoby prawnej podatnik występuje również pod numerem podatkowym, który jest identyfikacyjnym numerem podmiotu[84] przyznawanym przez Czeski Urząd Statystyczny.

---

78 § 40 odst. 3 Ustawy o zarządzaniu podatkami i opłatami.

79 Niektóre podatki mają specjalny termin złożenia zeznania i zapłacenia podatku; również okres podatkowy nie musi być zgodny z rokiem podatkowym podatków dochodowych.

80 Ustawa nr 523/1992 Sb. o doradztwie podatkowym i Izbie Radców Podatkowych Republiki Czeskiej (Zákon o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky), z późn. zm.

81 § 40 Ustawy o zarządzaniu podatkami i opłatami.

82 Odpowiednik polskiego NIP.

83 Numer rodowy (rodné číslo) jest odpowiednikiem do polskiego numeru PESEL.

84 Identifikační číslo jest odpowiednikiem polskiego numeru REGON.

Podatek można zapłacić gotówką w kasie urzędu, wpłatą w Czeskim Banku Narodowym, czekiem pocztowym, inkasentom lub nadpłatą innego podatku.[85]

Podatki mogą być opłacane w formie **zaliczek podatkowych**. Trzeba rozróżniać zaliczki podatkowe płacone według ubiegłorocznego podatku (zaliczka z zeznania) oraz zaliczki na podatek od dochodów zależnych i uposażeń funkcyjnych (zaliczka z pensji).

Zaliczka z zeznania obowiązuje podatników, u których podatek płacony za poprzedni okres przekroczył granicę 30000 CZK. Podatnicy z kwotą tego podatku do 150000 CZK płacą zaliczkę na podatek w wysokości 40%. Pierwsza jest płatna do 15. dnia szóstego miesiąca okresu podatkowego, a druga do 15. dnia dwunastego miesiąca okresu podatkowego. Podatnicy z podatkiem przekraczającym 150000 CZK płacą zaliczki w wysokości 25%. Termin płatności pierwszej zaliczki jest do 15. dnia trzeciego miesiąca okresu podatkowego, drugiej do 15. dnia szóstego miesiąca, trzeciej do 15. dnia dziewiątego miesiąca i ostatniej czwartej do 15. dnia dwunastego miesiąca okresu podatkowego. Podatnik, u którego ogólna podstawa podatkowa składa się z częściowych podstaw podatkowych, a jedną z częściowych podstaw są dochody z działalności zależnej lub uposażeń funkcyjnych tworzące 50% i więcej ogólnej podstawy podatkowej, zaliczek z zeznania nie płaci. Jeżeli częściowa podstawa z dochodów z działalności zależnej i uposażeń funkcyjnych tworzy mniej niż 15% ogólnej podstawy podatkowej, podatnik płaci zaliczki tak, jak podano wyżej, ale w przypadku częściowej podstawy z działalności zależnej i uposażeń funkcyjnych tworzącej mniej niż 50% i więcej niż 15% ogólnej podstawy podatkowej, będzie płacił zaliczki zmniejszone o połowę.[86]

Zaliczki z pensji oblicza i potrąca płatnik z podstawy zaliczki. **Podstawą zaliczki** jest suma przychodów z działalności zależnej i uposażeń funkcyjnych wypłacana lub zaksięgowana za miesiąc kalendarzowy lub za okres podatkowy z wyjątkiem przychodów potrącanych według specjalnej stawki podatku oraz przychodów, które nie są przedmiotem podatku dochodowego, od której odlicza się:

---

85 § 59 Ustawy o zarządzaniu podatkami i opłatami.
86 Patrz, szczegóły przede wszystkim w przepisie § 38a Ustawy o podatkach dochodowych.

- kwoty zwolnione od podatku,
- kwoty potrącone lub wpłacone przez pracownika na ubezpieczenie socjalne, na składki państwowe polityki zatrudnienia oraz na publiczne ubezpieczenie zdrowotne.

Skala określająca wysokość zaliczek od podatku obciążającego pensje ma podobny charakter jak ogólna skala podatkowa:

Podstawa zaliczki		Zaliczka	Z podstawy przekraczającej kwotę
od CZK	do CZK		
0	10 100	12%	
10 100	18 200	1 212 CZK + 19%	10 100 CZK
18 200	27 600	2 751 CZK + 25%	18 200 CZK
27 600	i więcej	5 101 CZK + 32%	27 600 CZK

Płatnik podatku obniża zaliczkę obliczoną według wyżej podanej stawki (zaliczka brutto) najpierw o udokumentowane ulgi podatkowe, a następnie o miesięczną część przywileju podatkowego. W ten sposób może dojść do ustalenia **zaliczki netto** tylko w przypadku, gdy podatnik podpisał u płatnika **oświadczenie**, że z wymienionych ulg podatkowych i przywilejów podatkowych nie będzie korzystał u innego płatnika. Oświadczenie trzeba podpisać w ciągu 30. dni od zatrudnienia i corocznie do 15. lutego na dany rok podatkowy.

Płatnik podatku, u którego podatnik nie podpisał wyżej wymienionego oświadczenia, potrąci zaliczkę według skali, ale najmniej w wysokości 20% podstawy podatkowej. W takim przypadku nie bierze się po uwagę miesięcznej ulgi podatkowej, a także miesięcznego przywileju podatkowego.

Potrącone zaliczki płatnik przekazuje do administratora podatkowego do 20. dnia miesiąca kalendarzowego, w którym powstał obowiązek potrącenia zaliczki. Specjalne przypadki (z innym terminem płatności) określa ustawa.

Roczne rozliczenie zaliczek dokonuje płatnik do dnia 15. lutego następnego roku w przypadku, gdy podatnik nie ma obowiązku do zło-

żenia zeznania. Łącznie z rozliczeniem zaliczek uwzględnienia też ulgi i przywileje podatkowe przysługujące podatnikowi.

Na wniosek podatnika, najczęściej podatnika mającego obowiązek do złożenia zeznania, płatnik wydaje **potwierdzenie o potrąconych zaliczkach**, stosowanych ulgach i nieopodatkowanych częściach podstawy podatkowej. Płatnik potwierdzenie wydaje do 10 dni od otrzymania wniosku. Potwierdzenie to załącza do samodzielnie składanego zeznania podatkowego.

Odpowiedzialność za terminowość opłacania zaliczek i rocznego rozliczenia ponosi płatnik[87] mając szereg możliwości do korygowania błędów lub zmian w zaliczkach. Jeżeli na przykład nie może potrącić zaliczki ze względu na rozwiązanie stosunku pracy z podatnikiem, ma obowiązek przekazać sprawę do administratora podatkowego.

Podatnik mający wątpliwości co prawidłowości obliczeń dokonanych przez płatnika ma prawo do żądania od płatnika wyjaśnienia, i to do 60 dni od potrącenia podatku lub zaliczki. Płatnik jest zobowiązany do udzielenia odpowiedzi w ciągu do 30. dni. Jeżeli podatnik nie zgadza się z postępowaniem płatnika ma prawo podać w przeciągu 30. dni od otrzymania odpowiedzi płatnika **skargę na postępowanie płatnika** do administratora podatkowego.

3. Podatek dochodowy od osób prawnych

3.1. Podmiot podatku

W podatku dochodowym od osób prawnych stosuje się przepisy części drugiej i łącznie z podatkiem dochodowym od osób fizycznych również przepisy części trzeciej, czwartej i szóstej ustawy o podatkach dochodowych.

Podatnikiem podatku od osób prawnych są osoby nie będące osobami fizycznymi, ale też państwowe jednostki budżetowe nie posiadające osobowości prawnej. Podatnikiem – rezydentem jest podatnik mający na terenie Republiki Czeskiej swoją siedzibę lub miejsce zarządzania. Przez określenie „miejsce zarządzania" ustawa o podatkach do-

87 Bliżej § 38i Ustawy o podatkach dochodowych.

chodowych rozumie adres miejsca, z którego dochodzi do kierowania działalnością prowadzoną przez podatnika. Na rezydencie ciąży obowiązek podatkowy od wszystkich przychodów mających źródło na terenie Republiki Czeskiej i również za granicą. Podatnik bez siedziby w Republice Czeskiej – nierezydent ma obowiązek podatkowy tylko od przychodów mających źródło na terenie Republiki Czeskiej.

3.2. Przedmiot podatku

Ogólnym przedmiotem podatku dochodowego od osób prawnych są **przychody**. Chodzi o:

- przychody z wszelkiej działalności podatnika,
- przychody z wszelkiego dysponowania majątkiem.

Obojętne jest, czy podatnik powstał jako podmiot gospodarczy lub jako podmiot, którego działalność nie jest nastawiona na osiąganie zysku. Może to mieć znaczenie przy określaniu przychodów, które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, lub przychodów zwolnionych.

Katalog zwolnień od podatku dochodowego jest bardzo szeroki i skomplikowany. Dochodzi tutaj do kombinacji zwolnień podmiotowych, przedmiotowych, podmiotowo–przedmiotowych, czasowo określonych i nieokreślonych. Trzeba też zwrócić uwagę na ciągłe zmiany i uzupełnienia tego katalogu, co dodatkowo utrudnia w nim orientację.

3.3. Podstawa opodatkowania

Do ustalenia podstawy podatkowej stosuje się wspólne przepisy z podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz przepisy specjalne[88] dla podatku dochodowego od osób prawnych. Konstrukcja podatku nie zawiera elementu częściowej i ogólnej podstawy podatkowej, jak to jest w przypadku osób fizycznych. W konstrukcji podstawy opodatkowania uwzględniony jest przedmiot działalności i forma prawna podatnika. Obok zasad ogólnych szczegółowe warunki ustalania podstawy dotyczą:

88 § 20 Ustawy o podatkach dochodowych.

- spółek inwestycyjnych tworzących fundusze udziałowe oraz dla funduszy udziałowych,
- spółek komandytowych,
- jawnych spółek handlowych,
- podatników – komplementariuszy w spółkach komandytowych,
- osób prawnych non–profit,
- podmiotów służby zdrowia,
- podatników – udziałowców publicznych spółek handlowych,
- funduszy inwestycyjnych,
- spółek europejskich,
- spółdzielni europejskich.

3.4. Stawki podatku

Stawka podatkowa ma charakter stawki liniowej i od 2006 roku wynosi 24% (w 2001 r. 31%, w 2004 r. 28% i w 2005 r. 26%). Inną stawkę stosuje się po spełnieniu warunków zapisanych w ustawie[89] w przypadku dochodów funduszy inwestycyjnych, udziałowych i emerytalnych – 5%.

3.5. Tryb i warunki płatności podatku dochodowego od osób prawnych

Zeznanie podatkowe składa na zasadach i w formie zbliżonej do stosowanej wobec osób fizycznych. Zeznanie trzeba złożyć w przypadku zerowego długu podatkowego albo straty podatkowej. Nie składa się go, jeżeli podatnik nie miał w okresie podatkowym żadnych przychodów, które są przedmiotem opodatkowania, lub ma tylko przychody zwolnione od podatku oraz przychody, z których podatek jest opłacany na podstawie specjalnej stawki podatkowej.

89 § 21 odst. 2–6 Ustawy o podatkach dochodowych.

Okresem podatkowym w podatku dochodowym od osób prawnych może być:

- rok kalendarzowy,
- rok gospodarczy,
- okres czasu od dnia dokonania fuzji lub przejścia mienia na wspólnika albo podziału spółki lub spółdzielni do końca roku kalendarzowego lub roku gospodarczego, w którym został dokonany wpis fuzji lub przejścia mienia na wspólnika albo podziału do rejestru handlowego,
- okres księgowy, jeżeli jest dłuższy od okresu nie przerwanie następujących po sobie dwunastu miesięcy.

Rok gospodarczy został wprowadzony do konstrukcji podatku[90] po nowelizacji ustawy o księgowości[91] oraz Kodeksu Handlowego w 2000 roku, która dotyczyła głównie przekształcenia form spółek handlowych i spółdzielni. Rok gospodarczy jest okresem księgowym, który może rozpoczynać się pierwszego dnia innego miesiąca niż styczeń. Wybór roku gospodarczego za okres podatkowy zamiast ogólnego roku kalendarzowego zgłasza podatnik do Urzędu Finansowego na trzy miesiące przed wprowadzeniem zmiany.[92]

Okres księgowy może być krótszy lub dłuższy od dwunastu miesięcy. Wprowadza się go z powodu powstania lub likwidacji podmiotu w ciągu roku kalendarzowego lub gospodarczego. Na przykład przy powstaniu spółki do trzech miesięcy przed końcem roku kalendarzowego okresem podatkowym będzie okres księgowy trwający do końca roku powstania spółki plus cały następny rok kalendarzowy.[93]

Zeznanie podatkowe trzeba złożyć w terminach takich, jak w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych. Ustawa o podatkach dochodowych określa, w jakich nadzwyczajnych sytuacjach składa się zeznania poza ogólnymi terminami – na przykład po ogłoszeniu upadłości.

---

90 Ustawą nr 492/2000 Sb.
91 Ustawa nr 563/1991 Sb.
92 *Hrstková – Dubšeková, L.* Daň z příjmů právnických osob 2004 (w:) *Boháč, R. a kol.* Daňový receptář. Praha: LexisNexis, 2004, s. 172.
93 *Karfíková, M.* (w:) *Bakeš, M.* Finanční právo. Praha: C.H.Beck, 2003, s. 251.

Administratorem podatkowym podatków dochodowych od osób prawnych jest – tak samo jak w przypadku osób fizycznych – Urząd Finansowy. Jeżeli podatnik nie ma siedziby lub miejsca zarządzania na terenie Republiki Czeskiej, podlega jurysdykcji tego administratora, gdzie znajduje się stały zakład podatnika lub gdzie jest wykonywana większa część działalności, z której przychody podlegają opodatkowaniu. W przypadku, gdy nie ma możliwości, nawet w ten sposób, ustalenia właściwego administratora podatkowego, podatnik podlega jurysdykcji Urzędu Finansowego Praga 1.

4. Ocena obecnie obowiązującego systemu i kierunki jego zmian

Obecna ustawa o podatkach dochodowych zawiera kompleksową regulację podatków dochodowych na terenie Republiki Czeskiej bez względu na to, czy podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna czy państwowa jednostka budżetowa. Od jej wejścia w życie z dniem 1. stycznia 1993 r. była prawie siedemdziesiąt razy nowelizowana. Po kolei wprowadzane zmiany miały charakter reakcji na różne oszustwa podatkowe, ale też na zmiany polityczne oraz ekonomiczne. Pozytywny rozwój gospodarki sprzyjał obniżaniu stawek oraz wprowadzaniu ulg i innych zniżek. Nowelizacje były też wprowadzane w celu dostosowania regulacji i techniki podatków dochodowych do standardów opodatkowania przychodów przede wszystkim w krajach członkowskich Unii Europejskiej. Z drugiej strony, mnóstwo zmian oraz duży stopień ich złożoności doprowadził do tego, że orientacja w przepisach i ich poprawne stosowanie są w większości przypadków możliwe tylko z pomocą radcy podatkowego lub adwokata. Podatnik, często nawet łącznie z radcą, nie są pewni swoich praw i obowiązków z powodu niejasnego brzmienia zapisu w ustawach podatkowych i wydanych w celu ich wykonania rozporządzeń ministerstwa.

Z powodów wyżej zasygnalizowanych planuje się uchwalenie nowej ustawy regulującej podatki dochodowe. Powinno to nastąpić po przyjęciu nowej kodyfikacji prawa cywilnego, prawa pracy, prawa handlowego, postępowania cywilnego oraz nowej ordynacji podatkowej. Kiedy dokładnie to nastąpi, trudno powiedzieć. Miejmy tylko nadzieję,

że nowa konstrukcja skorzysta z doświadczeń, w swoim czasie wyjątkowej, ustawy o podatkach bezpośrednich z 1927 roku autorstwa profesora Karola Engliše i będzie już bardziej odporna na wszystkie lobbystyczne tendencje i poprawki.

Drobnym światełkiem w gąszczu przepisów prawa podatkowego jest coraz wyższy poziom legislacyjny aktów wydawanych przez ministerstwo, niektóre dyrekcje i urzędy finansowe oraz projektów nowych ustaw z dziedziny finansów publicznych. Powodem tego może jest fakt, że ministrem finansów został nareszcie prawnik[94].

94 W chwili obecnej mgr Bohuslav Sobotka, absolwent Wydziału Prawa Uniwersytetu im. Masaryka w Brnie.

Rozdział III

OPODATKOWANIE DOCHODU W REPUBLICE LITEWSKIEJ

1. Ewolucja opodatkowania dochodu w ostatnim dziesięcioleciu

Po odzyskaniu niepodległości przez Litwę jedną z pierwszych ustaw dotyczących podatku dochodowego (przychodowego) była tymczasowa ustawa z 31 lipca 1990 roku o podatku dochodowym od osób prawnych[1]. Ustawa ta zmieniła ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych, która obowiązywała w okresie sowieckim. Zmiana taka musiała nastąpić, albowiem konstrukcja podatku dochodowego, jaka istniała w ustawie z okresu sowieckiego, całkowicie nie odpowiadała potrzebom nowego państwa litewskiego, które gospodarkę planową zmieniło na wolny rynek.

W skrócie przedstawimy podstawowe elementy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych: podatnikami podatku dochodowego były osoby prawne i osoby prawne nieprowadzące działalności gospodarczej, a które osiągnęły przychód z działalności gospodarczej. Nie podlegały opodatkowaniu tym podatkiem podmioty, które były finansowane całkowicie lub częściowo z budżetu państwa. Przedmiotem opodatkowania był dochód podatnika. Podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym był dochód podlegający opodatkowaniu. Podstawowa stawka podatkowa wynosiła 35% podstawy opodatkowania. Ustawa przewidywała także stawki ulgowe dla podmiotów, które prowadzą tylko działalność rolniczą – 10%; jeżeli w przychodach podatnika przychody z działalności nie rolniczej były większe niż 20%, ale nie przekraczały 40%, to tylko tę część przychodów (tzn. między 20% a 40%)

1 Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas. 1990 07 31 Nr. I–442.

opodatkowywano stawką podstawową (35%). Natomiast, jeżeli przychody z działalności nie rolniczej przekraczały 60%, to cały dochód był opodatkowany stawką 35%. Były też przewidziane ulgi dla przedsiębiorstw zatrudniających osoby niepełnosprawne. Jeżeli w przedsiębiorstwie liczba niepełnosprawnych pracowników była większa niż 50% ogółu zatrudnionych, to kwotę podatku zmniejszano o 100%, i odpowiednio: 40–50% pracowników niepełnosprawnych – kwotę podatku obniżano o 75%, 30–40% pracowników niepełnosprawnych – kwotę podatku obniżano o 50%, 20–30% pracowników niepełnosprawnych – kwotę podatku obniżano o 25%.

Samorządy terytorialne też posiadały prawo do zmniejszenia (kosztem swoich budżetów) kwoty podatku albo zwolnienia podatnika.

Podatnicy byli zobowiązani do płacenia zaliczek na poczet podatku dochodowego. Zaliczki powinny być płacone 3 razy w miesiącu.

W ustawie zamieszczone były przepisy o odpowiedzialności podatnika za naruszenie ustawy. I tak np.: podatnik, który zmniejszył kwotę należnego do zapłaty podatku powinien zapłacić cały podatek należny, a także karę w podwójnej wysokości należnego a niezapłaconego podatku.

Następną ustawą, której przedmiotem opodatkowania był przychód Sejm uchwalił w roku 1991. Była to tymczasowa ustawa o opodatkowaniu przychodu osób fizycznych[2].

Zgodnie z postanowieniami tej ustawy podatnikami podatku przychodowego były osoby fizyczne, otrzymujące przychody ze stosunków pracy, inne osoby fizyczne stale zamieszkujące w Republice Litewskiej i osiągające przychody oraz przedsiębiorstwa indywidualne. Podatnikami podatku przychodowego były także fizyczne osoby zagraniczne, jeżeli umowy międzynarodowe nie stanowiły inaczej.

Ustawa przewidywała kilka stawek podatkowych. Stawka podatkowa zależała od rodzaju przychodu, jaki otrzymywał podatnik. Stawką 33% podlegały opodatkowaniu przychody ze stosunku pracy, stawką 13% podlegały opodatkowaniu przychody z honorariów autorskich i honorariów za wynalazki. Ulgowe stawki podatku były stosowane

2 Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas. 1990 10 09 Nr. I–664.

w stosunku do przychodów z działalności rolniczej – jeżeli przychody z działalności rolniczej przekraczały 95% przychodów podatnika, taki podatnik był zwolniony od płacenia podatku, jeżeli przychody z działalności rolniczej stanowiły od 75 do 95% – stosowano stawkę 5%, jeżeli przychody z działalności rolniczej stanowiły od 65 do 75% – stosowano stawkę 10%. Przychody podatnika zainwestowane w działalność gospodarczą przedsiębiorstwa indywidualnego podlegały opodatkowaniu stawką 8%; pozostałe przychody opodatkowywano stawką 24%.

Ustawa przewidywała także możliwość opodatkowania w formie ryczałtowej – karty podatkowej. Osoby fizyczne, prowadzące określone rodzaje działalności gospodarczej, mogły wykupić karty podatkowe – tzw. patenty. Maksymalną cenę patentu ustalano centralnie, a samorząd miał prawo do ustalenia dokładnej ceny patentu na swoim terytorium.

Przychody za sprzedane dobra leśne (grzyby, jagody, orzechy, zioła) podlegały opodatkowaniu 5% stawką podatkową. Wszystkie inne przychody osób fizycznych podlegały opodatkowaniu stawką 20%.

Podstawą opodatkowania był przychód pomniejszony o udokumentowane wydatki. Podatnik nie mógł pomniejszyć opodatkowywanego przychodu, jeżeli pochodził on ze stosunku pracy.

Nie podlegały opodatkowaniu przychody osób duchownych otrzymane od wiernych, emerytów z państwowych funduszy emerytalnych, studentów otrzymujących stypendia z budżetu państwa.

Przy opodatkowaniu przychodów ze stosunku pracy stosowano kwotę wolną od podatku. Wysokość kwoty wolnej od podatku wahała się od 200. do 15. litów (od 50. USD do 3,20. USD) w zależności, do której kategorii należał podatnik: inwalida I, II lub III grupy, osoba wychowujące troje i więcej dzieci do lat 18., matka lub ojciec samotnie wychowujący dziecko do lat 18. Należy zaznaczyć, że kwota wolna od podatku mogła być stosowana tylko w jednym miejscu pracy.

Podatek od przychodów ze stosunku pracy był zobowiązany obliczyć i wpłacić do budżetu państwa pracodawca. Jeżeli podatnik otrzymywał przychody od osób prawnych, to podatek powinni byli obliczyć i wpłacić te osoby prawne. Jeżeli podatnik otrzymywał przychody od

osób fizycznych, to podatek zobowiązany był obliczyć i zapłacić samodzielnie.

Jeżeli podatnik otrzymywał przychody niewymienione w ustawie (podlegające opodatkowaniu stawką 20%) zobowiązany był do złożenia rocznej deklaracji podatkowej samodzielnie. W pozostałych przypadkach deklaracje podatkowe miały obowiązek składać osoby wypłacające wynagrodzenia.

Z braku doświadczenia i w wyniku pośpiechu, jakość tych aktów prawnych pozostawiała wiele do życzenia. W okresie ponad 12. lat, kiedy to obowiązywała ustawa o opodatkowaniu przychodu od osób fizycznych ustawa ta została zmieniona ponad 50 razy. W wyniku nieustających zmian aktów prawnych system podatkowy Litwy przez podatników był postrzegany jako bardzo niestabilny i skomplikowany. Przez to też system administrowania podatkami był zawiły i nieefektywny.

W ustawach podatkowych było bardzo dużo norm blankietowych, uprawniających Rząd, Ministra Finansów i organy podatkowe do samodzielnego regulowania określonych spraw. O ile taki stan rzeczy można było tolerować w okresie tuż po odzyskaniu niepodległości, to po 10 latach taka sytuacja powinna była ulec zmianie.

Do roku 1998 żaden Rząd nie miał oficjalnej strategii reformy systemu podatkowego Republiki Litewskiej. W roku 1998 została przyjęta przez rząd uchwała o uporządkowaniu ustaw podatkowych[3]. W roku 2001 Rząd uchwalił „Program działalności na lata 2001–2004" razem z koncepcją reformy systemu podatkowego"[4]. Na podstawie tej uchwały rozpoczęto reformę systemu podatkowego Republiki Litewskiej, która zaowocowała zupełnie nowymi ustawami podatkowymi, w tym także ustawami: o podatku dochodowym oraz o podatku przychodowym mieszkańców.

Ustawy te, to akty zupełnie nowe, nie mające nic wspólnego z poprzednio obowiązującymi aktami prawnymi. Uchwalając te ustawy brano pod uwagę nowo obowiązujący kodeks cywilny, a także przygo-

3 Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos, Valstybės žinios 1998, Nr. 72–2102.
4 Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001–2004 metų programos įgyvendinimo priemones, Valstybės žinios 2001, Nr. 86–3015.

towywano się do wstąpienia do Unii Europejskiej i stawianych przez nią wymogów.

Pierwszą „nową" ustawą była ustawa o podatku dochodowym z dnia 20. grudnia 2001 roku[5]. Podstawowe zmiany, jakie wprowadziła ta ustawa to nowe stawki podatkowe – zamiast w roku 2000 obowiązującej podstawowej stawki 24% wprowadzono stawkę 15%. Zrezygnowano z ulg podatkowych. Nowa ustawa powinna była zbalansować ciężar opodatkowania pomiędzy różnymi podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą.

Podatkiem dochodowym są opodatkowane wszystkie osoby prawne, także przedsiębiorstwa indywidualne, które wcześniej podlegały opodatkowaniu na mocy ustawy o podatku przychodowym od osób fizycznych. Chociaż głównym celem ustawodawcy było ustanowienie podatku łatwego w obliczeniu, jednak należy uznać, iż tak się nie stało. Na potrzeby obliczenia podatku dochodowego podatnik zobowiązany jest prowadzić odrębną księgowość. Taka sytuacja powstała dlatego, że definicje przychodów i kosztów ich uzyskania są inaczej tłumaczone w ustawie o podatku dochodowym, a inaczej w ustawie o księgowości. Inne są też zasady obliczenia amortyzacji majątku trwałego.

W dniu 2. lipca 2002 roku została uchwalona przez Sejm ustawa o podatku przychodowym od mieszkańców[6]. W porównaniu z poprzednio obowiązującą ustawą, ta ustawa wprowadziła rewolucyjne zmiany. Najważniejsze z nich, to powszechny obowiązek składania rocznych deklaracji podatkowych, wprowadzenie dwóch stawek podatkowych: 33% dla przychodów ze stosunku umów o pracę oraz 15% od pozostałych przychodów. Z ustaleniem dwóch stawek podatkowych związana jest też klasyfikacja przychodów na klasę A (ogólnie rzecz biorąc przychodów otrzymanych od osób prawnych, w tym ze stosunku o pracę) i klasę B (pozostałe przychody), oraz rozszerzenie przedmiotu opodatkowania. Pozostawiono uproszczoną formę opodatkowania – zaświadczenie o działalności podatkowej (*verslo liudijimas*). Zmieniono także wielkość i sposób obliczenia kwoty wolnej od podatku. Kwota wolna od podatku przysługuje niezależnie od źródła otrzymania przycho-

5 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. 2001 12 20 Nr. IX–675.
6 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. 2002 07 02 Nr. IX–1007.

du (w odróżnieniu od starej ustawy, gdzie kwota wolna od podatku mogła być brana pod uwagę tylko przy przychodach ze stosunku pracy). Novum stanowi także możliwość pomniejszenia przychodu podlegającego opodatkowaniu o wydatki wymienione w ustawie, np.: wydatki na spłatę odsetek za kredyt mieszkaniowy, czesne za studia, wydatki na zakup jednego komputera osobistego, wpłaty na prywatne fundusze emerytalne lub składki z tytułu umów ubezpieczenia na życie.

2. Ogólna charakterystyka podatków dochodowych

Jak wynika z nazwy ustawy o podatku dochodowym, na Litwie osoby prawne płacą jednolity podatek dochodowy, z wyjątkiem osób zagranicznych płacących podatek od przychodu w wysokości 10%, bez prawa dokonania jakichkolwiek odliczeń. Przy obliczeniu podstawy opodatkowania brane są pod uwagę przychody podatnika, które są pomniejszane o przychody nie podlegające opodatkowaniu, o koszty uzyskania przychodów, a także o dozwolone ograniczone odliczenia.

Podatek dochodowy jest opłacany w formie zaliczek. Kwotę zaliczek, jak i sumę należnego podatku zobowiązany jest obliczyć sam podatnik.

Osoby fizyczne płacą podatek przychodowy. Generalnie rzecz biorąc w podatku od przychodów mieszkańców, podstawą opodatkowania jest przychód. Należy jednak zaznaczyć, że w niektórych (w ustawie określonych wypadkach) można opodatkować dochód osoby fizycznej – jeżeli osoba fizyczna, przedsiębiorca indywidualny potrąci wydatki poniesione na prowadzenie działalności gospodarczej.

W podatku przychodowym nie ma zaliczek na poczet podatku przychodowego. Zasada generalna – należny podatek powinien być zapłacony do 1 maja roku następującego po roku podatkowym. W tym samym terminie podatnik zobowiązany jest złożyć deklarację podatkową do organu podatkowego. Obowiązek obliczenia i wpłacenia należnego podatku w momencie otrzymania przychodu istnieje tylko w przypadku otrzymania przychodów z tytułu umowy o pracę. Osobą zobowiązaną do wypełnienia tego obowiązku jest pracodawca.

2.1. Podmiot podatku

Podatnikami podatku dochodowego są podmioty litewskie albo zagraniczne. Podmiotem litewskim jest osoba prawna, zarejestrowana w trybie przewidzianym przez prawo Republiki Litewskiej; natomiast podmiot zagraniczny to zagraniczna osoba prawna, której siedziba jest poza granicami Litwy i która jest zarejestrowana albo działa według wymogów prawa innego państwa. Podmiotem zagranicznym jest także dowolny za granicą założony, ulokowany albo zorganizowany podmiot podlegający opodatkowaniu. Podmioty zagraniczne przychody podlegające opodatkowaniu mogą uzyskać, prowadząc działalność przez swoje „stałe jednostki" lub bez ich pomocy. „Stała jednostka" jest to forma działalności podmiotu zagranicznego na terytorium Republiki Litewskiej. Domniemuje się, że podmiot zagraniczny prowadzi działalność na terytorium Republiki Litewskiej przez jednostkę stałą, jeżeli na terytorium Republiki Litewskiej: stale prowadzi działalność; albo prowadzi swoją działalność przez zależnego agenta; albo wykorzystuje terytorium dla budowy, ewentualnie posiada obiekt budowlany. Szczegółowe warunki uznania działalności podmiotów zagranicznych przez jednostki stałe są ustalone w zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 27 marca 2002 roku.[7]

Podatku dochodowego nie płacą jednostki budżetowe, Bank Litewski, państwo oraz samorządy, z wyjątkami przewidzianymi w ustawie, instytucje, urzędy, służby i organizacje państwowe i samorządowe, przedsiębiorstwo państwowe „Ubezpieczenie lokat i inwestycji" oraz grupy ekonomicznych interesów Europy.

2.2. Przedmiot podatku

Przedmiotem podatku jest dochód rozumiany jako nadwyżka sumy przychodów osiągnięta w roku podatkowym po odliczeniu przychodów nie podlegających opodatkowaniu, kosztów uzyskania przychodów oraz po pomniejszeniu przychodów o dozwolone ograniczone odliczenia. Jeżeli suma przychodów jest mniejsza od sumy przychodów nie

7 Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų, Valstybės žinios 2002. Nr. 24–892.

podlegających opodatkowaniu, kosztów uzyskania przychodów oraz sumy dozwolonych ograniczonych odliczeń powstaje strata, która pomniejsza dochód osiągnięty w następnym roku podatkowym. Do straty nie są zaliczane straty poniesione z tytułu sprzedaży papierów wartościowych albo powstające na skutek dokonania pochodnych operacji finansowych. Straty z tytułu sprzedaży papierów wartościowych albo powstające na skutek dokonania pochodnych operacji finansowych, mogą być przeniesione na następny rok podatkowy, jeżeli będą pokryte z przychodów pochodzących z tych samych źródeł.

Jeżeli podatnik ponosi straty przez więcej niż jeden rok podatkowy, to dochód otrzymany w bieżącym roku podatkowym pomniejsza o straty poniesione w okresach poprzednich. Straty z późniejszych okresów podatkowych są pokrywane dopiero po pokryciu strat z wcześniejszych okresów podatkowych. Strata może być pokryta z dochodów osiągniętych w najbliższych, kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych. Stary z tytułu sprzedaży papierów wartościowych albo pochodnych operacji finansowych mogą być pokryte w okresie trzech lat podatkowych.

Przedmiotem opodatkowania podmiotu litewskiego są wszystkie przychody podmiotu niezależnie od miejsca ich osiągnięcia (nieograniczony obowiązek podatkowy). Do przychodów jednostki litewskiej zaliczane są także przychody pozytywne zagranicznej jednostki kontrolowanej. Przychodami pozytywnymi są wszystkie przychody podmiotu litewskiego osiągane z tytułu posiadanych akcji (udziałów) dających prawo do dochodu w jednostce kontrolowanej, która jest zarejestrowana albo w inny sposób zorganizowana za granicą albo strefach określonych przez Ministra Finansów.

2.3. Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania podmiotów zagranicznych są:

– przychody podmiotu zagranicznego osiągane przez jego jednostki działające stale na terytorium Republiki Litewskiej oraz przychody podmiotu zagranicznego osiągnięte za granicą, lecz zaliczane do przychodów jednostki podmiotu zagranicznego działającej stale na terytorium Republiki Litewskiej, gdy takie

przychody są osiągnięte w związku z prowadzoną działalnością podmiotu zagranicznego przez jednostkę stale działającą w Republice Litewskiej.

- przychody podmiotu zagranicznego, których źródło przychodu znajduje się na terytorium Republiki Litewskiej, a nie są one osiągane przez jego jednostki stale działające w Republice Litewskiej. Do takich przychodów zalicza się:
- odsetki, oprócz odsetek otrzymanych z papierów wartościowych emitowanych przez Rząd Republiki Litewskiej na finansowych rynkach międzynarodowych, odsetki z tytułu lokat w banku oraz odsetki od *subordynowanych* pożyczek, które spełniają kryteria ustalone przez Bank Litewski;
- przychody z tytułu udziału w zyskach osoby prawnej;
- przychody z tytułu wynagrodzenia autorskiego, włączając wynagrodzenie za przekazane prawa autorskie;
- przychody otrzymane za przekazanie albo pozwolenie w drodze umowy licencyjnej obiektu prawa własności przemysłowej;
- przychody otrzymane z tytułu udostępnienia informacji know – how;
- przychody otrzymane za sprzedane lub w inny sposób przekazane na własność albo wynajęte mienie nieruchome, znajdujące się na terytorium Republiki Litewskiej;
- przychody otrzymane jako zadośćuczynienie z tytułu naruszenia praw autorskich.

Podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym, poza omówionymi wyjątkami, jest dochód ustalony na podstawie prowadzonej przez podatnika księgowości. Należy jednak zaznaczyć, że dla celów podatku dochodowego podatnik jest zobowiązany do prowadzenia dodatkowych rejestrów na potrzeby obliczenia podatku dochodowego. Podatek dochodowy jest płacony od dochodu podlegającego opodatkowaniu. Obliczając dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym, przychody jednostki litewskiej pomniejsza się o:

- przychody nie podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym;

– koszty uzyskania przychodu (o dozwolone odliczenia);
– dozwolone ograniczone odliczenia.

Dochód podmiotów zagranicznych prowadzących swoją działalność przez jednostki stałe, rozumiany jest jako przychód pomniejszony o uzyskane przez jednostki stałe przychody, o przychody nie podlegające opodatkowaniu, o dozwolone odliczenia, o dozwolone ograniczone odliczenia oraz o odliczenia, które są związane z kosztami uzyskania przychodów przez podmiot zagraniczny poprzez swoją jednostkę stałą. Jeżeli podmiot zagraniczny bez pomocy swojej stałej jednostki otrzyma przychód, którego źródło znajduje się na terytorium Republiki Litewskiej, to opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlega cały w ten sposób otrzymany przychód, bez prawa dokonania jakichkolwiek odliczeń. Taki przychód opodatkowuje się u źródła przychodu, czyli podatek powinien obliczać, pobrać i wpłacić do budżetu państwa podmiot litewski.

Wydatki, które są uznawane za koszty uzyskania przychodu, powinny być udokumentowane dokumentami posiadającymi moc prawną, ze wszystkimi danymi ustalonymi w aktach prawnych regulujących prowadzenie księgowości. Wymienione wymagania nie są stosowane w odniesieniu do dokumentów spisanych przez podmioty zagraniczne albo osoby fizyczne. Wystarczy, że na podstawie dokumentów można będzie ustalić treść operacji gospodarczej.

Nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym przychody jednostki litewskiej oraz jednostki zagranicznej osiągającej przychody przez jednostkę stałą, jeżeli:

– przychody zostały otrzymane w trybie przewidzianym ustawą o działalności charytatywnej i wspieraniu[8];
– przychody zostały otrzymane jako wypłaty z tytułu umów ubezpieczeniowych nie przekraczające wartości utraconego mienia, albo wyrządzonej szkody;
– przychody za sprzedane mienie podmiotu bankrutującego;

8 Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymas. 1993 06 03 Nr. I–172. Valstybės žinios, 1993 Nr. 21–506.

- niewykorzystane kwoty funduszu organizacyjnego towarzystwa ubezpieczeniowego w trybie przewidzianym przez ustawę o działalności ubezpieczeniowej[9];
- przychody pochodzące z inwestycji w spółkach inwestycyjnych działających w trybie przewidzianym przez ustawę o inwestycjach podmiotów zbiorowych[10], oprócz dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w dochodach, oraz wpłaty z umów ubezpieczenia na życie otrzymane przez spółki ubezpieczeniowe, jeżeli termin umowy ubezpieczeniowej jest dłuższy niż 10 lat, albo jeżeli wypłata jest dokonywana wówczas, gdy ubezpieczony osiągnie wiek emerytalny w oparciu o ustawę o dodatkowym dobrowolnym ubezpieczeniu emerytalnym[11], oraz przychody towarzystw ubezpieczeniowych z inwestycji, oprócz dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w dochodach;
- przychody zakładów opieki zdrowotnej otrzymywane za usługi finansowane z funduszu obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego;
- przychody związane ze zmianą wartości majątku i zobowiązań, dokonanego w trybie przewidzianym przez akty prawne, oprócz przychodów z tytułu operacji pochodnych związanych z ubezpieczeniem ryzyka utraty wartości;
- odszkodowanie umowne, oprócz odszkodowań umownych otrzymanych od jednostek zagranicznych, zarejestrowanych albo prowadzących działalność na określonych terytoriach, albo od mieszkańców tych terytoriów;
- dochód albo jego część otrzymana od osób prawnych o nieograniczonej odpowiedzialności, którzy są podatnikami podatku dochodowego na podstawie niniejszej ustawy, albo na podstawie podobnych ustaw w państwach zagranicznych, oprócz wyjątków wymienionych w art. 39 ustawy;

---

9 Lietuvos Respublikos draudimo įstatymas. 2003–09–18 Nr. IX–1737. Valstybės žinios, 2003, Nr. 94–4246.

10 Lietuvos Respublikos kolektyvinių subjektų investavimo įstatymas 2003 07 04 Nr. IX–1709. Valstybės žinios, 2003, Nr. 74–3424.

11 Lietuvos Respublikos pensijų įstatymas. 1999 06 03 Nr. VIII–1212. Valstybės žinios, 1999, Nr. 55–1765.

- opłaty pobierane przez porty morskie, lotnicze za usługi nawigacji powietrznej oraz za wynajem gruntów w portach morskich;
- korekty poprzednich okresów podatkowych dokonane w trybie przewidzianym w art. 18 ustawy o rachunkowości[12];
- przychód z tytułu odszkodowania, oprócz wypadków ustalonych w punkcie 2;
- kompensacje otrzymane na podstawie programów związanych z oddaniem statków rybackich na złom z funduszy pomocy finansowej Unii Europejskiej.

2.4. Ulgi podatkowe

Podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym może być pomniejszona nie tylko o koszty uzyskania przychodu, ale także o ograniczone dozwolone odliczenia. Podatnik ma prawo pomniejszyć dochód podlegający opodatkowaniu o :

1) odpisy amortyzacyjne;
2) koszty eksploatacji, remontu i rekonstrukcji środków trwałych;
3) koszty delegacji służbowych w wysokości ustalonej przez Ministra Finansów;
4) koszty reklamy i reprezentacji w wysokości 75% kwoty wydatków na reklamę i reprezentację;
5) starty naturalne – za takie uznawane naturalne straty powstające w wyniku produkcji, magazynowania, transportu, załadunku i sprzedaży towarów, a także w wyniku zaniechania klientów. Kwota odliczenia jest ograniczona do wysokości 1% przychodów jednostki;
6) podatki ustalone w ustawie o administrowaniu podatków. Podatek od towarów i usług podlega odliczeniu, jeżeli na mocy obowiązujących przepisów podmiotowi nie przysługuje prawo odliczenia zapłaconego podatku od towarów i usług;
7) wierzytelności uznane za nieściągalne;

12 Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. 2001 11 06 Nr. IX–574. Valstybės žinios, 2001, Nr. 99–3515.

8) wpłaty na rzecz pracowników;

9) specjalne rezerwy instytucji kredytowych i przedsiębiorstw ubezpieczeniowych;

10) pomoc finansową;

11) składki i wpłaty członkowskie;

12) straty podatkowe.

Przy ustalaniu podstawy opodatkowania nie podlegają odliczeniu:

- podatek od towarów i usług oraz podatek dochodowy;
- odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych, kar i innych sankcji za naruszenie przepisów prawa Republiki Litewskiej;
- odsetki i inne wypłaty za nienależyte wykonanie zobowiązań cywilnoprawnych;
- dozwolone ograniczone odliczenia przekraczające ustaloną kwotę;
- koszty uzyskania przychodu w części nie pokrywającej kosztów produkcji towaru, który został sprzedany jako wadliwy dla jednostki powiązanej;
- koszty uzyskania przychodu, które były zaliczone do kosztów uzyskania przychodów przed 18. miesiącami, ale faktycznie otrzymane towary i usługi od podmiotów z terytoriów specjalnych nie były przekazane dla podmiotu;
- pomoc finansowa i charytatywna, oprócz kwot wymienionych w ustawie;
- wypłaty nie potwierdzone dokumentami oraz nie opodatkowane wypłaty dla podmiotów zagranicznych;
- odszkodowania z tytułu szkody wyrządzonej przez inny podmiot;
- dywidenda albo inny udział w dochodach, który został podzielony pomiędzy udziałowców niezależnie od sposobu podziału;
- inne koszty nie związane z otrzymaniem przychodu albo koszty uzyskania przychodu nietypowe dla prowadzonej działalności podmiotu, lub koszty, które nie mogą być odliczone;

- korekty poprzednich okresów podatkowych;
- koszty związane z ubezpieczeniem ryzyka przeszacowania mienia, dokonanego zgodnie z ustawą, oprócz kosztów związanych z ubezpieczeniem ryzyka przeszacowania pochodnych instrumentów finansowych;
- podatek socjalny.

Nie podlega opodatkowaniu wypłata dokonywana na rzecz zagranicznego podmiotu, jeżeli podmiot ten jest rezydentem Unii Europejskiej (na potrzeby opodatkowania) oraz są spełnione warunki przewidziane w omawianej ustawie.

Przestrzegana jest dyrektywa z 3. czerwca 2003 roku Nr. 2003/49/EB o wspólnym systemie podatkowym Unii Europejskiej.

2.5. Stawki podatku

Podstawowa stawka podatku dochodowego ma charakter procentowy, liniowy i wynosi 15% podstawy opodatkowania.

Przychody podmiotu zagranicznego, których źródło przychodu znajduje się na terytorium Republiki Litewskiej, a przychód nie jest osiągany przez jego jednostki stale działające w Republice Litewskiej, są opodatkowane stawką 10%.

Opodatkowując przychody z tytułu posiadanych udziałów (akcji) stosuje się stawkę 15%.

Podatnicy, którzy spełniają niżej podane warunki mogą stosować stawkę 13% lub mieszaną 0% i 15%. Stawkę 13% podatnicy powinni stosować, jeżeli w ciągu okresu podatkowego liczba pracowników nie przekracza 10. oraz przychody w roku podatkowym nie przekroczyły kwoty 500 tys. litów (144 810 EUR). Jeżeli w ciągu roku podatkowego liczba pracowników nie przekroczyła 10. i suma przychodu nie przekroczyła 1. miliona litów, to w stosunku do pierwszych 25. tys. litów dochodu podlegającego opodatkowaniu stosuje się stawkę 0%, a pozostały dochód opodatkowuje się stawką 15%. Taki sposób opodatkowania nie może być stosowany przez przedsiębiorstwo indywidualne, jeżeli udziałowiec lub członkowie jego rodziny posiadają udziały w innych przedsiębiorstwach indywidualnych, a także przez przedsiębior-

stwa indywidualne, których udziałowiec lub członkowie jego rodziny w ostatnim dniu okresu podatkowego posiadają więcej niż 50 proc. udziałów w innych podmiotach. Zasada powyższa ma również zastosowanie do podmiotów, w których ten sam udziałowiec w ostatnim dniu okresu podatkowego posiada więcej niż 50 proc. udziałów, jak również w stosunku do podmiotów, w których ci sami udziałowcy w ostatnim dniu okresu podatkowego posiadają więcej niż 50 proc. udziałów.

W stosunku do dochodów podmiotów, które są organizacjami non profit, stosuje się następujące stawki podatkowe: – 0 proc. – w stosunku do pierwszych 25 tys. litów dochodu, jeżeli przychody z działalności gospodarczej nie przekraczają 1. miliona litów; pozostały dochód opodatkowuje się stawką 15 proc.

Dochód przedsiębiorstw posiadających status przedsiębiorstw socjalnych opodatkowuje się, stosując stawkę 0%, jeżeli w przedsiębiorstwie w roku podatkowym liczba pracowników wspieranych socjalnie była nie mniejsza niż 40 i przedsiębiorstwo nie prowadziło działalności, która nie jest wspierana przez Rząd, albo przychody z takiej działalności nie przekraczają 20 procent wszystkich przychodów przedsiębiorstwa.

Dywidendy opodatkowywane są stawką w wysokości 15%. Jeżeli podmiot litewski posiada co najmniej 10 proc. udziałów danej jednostki nie krócej niż 12 miesięcy, to dywidendy nie są zaliczane do przychodów podmiotu i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

2.6. Tryb i warunki płatności

Podatek dochodowy jest płacony w formie zaliczek. Zaliczki ma obowiązek obliczyć sam podatnik. Zaliczki mogą być obliczane na dwa sposoby: na podstawie wyników działalności ubiegłego roku, albo na podstawie planowanej sumy podatku dochodowego w okresie podatkowym.

Jeżeli podatnik płaci zaliczki na poczet podatku dochodowego w oparciu o wyniki działalności ubiegłego roku podatkowego, to zaliczki za pierwsze 9 miesięcy okresu podatkowego są obliczane na podstawie okresu poprzedzającego poprzedni okres podatkowy. Kwotę za-

liczki za dziesiąty – dwunasty miesiąc okresu podatkowego, podatnik powinien obliczyć na podstawie poprzedzającego okresu podatkowego.

Jeżeli podatnik oblicza zaliczkę na podstawie planowanej sumy podatku dochodowego w bieżącym okresie podatkowym, wówczas zaliczki na poczet podatku może płacić w końcu każdego kwartału okresu podatkowego w wysokości ¼ planowanej sumy podatku dochodowego. Suma zapłaconej zaliczki w ciągu okresu podatkowego nie powinna być mniejsza niż 80 procent podatku należnego. Gdy suma deklarowanej zaliczki jest mniejsza niż 80 procent podatku należnego, to od różnicy podatnik powinien zapłacić ustawowe odsetki.

W pierwszym roku podatkowym podmioty od płacenia zaliczek podatku dochodowego są zwolnione, a w drugim roku podatkowym zaliczki powinny być płacone zaczynając od 10 miesiąca.

Wówczas, gdy w poprzednim roku podatkowym przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych nie przekroczyły 100 tys. litów, podatnik nie ma obowiązku płacenia zaliczek podatku dochodowego.

Zaliczka podatku dochodowego powinna być zapłacona w ostatnim dniu kwartału okresu podatkowego, a za ostatni kwartał okresu podatkowego do 25. dnia ostatniego miesiąca kwartału.

Podatek dochodowy obliczany jest na podstawie danych z ostatniego dnia okresu podatkowego.

Podatnicy są zobowiązani do złożenia deklaracji o podatku dochodowym. Ustawa przewiduje następujące rodzaje deklaracji:

1) roczna deklaracja podatku dochodowego;
2) deklaracja zaliczek podatku dochodowego;
3) deklaracja o wypłatach podmiotom zagranicznym i zapłaconym podatku dochodowym;
4) deklaracja podmiotu zagranicznego prowadzącego działalność przez stałą jednostkę w Republice Litewskiej;
5) deklaracja o otrzymanych i wypłaconych dywidendach i zapłaconym podatku dochodowym.

Roczna deklaracja podatku dochodowego powinna być złożona przez podatnika do właściwej (terytorialnie) inspekcji podatkowej w terminie do pierwszego dnia dziesiątego miesiąca po okresie podatkowym razem z rocznym bilansem podmiotu. W przypadku likwidacji podatnika ostatnia deklaracja podatku dochodowego powinna być złożona w ciągu 30. dni od zaprzestania działalności podatnika.

Deklaracja zaliczek podatku, jeżeli zaliczki są obliczane na podstawie wyników działalności w poprzedzającym okresie podatkowym, powinna być złożona do ostatniego dnia pierwszego miesiąca okresu podatkowego; za okres 10–12 miesięcy do ostatniego dnia dziesiątego miesiąca. Jeżeli zaliczki podatku dochodowego są obliczane na podstawie planowanej sumy podatku dochodowego w bieżącym okresie podatkowym, to deklaracja powinna być złożona do ostatniego dnia pierwszego miesiąca okresu podatkowego.

Deklaracja o wypłatach dla podmiotów zagranicznych powinna być złożona przez podmiot litewski, albo jednostkę stałą podmiotu zagranicznego, tych którzy dokonali wypłaty. Podmioty te mają obowiązek obliczenia kwoty należnego podatku i wpłacenia go do budżetu. Deklaracja dla inspekcji podatkowej właściwej terytorialnie powinna być złożona w ciągu 15. dni od końca miesiąca, w którym dokonano wypłaty.

Podatek dochodowy płacony jest na podstawie rocznej deklaracji podatku dochodowego. Powinien być zapłacony nie później niż w ostatnim dniu złożenia rocznej deklaracji. Jeżeli suma zapłaconej zaliczki w ciągu okresu podatkowego jest mniejsza niż należna kwota podatku, podatnik powinien zapłacić różnicę. Nadpłata jest zwracana w trybie przewidzianym przez ustawę o ordynacji podatkowej.

Podatek obliczony od wypłat dla podmiotów zagranicznych powinien być zapłacony nie później niż w ostatnim dniu, w którym powinna być złożona deklaracja o wypłatach podmiotom zagranicznym i zapłaconym podatku dochodowym.

W przypadkach ustalonych przez Rząd Republiki Litewskiej, w celu zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego – inspekcja podatkowa ma prawo zażądać od podatnika przedstawienia przed terminem złożenia rocznej deklaracji podatku dochodowego, zabezpie-

czenia wykonania przyszłego zobowiązania podatkowego w formie gwarancji bankowej lub poręczenia.

Podmiot litewski ma prawo pomniejszyć kwotę podatku dochodowego o sumę w tym samym okresie zapłaconego podatku dochodowego od otrzymanych przychodów w innych państwach. Jeżeli od przychodów otrzymanych przez podmiot litewski za granicą suma podatku dochodowego obliczona na podstawie niniejszej ustawy jest mniejsza niż kwota zapłaconego podatku za granicą, to obliczony podatek dochodowy może być pomniejszony tylko o tę (mniejszą) sumę.

Podatnik, chcąc skorzystać z prawa odliczenia zapłaconego w innym państwie podatku, powinien przedłożyć dokumenty sporządzone przez zagraniczne organy podatkowe o otrzymanych przychodach i zapłaconym podatku.

3. Uproszczone formy opodatkowania dochodu

Tylko podatek przychodowy od mieszkańców przewiduje uproszczoną formę opodatkowania nazwaną: zaświadczenie o działalności gospodarczej – *Verslo liudijimas* (dalej karta podatkowa). Koncepcja opodatkowania przychodów podatnika przy pomocy karty podatkowej w zasadzie bez większych zmian została przejęta z poprzedniej ustawy o podatku przychodowym od osób fizycznych. Z tej formy opodatkowania mogą skorzystać osoby fizyczne, które mają zamiar prowadzić działalność gospodarczą, wymienioną w uchwale Rządu z dnia 19. listopada 2002 r. O zasadach wydawania zaświadczeń o działalności gospodarczej[13]. Rząd ustala także maksymalne stawki podatkowe. Dokładne stawki podatkowe ustalają samorządy terytorialne. Przy opodatkowaniu przychodów podatnika przy pomocy karty podatkowej, do karty podatkowej podatnik może wpisać swoich najbliższych – członków rodziny (małżonka, ojca, matkę, dzieci od lat 14). Osoby te wraz z podatnikiem mogą prowadzić działalność gospodarczą wspólnie (w jednym miejscu), ponieważ podczas kontroli na żądanie organu podatkowego

13 Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams tvarkos". Valstybės žinios, 2002, Nr. 112–4992.

podatnik ma obowiązek przedstawić oryginał karty podatkowej. Tylko podatnik, który jest wpisany do karty podatkowej jako prowadzący działalność gospodarczą jest zobowiązany do złożenia rocznej deklaracji podatkowej. Osoby wpisane dodatkowo do karty podatkowej deklaracji o przychodach osiągniętych z działalności gospodarczej deklaracji nie składają. Jeżeli podatnik otrzymuje przychody z innych źródeł przychodu, powinien złożyć odpowiednie roczne deklaracje podatkowe.

Karta podatkowa jest wydawana na okres jednego roku (12 miesięcy), ale nie krócej niż na jeden miesiąc. Podatnik przed odbiorem karty podatkowej jest zobowiązany do uiszczenia należnej kwoty podatku za cały okres podatkowy. Jeżeli podatnik z przyczyn ustalonych w aktach prawnych zrezygnuje z prowadzenia działalności gospodarczej (np. z powodu choroby, wyjazdu na stałe za granicę) to ma prawo żądać zwrotu niewykorzystanej kwoty zapłaconego podatku. W przypadku śmierci podatnika nadpłata jest zwracana spadkobiercom podatnika.

Przy opodatkowaniu przychodów w formie karty podatkowej podatnik jest zobowiązany do prowadzenia uproszczonej księgowości – prowadzenia księgi przychodów i rozchodów. Jeżeli podatnik nabył kilka kart podatkowych (dla każdego rodzaju działalności gospodarczej wydawana jest osobna karta podatkowa) podatnik jest zobowiązany do prowadzenia odrębnej księgowości dla każdej karty podatkowej. Podatnik prowadzący działalność gospodarczą przy sprzedaży towarów i usług jest zobowiązany do wystawiania rachunków.

4. Podatek przychodowy od osób fizycznych

Podatek przychodowy od osób fizycznych uregulowany jest ustawą z 2. lipca 2002 r., która weszła w życie 1. stycznia 2003 r.[14] Do tego czasu podatek od osób fizycznych (podatek przychodowy od mieszkańców) był uregulowany tymczasową ustawą o podatku przychodowym od osób fizycznych z 1990 r., która była wielokrotnie nowelizowana (więcej niż 50 razy). Taka niestabilność tego podatku bardzo utrudniała warunki działalności ekonomicznej podatnika. Teoretycy, specjaliści i praktycy prawa podatkowego negatywnie oceniali metody i zakres zbyt czę-

14 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. 2002 07 02 Nr. IX–1007.

stych zmian regulacji prawnych dotyczących tego właśnie podatku. Stanowienie i stosowanie prawa nie może być swoistą pułapką dla podatnika. Powinien on mieć możliwość układania swoich spraw w zaufaniu do ustawodawcy, bez narażanie się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji. Płynność stanu prawnego w zakresie podatku przychodowego świadczy nie najlepiej o umiejętności przewidywania przez projektodawców oraz parlament podatkowych stanów faktycznych i skutków prawnych, jakie te stany mogą wywołać. Widoczny jest też brak wizji, jakim celom ma służyć system podatkowy, a częste nowelizacje to jedynie załatwianie partykularnych interesów określonych grup nacisku.

Ustawa z 2. lipca 2002 r. nie ma charakteru regulacji wyczerpującej. Prawa i obowiązki podatnika wynikają z szeregu postanowień Konstytucji Republiki Litewskiej, ustawy o administrowaniu podatkami z 13. kwietnia 2004 r.[15] oraz rozporządzeń wykonawczych rządu czy Ministra Finansów lub kierownika Państwowej Inspekcji Podatkowej.

4.1. Podmiot podatku

W art. 3 ustawy regulującej podatek przychodowy od mieszkańców ustalono, że podatnikami są osoby fizyczne (mieszkańcy), które uzyskały przychód.[16]

Podmiotowość w litewskim podatku przychodowym od osób fizycznych oparta została przede wszystkim na tzw. zasadzie rezydencji, czyli uzależniono ją od miejsca zamieszkania osoby fizycznej i związano z tzw. nieograniczonym obowiązkiem podatkowym. Osoba posiadająca miejsce zamieszkania na terytorium Litwy objęta jest z reguły opodatkowaniem od całości swych dochodów krajowych i zagranicznych, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów.

Trzeba zauważyć, że na Litwie mieszkańcy, którzy płacą podatek przychodowy, są podzieleni na dwie grupy: mieszkańcy stali i mieszkańcy niestali. Mieszkańcami stałymi są osoby fizyczne:

15 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX–2112.

16 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. 2002 07 02 Nr. IX–1007.

- których miejsce zamieszkania albo miejsce interesów osobistych, socjalnych lub ekonomicznych w okresie podatkowym znajduje się na terytorium Republiki Litewskiej. Oceniając, w którym państwie znajduje się miejsce interesów osobistych, socjalnych lub ekonomicznych, trzeba brać pod uwagę ogół okoliczności. Kryteriami obiektywnymi są: miejsce położenia majątku, miejsce źródła przychodów, miejsce pracy, stałe miejsce zamieszkania rodziny, obywatelstwo. Zakłada się, że miejsce interesów osobistych, socjalnych lub ekonomicznych osoby fizycznej znajduje się w Litwie, a nie w innym państwie, jeżeli znajduje się tam większa część tego mienia (nieruchomości) i majątku ruchomego, miejsce zamieszkania jego rodziny, bądź osoba ma litewskie obywatelstwo itd.
- których pobyt czasowy na Litwie trwał w danym roku (okresie) podatkowym dłużej niż 183 dni;
- które przebywały na Litwie przez cały okres podatkowy lub z przerwami przez 280 i więcej dni w okresach podatkowych następujących jeden po drugim i w jednym z nich pobyt w Litwie trwał dłużej niż 90 dni. Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 25. września 2002 r. zostały potwierdzone reguły obliczenia dni pobytu osoby fizycznej na Litwie;[17]
- które, chociaż są obywatelami Litwy, nie odpowiadają wyżej określonym terminom pobytu na Litwie, ale którym wynagrodzenie miesięczne, ustalone w umowie o pracę lub wydatki związane z pobytem za granicą są finansowane ze środków budżetu państwa lub samorządu.

Osoby fizyczne odpowiadające wymienionym warunkom automatycznie traktowane są jak stali mieszkańcy Litwy. Ustawa o podatku od osób fizycznych (mieszkańców) przewiduje możliwość zaliczenia do grupy stałych mieszkańców Litwy te osoby, które przez okres podatkowy otrzymywały dochody, których źródło znajduje się na Litwie i przychody te stanowią nie mniej niż 90 procentów wszystkich przychodów

17 Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 300 „Dėl Fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 90, 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo" (Valstybės žinios, 2002, Nr. 95–4146).

otrzymanych przez podatnika w okresie podatkowym. Przepis ten nie ma zastosowania do dochodów, które były opodatkowane na mocy przepisów regulujących unikanie podwójnego opodatkowania przychodów osób fizycznych i temu służą przede wszystkim zawierane w tym celu umowy w sprawie unikania podwójnemu opodatkowaniu.[18]

Osoba fizyczna, chociaż spełniająca wyżej wymienionym kryteria, nie jest stałym mieszkańcem, jeżeli:

- jest dyplomatą państwa zagranicznego, członkiem administracji lub personelu obsługującego przedstawicielstwo dyplomatyczne drugiego państwa, przedstawicielstwo konsularne lub organizacji międzynarodowej – i nie jest obywatelem Litwy (wyłącznie osoby nie mające litewskiego obywatelstwa, których stałe miejsce zamieszkania lub miejsce interesów osobistych, socjalnych lub ekonomicznych w okresie podatkowym jest na terytorium Litwy) albo
- nie ma obywatelstwa Litwy i która z innego państwa otrzymuje przychody na podstawie stosunku pracy wykonywanej na terytorium Litwy, albo która wykonuje działalność indywidualną i jest to jej jedyny cel pobytu na Litwie.

Podsumowując: podatnikami podatku przychodowego mogą być zatem także osoby fizyczne nie posiadające miejsca zamieszkania na terytorium Litwy, ale osiągające przychody na terytorium Litwy. Ograniczony obowiązek podatkowy w rozumieniu ustawy o podatku przychodowym od mieszkańców polega na tym, iż osoba fizyczna nie posiadająca na Litwie stałego miejsca zamieszkania podlega opodatkowaniu od dochodów uzyskanych na jej obszarze na podstawie stosunku służbowego lub stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia, oraz od innych dochodów uzyskiwanych na Litwie.

Zagadnieniem spornym w opodatkowaniu przychodów osób fizycznych (mieszkańców) mogą być kryteria, według których powstaje obowiązek podatkowy określonej osoby fizycznej: czy dotyczy on tylko przychodu uzyskiwanego w kraju, czy także dochodu pochodzącego z zagranicy? Rozstrzygnięcia prawne w tym zakresie mogą brać

18 A. Marcijonas, B. Sudavičius. Mokesčių teisė. Teisinės informacijos centras, Vilnius, 2003. s. 141–142.

pod uwagę przynależność gospodarczą podatnika, tj. miejsce jego zamieszkania lub główną siedzibę przedsiębiorstwa, miejsce wykorzystania przychodu.[19] Unikaniu podwójnego opodatkowania przychodów osób fizycznych zapobiegać mają z jednej strony postanowienia krajowego prawa podatkowego, z drugiej natomiast strony zawarte umowy międzynarodowe o unikaniu podwójnego opodatkowania.

4.2. Przedmiot podatku

W art. 5 ustawy przedmiot opodatkowania od osób fizycznych został zdefiniowany jako wszelkiego rodzaju przychody, z wyjątkiem przychodów wymienionych w ustawie (chodzi w tym przepisie o tzw. liczne zwolnienia przedmiotowe).[20]

Dochody w litewskim prawie podatkowym – to całe wynagrodzenie otrzymane (osiągnięte) przez mieszkańca w okresie podatkowym za wykonane roboty, udzielone usługi, za sprzedany majątek oraz inne przychody otrzymane w formie pieniędzy czy w naturze. Do przychodów na cele opodatkowania nie są zaliczane:

- zwrócone oszczędności mieszkańcom na podstawie ustawy o zwrocie oszczędności;
- zwrócone mieszkańcom mienie nieruchome na podstawie ustawy o zwrocie obywatelom praw własności na pozostałe mienie nieruchome;
- inne dochody przewidziane w art. 2 ustawy o podatku przychodowym mieszkańców.[21]

Przedmiotem opodatkowania są zatem wszelkie przychody rozumiane jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania w danym roku podatkowym, z wyjątkiem wyraźnie zwolnionych od opodatkowania. Ustawodawca przy określaniu zakresu przedmiotowego podatku przychodowego od osób fizycznych eksponuje z jednej strony źródła przychodów rozumiane jako wpływy brutto, z drugiej natomiast strony koszty pozyskania owych przychodów. Konstrukcja

19 A. Marcijonas, B. Sudavičius. Mokesčių teisė. Teisinės informacijos centras, Vilnius, 2003. s. 141–142.
20 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. 2002 07 02 Nr. IX–1007.
21 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. 2002 07 02 Nr. IX–1007.

podatku globalnego w tym przypadku polega na tym, że gdy osoba fizyczna osiąga dochody z dwóch lub więcej źródeł, przedmiotem opodatkowania staje się suma dochodów ze wszystkich źródeł przychodów podatnika, uzyskana przez niego w ciągu roku podatkowego. Zasadą tego podatku jest zatem łączenie przychodów podatnika z różnych źródeł przychodów, np. z tytułu umowy o pracę czy najmu. Należy jednak mieć na uwadze, że taki przychód może być opodatkowany różnymi stawkami podatkowymi.

Przychody stałego mieszkańca Litwy są dzielone na przychody, których źródło jest na Litwie i których źródło jest za granicą. Do grupy przychodów, których źródło jest na Litwie, są zaliczane przychody, otrzymane od innych stałych mieszkańców Litwy, litewskich jednostek, zagranicznych jednostek prowadzących działalność na Litwie przez jednostki stałe i od niestałych mieszkańców przez ich jednostki stałe; otrzymane na Litwie przy wykonaniu jakiejkolwiek działalności; otrzymane w wyniku sprzedaży albo innych czynności cywilnoprawnych o podobnym charakterze. Wszystkie inne przychody stałego mieszkańca Litwy są zaliczane do przychodów, których źródło jest poza granicą Litwy. Tymczasem przychodami nie stałego mieszkańca Litwy są przychody otrzymane na Litwie z tytułu stałej i dorywczej indywidualnej (osobistej) działalności; odsetki; przychody z tytułu udziałów (akcji); przychody z wynajmu majątku nieruchomego, który jest położony na Litwie; honoraria autorskie; przychody ze stosunków pracy; przychody z działalności sportowej oraz inne w ustawie przewidziane przychody.[22]

Zgodnie z ustawą o podatku przychodowym od mieszkańców, opodatkowaniu podlegają nie tylko przychody w postaci pieniężnej, lecz także przychody otrzymane w naturze. Szczegółowe kwestie dotyczące opodatkowania przychodów w naturze uregulowane są w rozporządzeniu Ministra Finansów z 30. października 2002 r.[23].

Chociaż w przepisach ustawy o podatku przychodowym mieszkańców ma swoje umocowanie zasada powszechności opodatkowania

22 A. Marcijonas, B. Sudavičius. Mokesčių teisė. Teisinės informacijos centras, Vilnius, 2003. s.142–143.

23 2002 10 30 d. Finansų ministro įsakymas Nr. 339 "Pajamų, gautų natūra, pripažinimo ir įvertinimo tvarka". Valstybės žinios, 2002, Nr.105–4708.

w aspekcie przedmiotowym (gdyż ustawodawca używa zwrotu „wszelkie przychody"), opodatkowane są nie wszystkie przychody mieszkańców. Opodatkowana jest tylko ta część przychodów, która zostaje po dokonaniu odpowiednich odliczeń. Obliczając przychody odlicza się przychody nie podlegające opodatkowaniu, między innymi:

- zasiłek, który po śmierci mieszkańca wypłaca osoba, z którą on był związany służbowo czy innymi stosunkami pracy;
- zasiłki, które są wypłacone z budżetu państwa, z budżetu samorządu terytorialnego czy Państwowego Funduszu Ubezpieczenia Społecznego, oprócz zasiłków chorobowych i macierzyńskich;
- zasiłki wypłacone na podstawie decyzji państwa albo samorządu w przypadkach klęsk żywiołowych;
- emerytury wypłacone z budżetu państwa, z budżetu samorządu czy Państwowego Funduszu Ubezpieczenia Społecznego lub z państwowych funduszy innego państwa;
- odsetki od papierów wartościowych emitowanych przez Rząd Republiki Litewskiej czy samorząd terytorialny;
- odsetki od lokat w bankach litewskich czy w innych instytucjach kredytowych;
- pensje (stypendia) studentów i uczniów;
- inne dochody wymienione w art. 17 (razem 49 grupy).[24]

Na Litwie istnieje różnica pomiędzy opodatkowaniem osób fizycznych (mieszkańców), którzy nie prowadzą działalności indywidualnej (gospodarczej) i którzy taką działalność prowadzą na podstawie karty podatkowej (patentas), albo posiadają zaświadczenie o działalności gospodarczej (verso liudijimas).

Obliczając dochód podlegający opodatkowaniu, przychód mieszkańca jest pomniejszany o przychód pochodzący z działalności gospodarczej, dla prowadzenia której niezbędne jest zaświadczenie o działalności gospodarczej, ponieważ od tych przychodów płacony jest podatek w wysokości ustalonej przez radę samorządu terytorialnego.

24 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. 2002 07 02 Nr. IX–1007.

Ustawa o podatku przychodowym mieszkańców przewiduje, że przychód mieszkańca może zostać pomniejszony o dozwolone odliczenia, związane z kosztem uzyskania przychodu z działalności gospodarczej.[25]

Do dozwolonych odliczeń między innymi zalicza się:

- wydatki na nabycie składników majątku trwałego; nakłady tego typu mogą być w kosztach podmiotów gospodarczych uwzględniane zasadniczo poprzez odpisy amortyzacyjne;
- wydatki związane z wykonaniem przez podatnika zobowiązań wobec jego wierzycieli oraz straty związane z niewykonaniem zobowiązań przez dłużników podatnika (np. spłata pożyczek, kredytów, wierzytelności odpisane jako nieściągalne, rezerwy tworzone na pokrycie wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona).[26]

Ustawa zabrania do dozwolonych odliczeń zaliczać wydatków mających charakter sankcji finansowych, wydatków związanych z uregulowaniem zobowiązań podatkowych, kosztów reprezentacji i reklamy, oraz szeregu innych w ustawie wymienionych wydatków.

Oprócz tego ustawa przewiduje stałym mieszkańcom Litwy możliwość zmniejszenia przychodu podlegającego opodatkowaniu o określone wydatki poniesione w okresie podatkowym. Takimi wydatkami są:

- składki ubezpieczeniowe zapłacone na podstawie umowy ubezpieczenia na życie na swoją korzyść, korzyść małżonka albo swoich niepełnoletnich dzieci i pełnoletnich dzieci inwalidów;
- składki ubezpieczeniowe zapłacone na podstawie umowy o ubezpieczeniu emerytalnym na swoją korzyść, korzyść małżonka albo swoich niepełnoletnich dzieci i pełnoletnich dzieci inwalidów;
- odsetki od kredytu pobranego w celu nabycia lub budowy mieszkania;

---

25 Trzeba zaznaczyć, że mieszkańcy posiadają prawo zdecydować się z przychod pomniejszać dozwolonymi odliczeniami i określonymi wydatkmi. W takiej sytuacji osiągnięty przychód podlega opodatkowaniu mniejszą stawką podatkową tj.15%.

26 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. 2002 07 02 Nr. IX–1007.

- czesne za studia zapłacone przez stałych mieszkańców Litwy;
- wydatki na nabycie jednego komputera osobistego z legalnym oprogramowaniem w okresie trzech lat, którego cena nie przekracza 4000 litów.[27]

4.3. Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania w podatku przychodowym mieszkańców jest suma przychodów otrzymanych z poszczególnych źródeł przychodów.

Przychód definiowany jest w pkt. 14 art. 2 ustawy – jako otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze, wynagrodzenia za wykonaną pracę lub usługę.

Problematyka kosztów uzyskania przychodów ma dla funkcjonowania każdego podatku dochodowego podstawowe znaczenie. Możliwość zaliczenia określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów w większości przypadków wpływa bezpośrednio na wysokość dochodu (przychodu) będącego podstawą opodatkowania, a w konsekwencji – na wysokość należnego podatku. Z tego też względu przepisy dotyczące kosztów uzyskania przychodów są zazwyczaj bardzo rozbudowane, mają niekiedy charakter bardzo szczegółowy i kazuistyczny. Podobnie ma się również rzecz w litewskim ustawodawstwie.[28]

Konstrukcja kosztów uzyskania przychodów, określona w art. 21 ustawy, oparta jest na swoistej klauzuli generalnej, która stanowi, że kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty ponoszone w celu osiągnięcia przychodów.

Wykładnia gramatyczna użytego przez ustawodawcę zwrotu „wszelkie koszty ponoszone w celu osiągnięcia przychodów" oznacza, iż podatnik ma możliwość odliczenia do celów podatkowych wszelkich wydatków, pod tym jednym warunkiem, iż wykaże ich bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą lub inną działalnoś-

27 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. 2002 07 02 Nr. IX–1007.
28 E. Buškevičiūtė. Mokesčių sistema. Technologija, Kaunas, 2003. s. 45–46.

cią zarobkową, a ich poniesienie ma lub może mieć bezpośredni wpływ na wielkość osiągniętego przychodu.[29]

Zatem podstawa opodatkowania w podatku dochodowym jest ustalana jako suma przychodów ze wszystkich źródeł pomniejszona o koszty uzyskania tychże przychodów, co ma dawać tzw. dochód podatkowy. Jednak trzeba mieć na względzie to, iż dochód w zależności od rodzaju działalności objętej opodatkowaniem oraz osób je prowadzących, może być różnie ustalany. U podatników sporządzających bilans i rachunek wyników dochodem z działalności gospodarczej jest dochód wykazany na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg, zmniejszony o dochody wolne od podatku i zwiększony o wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów zaliczone uprzednio w ciężar kosztów uzyskania przychodów. U podatników osiągających dochody z działalności gospodarczej oraz prowadzących podatkowe księgi przychodów i rozchodów – dochodem z działalności jest różnica pomiędzy przychodem a kosztami uzyskania przychodów, z uwzględnieniem różnic remanentów początkowego i końcowego oraz sprzedaży składników majątku trwałego związanego z prowadzoną działalnością.

W stosunku do osób, które nie są obowiązane do prowadzenia ksiąg, dochód może być dokumentowany wszystkimi środkami dowodowymi przewidzianymi w ustawie, ze szczególnym jednak uwzględnieniem różnego rodzaju dokumentów. Zasadą wynikającą z art. 21 ustawy jest przypisanie kosztów do okresu podatkowego. Oznacza to, że koszty uzyskania przychodu są co do zasady potrącane jedynie w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione.

Przy obliczaniu podstawy opodatkowania należy też brać pod uwagę przepisy dotyczące przychodów wolnych od podatku. Artykuł 20 ustawy przewiduje, że każdego miesiąca nie podlegają opodatkowaniu przychody nie przekraczające 290 litów. W określonych grupach podatników kwota wolna od podatku może wahać się w granicach od 330 litów – dla podatników, których przychody z działalności rolniczej stanowią więcej niż 50% przychodu, 335 litów dla matki (ojca) samotnie wychowującej dziecko do lat 18 albo pełnoletnich, jeżeli kontynuują naukę w szkołach dziennych. Za każde następne dziecko kwota

29 E. Buškevičiūtė. Mokesčių sistema. Technologija, Kaunas, 2003. s. 45–46.

wolna od podatku jest zwiększana o 53 lity; 430 litów dla osób wychowujących 3. i więcej dzieci niepełnoletnich albo pełnoletnich, jeżeli kontynuują naukę w szkołach dziennych, za czwarte i każde następne dziecko kwota wolna od podatku zwiększana jest o 46 lity. Osobom, którym ustalono zdolność pracowniczą w granicach 30–40%, a także dla osób w wieku emerytalnym, którym są potrzebne średnie warunki życia – 380 litów; osobom, którym ustalono zdolność pracowniczą w granicach 0–25%, a także dla osób w wieku emerytalnym, którym są potrzebne specjalne warunki życia – 430 litów.[30]

Podstawowa kwota wolna od podatku jest stosowana tylko przy obliczaniu podstawy opodatkowania stałych mieszkańców Litwy. Dla osób nie będących stałymi mieszkańcami Litwy kwota wolna od podatku może być stosowana przy opodatkowaniu przychodów ze stosunku pracy, jeżeli źródło takiego przychodu znajduje się na terytorium Litwy.

Ustawa przewiduje także dodatkową kwotę wolną od podatku. Z dodatkowej kwoty wolnej od podatku mogą skorzystać stali mieszkańcy Litwy wychowujący niepełnoletnie dzieci, a także dzieci pełnoletnie uczęszczające do szkół dziennych, zwiększając kwotę wolną od podatku o 0,1 podstawowej kwoty wolnej od podatku za każde dziecko.

Ustawa przewiduje także roczną kwotę wolną od podatku. Przy obliczaniu należnego podatku, roczna kwota wolna od podatku powinna być stosowana w stosunku do przychodów ze stosunku pracy. Jeżeli kwota wolna od podatku jest większa niż przychody, pomniejsza wówczas przychody z innych źródeł.

Jeżeli w roku podatkowym suma rocznej kwoty wolnej od podatku nie jest wykorzystana przez podatnika, kwota ta nie może być przeniesiona na następny rok podatkowy.

Ustalenie podstawy opodatkowania w podatku przychodowym może w niektórych przypadkach być skomplikowane, gdyż będzie wymagało ustalenia przychodu ze wszystkich źródeł przychodu (z wyłączeniem przychodów zwolnionych przedmiotowo i przychodów opodatkowa-

30 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. 2002 07 02 Nr. IX–1007.

nych w formie ryczałtu), odliczenia okresowo zwolnionych od podatku dochodowego, zmniejszenia dochodu o ulgi i wydatki podlegające odliczeniom. W przypadku opłacania podatku na zasadach ogólnych przy tworzeniu podstawy opodatkowania odlicza się od dochodu m.in. kwoty: składek na ubezpieczenie społeczne podatnika i osób z nim współpracujących, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów; wydatków na cele rehabilitacyjne, ponoszonych przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub podatnika, na którego utrzymaniu są osoby niepełnosprawne.

4.4. Stawki podatku

Skala podatkowa określona w art. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma zastosowanie do przychodów opodatkowanych w formach uproszczonych. Stawki podatkowe określają wysokość podatku w stosunku do podstawy opodatkowania i mają w tym podatku charakter stawek procentowych liniowych.

Mając na celu uproszczenie zasad poboru tego podatku zmniejszono liczbę stawek podatku przychodowego. Ustawą o podatku przychodowym mieszkańców, która weszła w życie 7. lipca 2002 r., w miejscu 8 stawek zostały ustalone dwie stawki w wysokości 33% i 15%.

Zgodnie z art. 6 ustawy stawką 15% opodatkowane są:

- dochody sportowców, osiągnięte z działalności sportowej;
- honoraria;
- dochody otrzymane z umów autorskich;
- dochody osiągnięte z najmu majątku;
- dochody otrzymane z działalności indywidualnej nie wymienionej wyżej, jeżeli podatnik nie dokonuje dozwolonych odliczeń, ustalonych w art. 18 ustawy;
- inne dochody.[31]

Stawką w wysokości 33% są opodatkowane dochody osób fizycznych z działalności indywidualnej, jeżeli były odjęte dozwolone odliczenia, również przychody ze stosunków pracy.

31 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. 2002 07 02 Nr. IX–1007.

Dochody z działalności indywidualnej (wolne zawody) mogą być opodatkowywane w dwojaki sposób – z odliczeniem wydatków poniesionych w związku z uzyskaniem przychodu lub bez odliczenia wydatków. O wyborze metody rozliczenia decyduje podatnik.

Litewska ustawa o podatku przychodowym mieszańców nie definiuje przedmiotu opodatkowania tylko za pomocą abstrakcyjnego pojęcia przychodu, lecz ustala przykładowy katalog źródeł przychodów, których suma tworzy w zasadzie przychód globalny, podlegający opodatkowaniu. Źródłami przychodu, z których dochód podlega opodatkowaniu, są zatem:

- stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym również spółdzielczy stosunek pracy;
- działalność wykonywana osobiście (np. z tytułu osobistego wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło albo wykonywania czynności na podstawie kontraktu menedżerskiego);
- najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze (np. leasing);
- kapitały pieniężne i prawa majątkowe (za przychody z kapitałów pieniężnych ustawodawca nakazuje uważać m.in. odsetki od pożyczek, wkładów oszczędnościowych i środków na rachunkach wartościowych, dywidendy czy przychody z tytułu udziału w dochodach funduszy powierniczych oraz przychody z odpłatnego przeniesienia tytułu własności udziałów w spółkach, akcji oraz innych papierów wartościowych; natomiast za przychód z praw majątkowych uważa się w szczególności przychody z praw autorskich i praw pokrewnych, w tym również z odpłatnego ich zbycia);
- odpłatne zbycie: nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości;
- inne źródła (za przychody z innych źródeł ustawa w szczególności uważa kwoty wypłacanych przez zakład pracy lub organ rentowy zasiłków chorobowych, wyrównawczych, macierzyńskich,

opiekuńczych oraz świadczeń rehabilitacyjnych; alimenty, z wyjątkiem alimentów na dzieci, stypendia, dotacje, nagrody).[32]

Proponowana w ostatnich latach kolejna reforma litewskiego podatku od dochodów osobistych wywołuje spory i dyskusje m.in. w kwestii stawek opodatkowania. Od 1. lipca 2006 r. do 31. grudnia 2007 r. stawki podatku dochodowego od osób fizycznych będą wynosiły – 15% i 27%, a od 1. stycznia 2008 r. – 15% i 24%.

4.5. Ulgi i zwolnienia

W litewskim podatku dochodowym, zgodnie z przedstawianą poprzednio zasadą powszechności podmiotowej, nie są zasadniczo stosowane zwolnienia podmiotowe. Natomiast w szerokim zakresie (i to z bardzo różnych powodów) stosowane są zwolnienia przedmiotowe. Zwolnienia przedmiotowe są określone przede wszystkim w bardzo rozbudowanym art. 17 ustawy. Liczne zwolnienia przedmiotowe wynikają ponadto z ustaw szczególnych. Katalog zwolnień obowiązujących w tym podatku stanowi swoistą mozaikę, z której trudno odczytać jednolitą myśl przewodnią ustawodawcy.

Z uwagi na przedmiot można je ująć w kilka grup. Są to zwolnienia:

- o charakterze socjalnym,
- o charakterze odszkodowawczym i z tytułu ubezpieczeń gospodarczych,
- niektórych przychodów związanych z pracą,
- niektórych przychodów związanych ze sprzedażą mienia,
- niektórych przychodów rencistów i emerytów,
- niektórych przychodów z kapitałów i praw majątkowych.[33]

Zakres zwolnień przedmiotowych w podatku przychodowym mieszkańców rodzi pytania o kryteria, jakimi kierowano się, udzielając takich a nie innych przywilejów. Zakres tych zwolnień ulega ciągłym zmianom i widoczne są w nich wpływy określonych grup nacisku.

32 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. 2002 07 02 Nr. IX–1007.
33 E. Buškevičiūtė. Mokesčių sistema. Technologija, Kaunas, 2003. s. 50–52.

Faworyzowanie niektórych tylko przejawów działalności gospodarczej czy też osób znajdujących się w takiej, a nie innej sytuacji – bardzo często nie znajduje dostatecznego uzasadnienia.

Różnorodność i liczba zwolnień przedmiotowych wywołują dwa zasadnicze skutki. Po pierwsze: znaczna ilość celów stawianych podatkowi przychodowemu utrudnia ich realizację. Przywileje podatkowe są z reguły wykorzystywane przez jednostki zasobniejsze i bardziej zaradne, które w ten sposób mogą część swych przychodów uchronić od podatku i lepiej wykorzystać koniunkturę stworzoną za pomocą interwencji podatkowej. Wywołuje to zwykle skutki sprzeczne z zasadami sprawiedliwości w dziedzinie podziału produktu globalnego – bogaci dzięki przywilejom podatkowym mają większy udział w jego podziale.

Istnienie zbyt wielu zwolnień podatkowych powoduje również, że spadają dochody budżetowe i nie maleją wydatki publiczne finansowane z budżetu, a zatem pozostali podatnicy muszą zapłacić więcej niż normalnie. Drugim natomiast skutkiem każdej interwencji podatkowej jest z reguły koncentracja wysiłków podatników w uprzywilejowanej dziedzinie działalności (np. powszechne obdarowywanie się podatników czy ustanawianie trwałych ciężarów) wywołana wyłącznie względami koniunkturalnymi.

Definicja legalna **ulgi podatkowej** zawarta w art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej — stanowiąca, iż należy przez nie rozumieć przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku – odbiega od znaczenia tego terminu używanego dotychczas w literaturze, orzecznictwie sądowym oraz w przepisach prawnych i zbliża się do tego, co tam określa się nazwą „przywilej podatkowy".

Ustawa o podatku dochodowym oraz przepisy wykonawcze do niej nie posługują się – na określenie ulg podatkowych w tymże podatku – definicją zaproponowaną w Ordynacji podatkowej. Ujmują je jako częściowe obniżenie ciężaru podatkowego w niektórych sytuacjach lub niektórym podatnikom. Według kryterium podmiotowo–przedmiotowego ulgi podatkowe przysługujące podatnikom tego podatku można podzielić na dwie grupy: przysługujące podmiotom prowadzącym

działalność gospodarczą oraz przysługujące podmiotom nie prowadzącym działalności gospodarczej. I tak przykładowo do ulg funkcjonujących w sferze gospodarczej można zaliczyć: ulgi z tytułu nauki zawodu czy dochody z tytułu prowadzenia szkół w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w części wydatkowanej na cele szkoły na podstawie art. 21 ust. 1 pkt. 36 ustawy. Od 2001 r. w opodatkowaniu działalności gospodarczej zlikwidowano tzw. ulgi inwestycyjne odliczane od podstawy opodatkowania. To wyeliminowanie ulg inwestycyjnych związanych z działalnością gospodarczą jest pozytywnie oceniane w doktrynie z uwagi na bardziej klarowną sytuację poszczególnych podmiotów na rynku. Jest także zgodne z ogólnymi kierunkami harmonizacji systemów podatkowych w ramach Unii Europejskiej, zmierzającej do ujednolicenia warunków i zasad pomocy publicznej dla przedsiębiorców.

Stale zmieniany jest natomiast system ulg funkcjonujących poza sferą gospodarczą. Według kryterium wpływu tego typu ulg podatkowych na podstawę opodatkowania oraz na wielkość podatku przychodowego mieszkańców można je podzielić: na podlegające odliczeniu od uzyskanego dochodu; na podlegające odliczeniu od podatku; na oparte na zastosowaniu niższych stawek podatkowych. Do pierwszej kategorii ulg zaliczyć można przede wszystkim odliczenia przewidziane w art. 26 i 26b ustawy, do drugiej kategorii zaliczyć można odliczenia od podatku przysługujące na podstawie art. 21. Od dochodu można odliczyć: składki na ubezpieczenie społeczne, tzw. ulgę komercyjnych postaci zmniejszenia odsetek za kredyt na zakup mieszkania itd.[34]

Ulgi podatkowe przewidziane przepisami ustawy mają charakter systemowy, nie są pozostawione uznaniu organu podatkowego. Przepisy prawne określają warunki ich otrzymania i prawa podmiotowe podatnika podlegają ochronie prawnej w przypadku odmowy ich respektowania przez organy podatkowe. Uznaniowe ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych związane są przede wszystkim z generalnymi konstrukcjami prawnymi przewidzianymi przez Ordynację podatkową i polegać mogą przykładowo na: odroczeniu terminu płatności podatku; rozłoże-

34 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. 2002 07 02 Nr. IX–1007.

niu płatności na raty; stosowaniu opłaty prolongacyjnej; częściowym umorzeniu zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę.

Wszystkie ulgi przewidziane postanowieniami ustawy, niezależnie od sposobu ich obliczania, można ponadto podzielić (z uwagi na ich charakter) na:

- uwzględniające poniesione przez podatnika koszty związane z uzyskaniem przychodu (np. ulgi z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne);
- ulgi o charakterze rodzinnym, takie np. jak związane z rehabilitacją czy wychowaniem niepełnosprawnych członków rodziny;
- ulgi o charakterze stymulacyjnym (np. darowizny na cele społecznie użyteczne).[35]

4.6. Tryb i warunki płatności

Technika poboru podatku oraz zaliczek na podatek dochodowy w bardzo szerokim zakresie korzysta z obliczenia wysokości należnego podatku przez samego podatnika oraz płatnika. Na Litwie, w zależności od techniki poboru podatku, dochody mieszkańca są podzielone na dwie klasy: A i B.

Do przychodów klasy A zaliczane są przykładowo przychody otrzymane z jednostki litewskiej, z jednostki zagranicznej prowadzącą działalność przez jednostkę stałą, oraz przychody od niestałego mieszkańca Litwy, oprócz przychodów z gier hazardowych i loterii, przychodów z tytułu udziału w podmiotach o nieograniczonej odpowiedzialności cywilnej, przychodów z tytułu sprzedaży mienia. Do przychodów klasy A zaliczane są także przychody ze stosunku pracy albo stosunków podobnych, z działalności sportowej, odsetki i honoraria.[36]

Pozostałe przychody są zaliczane do przychodów klasy B. Podział na przychody klasy A i B jest ważny z uwagi na obowiązek obliczenia, pobrania i wpłacenia należnego podatku.

35 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. 2002 07 02 Nr. IX–1007.
36 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. 2002 07 02 Nr. IX–1007.

Ustawa ustanowiła płatnikami tego podatku m.in.: zakłady pracy (w tym indywidualnych pracodawców), rolnicze spółdzielnie produkcyjne, organy rentowe, banki wypłacające renty zagraniczne, organy zatrudnienia od wypłacanych przez nie zasiłków, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, jednostki organizacyjne wypłacające stypendia, centra integracji społecznej. Organy te są obowiązane jako płatnicy w ciągu całego roku do obliczania, potrącania podatnikom z wypłacanych sum należnych zaliczek na poczet podatku dochodowego oraz odprowadzania tych kwot na konto urzędu skarbowego.

Niektóre grupy podatników mają obowiązek samodzielnego obliczania podatku, składania deklaracji o rocznych dochodach i terminowej zapłaty podatku. Do takiego samodzielnego, bez udziału płatnika, obliczania należnego podatku przychodowego zobowiązane są m.in.: osoby prowadzące działalność gospodarczą indywidualną, w tym w zakresie wolnych zawodów (adwokaci, notariusze itp.); osoby otrzymujące wynagrodzenie z najmu.

Podatnicy mają też obowiązek w terminie do 1 maja następnego roku złożyć w urzędzie skarbowym zeznanie na odpowiednim druku o wysokości osiągniętego dochodu (straty) w roku podatkowym. Podatnicy, na których ciąży obowiązek złożenia zeznania podatkowego, są obligowani jednocześnie do wpłacenia różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu wynikającego z zeznania a sumą należnych za dany rok zaliczek, w tym również pobranych przez wszystkich płatników (także np. zleceniodawców). Podatek dochodowy wynikający z zeznania jest podatkiem należnym za dany rok, chyba że urząd skarbowy wyda decyzję, w której określi inną wysokość podatku. W razie niezłożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu urząd skarbowy wydaje decyzję deklaratoryjną, określającą wysokość zobowiązania w podatku dochodowym. W stosunku do podatnika nieskładającego zeznań podatkowych możliwe jest zastosowanie sankcji karnych wynikających z kodeksu postępowań administracyjnych czy kodeksu karnego.

Rozdział IV

OPODATKOWANIE DOCHODU W REPUBLICE ŁOTEWSKIEJ

1. Ewolucja opodatkowania dochodu w ostatnim dziesięcioleciu

W 1985 roku na skutek przejęcia władzy w ZSRR przez M. Gorbaczowa i uchwaleniu programu reform państwowych tzw. Pierestrojki, w obecnej Republice Łotewskiej powstał niezależny Front Ludowy Łotwy, którego działania doprowadziły do proklamowania w dniu 4. maja 1990 roku niepodległości republiki. System podatkowy w Republice Łotewskiej początkowo wzorowany był na ustawodawstwie rosyjskim, a obecnie funkcjonuje zgodnie z zaleceniami międzynarodowych organizacji finansowych.

Po wstąpieniu Łotwy do Unii Europejskiej Ministerstwo Finansów rozpoczęło prace nad zharmonizowaniem prawa podatkowego z wymogami legislacji unijnej. Ogólne przepisy i zasady podatkowe unormowane są w ustawie o podatkach i opłatach[1]. Oprócz słowniczka pojęć podatkowo–prawnych, wymienione są tutaj rodzaje podatków i opłat, zasady ich ustalania i regulowania, jak również prawa, obowiązki i odpowiedzialność podatników i organów administracji podatkowej oraz procedurę apelacyjną dotyczącą podatków. Ustawa ma zastosowanie do wszystkich podatków, o ile przepisy szczególne, dotyczące konkretnych podatków, nie stanowią inaczej. Istotne zmiany w łotewskim prawie podatkowym zaszły w styczniu 2003 r. Uproszczony został pobór podatków i zmniejszono stawki niektórych podatków. Aktualnie na Łotwie funkcjonują następujące rodzaje podatków:

1 Ustawa z dnia 2. lutego 1995 r. – dostępna w wersji angielskiej na stronie internetowej www.ttc.lv pod nr E– 0073.

– podatek dochodowy od przedsiębiorstw,[2]
– podatek dochodowy od osób fizycznych[3]
– podatek od wartości dodanej (VAT)[4]
– podatek akcyzowy,[5]
– podatek od gier hazardowych i loterii,[6]
– podatek socjalny,[7]
– podatek od nieruchomości,[8]
– podatek od surowców naturalnych,[9]
– podatek od samochodów osobowych i motocykli,[10]
– podatek celny.

Sprawowaniem funkcji administracyjnej w odniesieniu do podatków, w tym ich poboru, zajmuje się Państwowa Służba Dochodów. Wyjątkiem są tutaj podatki socjalne, które powierzone zostały Państwowemu Funduszowi Socjalnemu. Natomiast samorządy biorą udział w administrowaniu podatkiem dochodowym, podatkiem od nieruchomości i podatkiem od surowców naturalnych.

2. Ogólna charakterystyka podatków dochodowych

Spośród podatków aktualnie obowiązujących w tym kraju można wyróżnić dwa podatki, które obejmują dochody. Jest to podatek od osób fizycznych (Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych;

---

2 Ustawa z dnia 09.02.1995 r. – dostępna w wersji angielskiej na stronie internetowej www.ttc.lv pod nr E– 0078.
3 Ustawa z dnia 11.05.1993 r. – dostępna w wersji angielskiej na stronie internetowej www.ttc.lv pod nr E– 0543
4 Ustawa z dnia 09.03.1995r. – dostępna w wersji angielskiej na stronie internetowej www.ttc.lv pod nr E– 0072
5 Ustawa z dnia 30.09. 2003 r. – dostępna w wersji angielskiej na stronie internetowej www.ttc.lv pod nr E– 0131
6 Ustawa z dnia 16.07.1994 r. – dostępna w wersji angielskiej na stronie internetowej www.iaui.gov.lv
7 Ustawa z dnia 01.10.1997 r. – dostępna w wersji angielskiej na stronie internetowej www.vsaa.lv
8 Ustawa z dnia 04.07.1997 r. – dostępna w wersji angielskiej na stronie internetowej www.ttc.lv pod nr E– 0076
9 Ustawa z dnia 30.09.2003 r. – dostępna w wersji angielskiej na stronie internetowej www.fm.gov.lv
10 Ustawa dostępna w wersji angielskiej na stronie internetowej www.fm.gov.lv

Personal Income Tax – E–0573) oraz podatek dochodowy od przedsiębiorstw (Ustawa o podatku dochodowym od przedsiębiorstw; law On Corporate Income Tax – E–0078). Ustawodawstwo łotewskie nie przewiduje uproszczonych form opodatkowania w odniesieniu do podatków dochodowych.

Zgodnie z artykułem 4 pkt. ustawy o podatkach i opłatach, każda osoba uzyskująca dochód na terenie Republiki Łotewskiej staje się podmiotem jednego z dwóch podatków dochodowych. Również każdy dochód uzyskany na terenie Republiki Łotewskiej powinien być opodatkowany przy zastosowaniu zasady, iż ten sam dochód nie może być dwa razy obciążony podatkiem. Ustawa ta stwarza jedynie ogólne ramy dla funkcjonowania obydwu podatków dochodowych.

Klasyfikuje ona między innymi podmioty podatków, dzieląc je na:

a) rezydentów – w odniesieniu do osób fizycznych, są to osoby mające stałe miejsce zamieszkania na terenie Republiki Łotewskiej, lub których pobyt na terenie Republiki Łotewskiej w danym roku wynosi co najmniej 183 dni w dowolnym 12. miesięcznym okresie, który kończy się lub rozpoczyna w danym roku podatkowym. Za rezydentów uznawane są również osoby będące obywatelami Republiki Łotewskiej. W odniesieniu do osób innych niż fizyczne rezydentami są podmioty zarejestrowane na terenie Republiki Łotewskiej.

b) nie rezydentów – są to osoby nie spełniające warunków charakterystycznych dla rezydentów. W Republice Łotewskiej opłacają oni podatki wyłącznie od dochodu uzyskanego w tym kraju. Osoby zaliczane do nierezydentów mogą otwierać na terenie Łotwy przedstawicielstwa (nie posiadające prawa prowadzenia działalności gospodarczej, których okres działalności nie może być dłuższy niż 5 lat) lub oddziały i filie (posiadające prawo do prowadzenia działalności gospodarczej).

Podatek dochodowy od przedsiębiorstw ma zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw zarejestrowanych na Łotwie, w tym również do przedsiębiorstw zagranicznych i ich stałych przedstawicielstw.

W oparciu o „Kodeks handlowy"[11] wyróżniamy następujące formy organizacyjno–prawne funkcjonowania podmiotów gospodarczych na Łotwie:

- przedsiębiorstwo jednoosobowe,[12]
- spółka jawna,[13]
- spółka komandytowa,[14]
- spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (nomenklatura łotewska: SIA)[15]
- spółka akcyjna (nomenklatura łotewska: AS).[16]

Rząd łotewski dąży do zmniejszenia obciążeń fiskalnych celem przyspieszenia tempa wzrostu gospodarki i zwiększenia jej konkurencyjności. Od 1 stycznia 2004 r. stawka podatku dochodowego od przedsiębiorstw wynosi 15% i stanowi jedną z najniższych stawek w Europie. Stawka w podatku dochodowym od osób fizycznych jest wyższa i wynosi 25%.

Rok podatkowy w podatku dochodowym od osób fizycznych równy jest rokowi kalendarzowemu. Ta kwestia jest odmiennie uregulowana w podatku dochodowym od przedsiębiorstw. W tym przypadku rok podatkowy może być równy rokowi kalendarzowemu i trwać np. od 01.01.2004 r. do 31.12.2004 r. lub od 10.04.2004 r. do 09.04.2005 r. W odniesieniu do nowopowstałych przedsiębiorstw może zostać wydłużony maksymalnie do 18 miesięcy, o czym należy zawiadomić Państwową Służbę Dochodów. Różnice pomiędzy dwoma podatkami dochodowymi uwidaczniają się również w odniesieniu do podmiotu

---

11 Ustawa z dnia 02.01.2001 r. – dostępna w wersji angielskiej na stronie internetowej www.ttc.lv pod nr E–0013.

12 Osoba fizyczna wykonująca działalność gospodarczą na Łotwie, wpisana w Rejestrze Handlowym jako przedsiębiorca jednoosobowy, której roczne obroty z tytułu wykonywanej działalności gospodarczej przekraczają 200 000 LVL.

13 Spółka osobowa podlegająca obowiązkowemu wpisowi do Rejestru Handlowego. Wspólnikami tejże spółki mogą być zarówno osoby fizyczne jak i osoby prawne.

14 Spółka osobowa podlegająca obowiązkowemu wpisowi do Rejestru Handlowego. Wspólnikami tejże spółki mogą być zarówno osoby fizyczne jak i osoby prawne.

15 Spółka kapitałowa, podlegająca obowiązkowemu wpisowi do Rejestru Przedsiębiorstw Republiki Łotewskiej.

16 Spółka kapitałowa podlegająca obowiązkowemu wpisowi do Rejestru Przedsiębiorstw Republiki Łotewskiej.

podatku, zwolnień przedmiotowych, ulg i zostaną omówione w pozostałej części niniejszego opracowania.

Za administrowanie podatkiem dochodowym od przedsiębiorstw odpowiada Państwowa Służba Dochodów; natomiast w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych – Państwowa Służba Dochodów wespół z samorządem lokalnym. Podział kwot uzyskanych przez państwo z podatku dochodowego od osób fizycznych przedstawia się następująco:

- 73% – stanowi dochód budżetu samorządu lokalnego, ze względu na miejsce zamieszkania podatnika,
- 27% – stanowi dochód budżetu państwa.

Dochody z tytułu podatku dochodowego od przedsiębiorstw trafiają w całości do budżetu państwa.

3. Opodatkowanie dochodu przedsiębiorstw

3.1. Podmiot podatku

Podatek dochodowy od przedsiębiorstw stosuje się do wszystkich przedsiębiorstw utworzonych i zarejestrowanych na Łotwie, w tym przedsiębiorstw zagranicznych (filie)[17] oraz stałych przedstawicielstw przedsiębiorstw zagranicznych.[18]

---

17 Zagraniczne firmy mogą prowadzić działalność gospodarczą na Łotwie jako filie. Podlega ona wówczas obowiązkowi zarejestrowania w Rejestrze Przedsiębiorstw.

18 Przedstawicielstwo firmy zagranicznej na Łotwie może zostać otwarte po otrzymaniu pozwolenia od Rejestru Przedsiębiorstw Republiki Łotewskiej. Przedstawicielstwo pozbawione jest prawa do prowadzenia działalności gospodarczej. W celu otrzymania zezwolenia na otwarcie przedstawicielstwa, firma powinna złożyć do Rejestru następujące dokumenty: kwestionariusz z Rejestru przedsiębiorstw wskazujący cel i potrzebę otwarcia przedstawicielstwa, zalegalizowany certyfikat rejestracyjny wydany przez zagraniczną jednostkę rejestrującą firmy, statut firmy zagranicznej, list rekomendacyjny z banku obsługującego firmę zagraniczną, pełnomocnictwo dla osoby występującej w imieniu firmy zagranicznej wraz z kopią paszportu i dwoma zdjęciami tej osoby, dokumenty potwierdzające adres przedstawicielstwa na terenie Łotwy, potwierdzenie z banku o dokonaniu opłaty skarbowej. Przedstawicielem firmy zagranicznej może być osoba fizyczna nie prowadząca działalności gospodarczej – opłata skarbowa wynosi 50 USD. Opłata za przedłużenie lub zmianę okresu działalności i wniesienie zmian do statutu przedstawicielstwa wynosi 100 USD. Oddział (filia) firmy zagranicznej ma prawo do prowadzenia działalności na terenie Łotwy. Powinien być zarejestrowany jako płatnik podatków w Republice Łotewskiej oraz w Rejestrze Przedsiębiorstw Republiki Łotewskiej. W celu rejestracji stałego oddziału (bądź filii) firmy zagranicznej, do Rejestru Przedsiębiorstw powinny być dostarczone następujące dokumenty: dane przedsiębiorstwa zagranicznego, statut oddziału, dokumenty potwierdzające wiarygodność firmy zagranicznej, pełnomocnictwo dla osoby reprezentującej oddział oraz pozwolenia lub licencje na prowadzenie tych rodzajów działalności,

Podatnikami są w szczególności:

- przedsiębiorstwa utworzone i zarejestrowane w Łotwie, realizujące czynności gospodarcze, organizacje publiczne i religijne oraz instytucje finansowane przez budżet państwa lub budżety lokalne, uzyskujące zysk z tejże działalności,
- firmy, przedsiębiorstwa zagraniczne, osoby fizyczne oraz inne podmioty zagraniczne (in. nie rezydenci),
- biura stałych przedstawicieli nie rezydentów.

Ustawa przewiduje szereg zwolnień podmiotowych. Z podatku zwolnione są:

- przedsiębiorstwa oraz instytucje, których działalność finansowana jest z budżetu państwa, a dochód z prowadzonej działalności trafia bezpośrednio do budżetu państwa lub budżetu lokalnego,
- prywatne fundusze emerytalne,
- stowarzyszenia,
- fundacje,
- organizacje religijne,
- związki zawodowe,
- partie polityczne.

Podatku dochodowego od przedsiębiorstw nie płacą osoby fizyczne jak również właściciele jednoosobowych przedsiębiorstw oraz przedsiębiorstw rodzinnych (w tym osoby prowadzące gospodarstwa rolne oraz rybackie). Zwolnienie to nie obejmuje swoim zakresem przedsiębiorstw rodzinnych, które zostały wpisane w rejestrze podatników podatku dochodowego od przedsiębiorstw i będą w nim funkcjonować przez okres 5 lat licząc od dnia, w którym nastąpił wpis. Jeśli w ostatnim roku podatkowym z okresu pięcioletniego dochód uzyskany z transakcji gospodarczych jest mniejszy niż 45 000 łatów, to w następnym roku kalendarzowym po zakończeniu bieżącego okresu opodat-

---

które wymagają pozwoleń lub licencje na prowadzenie tych rodzajów działalności, które wymagają pozwoleń lub licencji. Opłata za założenie oddziału wynosi 800 USD.

kowania, przedsiębiorstwo (w tym gospodarstwa rolne oraz rybackie) może zarejestrować się jako podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych.

W przypadku, gdy ostatni okres opodatkowania (o którym mowa powyżej) jest krótszy niż 12 miesięcy, za kwotę graniczną uważa się kwotę uzyskaną z przemnożenia 1/12 z 45 000 łatów przez liczbę miesięcy (włączając w to miesiące niepełne).

Podatnikami tego podatku są również przedsiębiorstwa krajowe, którym Państwowa Służba Dochodów nadała status płatnika tonażowego. Firmy te użytkują statki w oparciu o kontrakt czarterowy z przeznaczeniem do transportu międzynarodowego.

Ustawa przewiduje specjalny sposób opodatkowania dla **przedsiębiorstw powiązanych** (artykuł 1 i 12 ustawy o podatku dochodowym od przedsiębiorstw), składających się z co najmniej dwóch firm, które:

a) są przedsiębiorstwami matkami lub córkami,

b) uczestnictwo w udziałach i zyskach jednego z przedsiębiorstw w drugim stanowi od 20% do 50% z jednoczesnym zaznaczeniem, iż takie przedsiębiorstwo składowe nie ma większości głosów,

c) więcej niż 50% wartości kapitału zakładowego (akcyjnego) lub wartości części przedsiębiorstwa w każdym z tych dwóch lub większej ilości przedsiębiorstw, przynależy na podstawie umowy lub innego porozumienia :

- jednej i tej samej osobie lub członkom jego rodziny do trzeciego stopnia pokrewieństwa lub jego małżonkowi (małżonce)lub powinowatym do drugiego stopnia lub
- kilku osobom, ale nie więcej niż 10,
- przedsiębiorstwu, w którym osobie fizycznej (lub członkom jego rodziny do trzeciego stopnia pokrewieństwa lub jego małżonkowi (małżonce) lub powinowatym do drugiego stopnia) przysługuje więcej niż 50% kapitału podstawowego lub udziału w tym przedsiębiorstwie,

d) jedna lub więcej osób posiada większość głosów w zarządzie tych przedsiębiorstw,

e) między tymi przedsiębiorstwami zawarte zostały porozumienia lub inne umowy.

Przedsiębiorstwa powiązane tworzące koncern mają obowiązek przedkładania corocznego sprawozdania finansowego wszystkich wchodzących w skład niego przedsiębiorstw, jednocześnie z rozliczeniem głównego (macierzystego) przedsiębiorstwa. Podczas określania dochodu podlegającego opodatkowaniu przychód powiększa się m.in. o:

a) kwotę wynikającą z różnicy w cenie towarów (rzeczy lub usług) powstającą przy ich sprzedaży po cenach niższych niż rynkowe powiązanym przedsiębiorstwom zagranicznym, oraz przedsiębiorstwom zwolnionym z podatku dochodowego od przedsiębiorstw bądź przedsiębiorstwom korzystającym ze zwolnień przewidzianych ustawą o inwestycjach zagranicznych[19] lub w innych ustawach,

b) różnicę w cenie towarów (rzeczy lub usług) powstającą przy nabywaniu ich po cenie wyższej od ceny rynkowej od zagranicznych przedsiębiorstw powiązanych, oraz od przedsiębiorstw zwolnionych z podatku dochodowego od przedsiębiorstw lub korzystających ze zwolnień przewidzianych ustawą o inwestycjach zagranicznych lub w innych ustawach,

c) różnicę między ceną sprzedaży a ceną rynkową powstającą przy rozliczeniach innego rodzaju pomiędzy przedsiębiorstwami.

W przypadku udzielenia pożyczki przez przedsiębiorstwo innemu przedsiębiorstwu powiązanemu, zwolnionemu z podatku dochodowego od przedsiębiorstw lub korzystającemu ze zwolnień lub ulg w podatku dochodowym od przedsiębiorstw (przewidzianych ustawą o inwestycjach zagranicznych), podlega ona opodatkowaniu w wysokości 10%. Również transakcja gospodarcza dokonana pomiędzy rezydentem lub biurem stałego przedstawicielstwa a innym przedsiębiorstwem lub osobą mającą siedzibę na terenie kraju, w którym stosowane są pre-

19 Ustawa stawiająca sobie za cel przyciąganie inwestycji zagranicznych do Republiki Łotewskiej, dostępna w wersji angielskiej na stronie internetowej www.ttc.lv.

ferencyjne stawki podatkowe lub istnieje zwolnienie z zapłaty podatku[20], traktowana jest jak transakcja pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi.

Przedsiębiorstwa grupowe składają się z przedsiębiorstwa głównego i przedsiębiorstw podporządkowanych.

Przedsiębiorstwo główne – uczestnik przedsiębiorstwa grupowego – będące osobą fizyczną lub prawną, rezydentem Republiki Łotwy lub innego państwa, które podpisało umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania bez względu na członkowstwo w Unii Europejskiej. Ustawa o podatku dochodowym od przedsiębiorstw w artykule 14 definiuje przedsiębiorstwo podporządkowane pod przedsiębiorstwo główne. Jest nim uczestnik przedsiębiorstwa grupowego – przedsiębiorstwo krajowe lub przedsiębiorstwo rezydenta państwa członkowskiego Unii Europejskiej, które na podstawie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowaniu[21] jest traktowane na równi z rezydentem.

Nie mniej niż 90% przedsiębiorstwa podporządkowanego jest własnością:

a) przedsiębiorstwa głównego,

b) jednego z podporządkowanych przedsiębiorstw pod przedsiębiorstwo główne, lub kilku przedsiębiorstw podporządkowanych albo

c) przedsiębiorstwa głównego i jednego z przedsiębiorstw podporządkowanych pod przedsiębiorstwo główne lub kilku takich przedsiębiorstw podporządkowanych łącznie w jakiejkolwiek kombinacji.

Warunek mówiący o posiadaniu 90% przedsiębiorstwa podporządkowanego jest spełniony w sytuacji, gdy ten procentowy udział jest własnością jednego lub kilku z uczestników przedsiębiorstwa grupowego, a wszystkie akcje lub udziały kapitałowe przedsiębiorstwa dają ich właścicielom równe prawa i przywileje. Jeżeli natomiast wszystkie

20 O tym czy dane państwo lub jego wydzielone terytorium można zaliczyć do spełniającego w/w warunki decyduje Łotewski Gabinet Ministrów – sporządzona zostaje lista takich państw.

21 Łotwa podpisała umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z: Danią, Estonią, Litwą, Norwegią, Polską, Finlandią, Szwecją, Czechami, Islandią, Holandią, Białorusią, Ukrainą i Kanadą.

akcje lub udziały kapitałowe nie dają ich właścicielom równych praw i przywilejów, ale spełnione są następujące warunki:

a) uczestnikowi przedsiębiorstwa grupowego, lub kilku uczestnikom przysługuje nie mniej niż 90% wartości rynkowej wszystkich akcji lub udziałów kapitałowych wyemitowanych przez dane przedsiębiorstwo,

b) uczestnik przedsiębiorstwa grupowego, lub kilku uczestników posiada nie mniej niż 90% wszystkich głosów akcjonariuszy (posiadaczy udziałów) danego przedsiębiorstwa branych pod uwagę w każdym głosowaniu – przyjmuje się, iż dane przedsiębiorstwo posiada 90% przedsiębiorstwa podporządkowanego.

Określone przedsiębiorstwo nie powinno być postrzegane jako przedsiębiorstwo podporządkowane, jeśli jakakolwiek osoba, nie będąca uczestnikiem danego przedsiębiorstwa grupowego, ma możliwość wpłynięcia na prawa przedsiębiorstwa głównego lub przedsiębiorstwa podporządkowanego, odnośnie akcji lub udziałów kapitałowych. Zasada ta ma zastosowanie również do sytuacji gdy taka osoba ma prawo nabycia udziałów danego przedsiębiorstwa.

3.2. Przedmiot podatku

Przedmiot podatku nieco odmiennie kształtuje się w odniesieniu do rezydentów i nierezydentów. W odniesieniu do **rezydentów** przedmiotem podatku w łotewskim podatku dochodowym od przedsiębiorstw jest dochód uzyskany w danym okresie podatkowym zarówno na terenie Republiki Łotewskiej jak i w innych krajach. Podatek pobierany jest również za użytkowanie statku do transportu międzynarodowego i czynności z nim związanych.

W odniesieniu do **nierezydentów** przedmiotem opodatkowania jest dochód uzyskany z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie Republiki Łotewskiej. Podatek, o ile jest taka możliwość, powinien być odliczony od wynagrodzenia, które rezydenci i biura stałych przedstawicielstw wypłacają nie rezydentom. Podatek od przedsiębiorstw pobiera się w formie ryczałtu w szczególności od:

a) dywidendy – w wysokości 10% otrzymanej dywidendy[22] z wynagrodzenia otrzymanego w tytułu uczestnictwa w spółkach osobowych – w wysokości 15% od otrzymanego wynagrodzenia,

b) wynagrodzenie uzyskane z tytułu zarządzania i konsultingu – w wysokości 10% od otrzymanego wynagrodzenia,

c) wynagrodzenia z tytułu własności intelektualnych, takich jak:

- wynagrodzenie z tytułu praw autorskich lub za dzieła literackie, artystyczne (w tym zdjęcia, filmy video, nagrania dźwiękowe) – w wysokości 15% tego wynagrodzenia,
- wynagrodzenie z tytułu innych rodzajów własności intelektualnej – w wysokości 5% tego wynagrodzenia,

d) wynagrodzenie za korzystanie z cudzej własności – w wysokości 5% tego wynagrodzenia,

e) rekompensata za wywłaszczenie – w wysokości 2% otrzymanej rekompensaty,

f) za wypłacanie odsetek – w sytuacji gdy osoba płacąca i odbiorca są powiązanymi przedsiębiorstwami lub osobami– w wysokości 10% wypłacanych odsetek. W sytuacji gdy odsetki są wypłacane przez banki komercyjne, zarejestrowane w Republice Łotewskiej przedsiębiorstwom lub osobom powiązanym z nimi – podatek pobierany jest w wysokości zryczałtowanej i wynosi 5% wypłacanych odsetek.

Niezależnie od powyższych unormowań, podatek dochodowy od przedsiębiorstw płatny jest w wysokości 15% od wszystkich wypłat dokonywanych na rzecz rezydentów lub stałych przedstawicielstw nie rezydentów przez osoby fizyczne, prawne lub inne z tytułu:

- dywidend płaconych przez obywateli Łotwy,
- oprocentowania depozytów i sald rachunków bieżących w instytucjach kredytowych zarejestrowanych w Republice Łotewskiej,

22 W myśl niniejszej ustawy dywidendą jest dochód otrzymany w formie pieniężnej lub w innej formie z tytułu posiadanych akcji, udziałów, części w kapitale założycielskim (art. 11 pkt.1 ustawy o pdp.).

– opłat związanych z dostawą towarów pochodzących z krajów lub terytoriów o niskich stawkach podatkowych lub całkowicie nieopodatkowanych.

3.3. Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym od przedsiębiorstw w odniesieniu do **rezydentów i stałych przedstawicielstw** poza przedstawionymi w powyższym rozdziale wyjątkami jest dochód (różnica pomiędzy przychodami a kosztami ich uzyskania), wykazany w rocznym rozliczeniu,[23] który jest zwiększony lub zmniejszony o sumę wydatków bezpośrednio niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą i o wysokość strat spowodowanych utrzymywaniem infrastruktury socjalnej należącej do podatnika. Przy określaniu dochodu należy brać pod uwagę wszelkie pozyskane przez podatnika dochody bez względu na to, czy przybierają formę pieniężną, formę usługi czy formę związaną z przysporzeniem prawnym.

Do wydatków bezpośrednio niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą (artykuł 5 ustawy o podatku dochodowym od przedsiębiorstw), a tym samym nie podlegającym odliczeniom, należą wydatki poniesione na:

- wycieczki i inne formy rekreacji,
- darowizny,
- kredyty i pożyczki przekształcone w darowizny,
- udogodnienia infrastruktury socjalnej należącej do podatnika (tj. m.in. wydatki na budownictwo mieszkaniowe, wydatki na edukację, kulturę i sport),
- darowizny lub kwoty wypłacone w ramach udzielonych poręczeń innym osobom,

23 Roczne rozliczenie podatnika sporządzone jest zgodnie z artykułem 11 i 12 Prawa o corocznym rozliczeniu przedsiębiorstw, Prawem o instytucjach kredytowych, Prawem oszczędnościowym i społeczności pożyczkowych oraz Prawem o towarzystwach ubezpieczeniowych i ich nadzorze

Ustawa enumeratywnie wylicza nam wydatki poniesione przez przedsiębiorstwo, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów. Zaliczamy do nich:

- przedstawioną w rocznym rozliczeniu przedsiębiorstwa sumę amortyzacji wartości środków trwałych i wartości niematerialnych pomniejszoną o kwotę dokonanych odpisów amortyzacyjnych, (artykuł 6 pkt. 1ustawy o podatku dochodowym od przedsiębiorstw),
- kary pieniężne związane z sankcjami karnymi przewidzianymi ustawą o podatkach i opłatach oraz przepisami szczególnymi,
- 40% wydatków reprezentacyjnych,
- odsetki w wysokości przekraczającej wysokość odsetek w poprzednim miesiącu od kredytu krótkoterminowego (przepis ten nie ma zastosowania do instytucji kredytowych, przedsiębiorstw ubezpieczeniowych, a także do odsetek od kredytów i pożyczek otrzymanych z instytucji kredytowych zarejestrowanych na Łotwie lub innym kraju członkowskim Unii Europejskiej).

Do wydatków bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, powodujących zmniejszenie przychodu przedsiębiorstwa zaliczamy:

- wartość podatku od nieruchomości, podatku od gier i zakładów, opłaty państwowe na organizację dóbr usług loteryjnych,
- kwoty przekazane w formie dotacji przez państwo gospodarstwom rolnym lub kwoty otrzymane z funduszy Unii Europejskiej na rozwój rolnictwa i wsi,
- kwotę nie wyegzekwowanej wierzytelności,
- kwotę powstałą z różnicy pomiędzy środkami zgromadzonymi na prywatyzację własności państwowych oraz lokalnych, a ceną sprzedaży dla niej ustaloną, jeśli dana różnica wartości jest przedstawiona jako przychód w księgach rachunkowych podatnika,
- wartość zakupionych komputerów (urządzeń obliczeniowych) i wyposażenia pochodnego, włączając drukarki,

– wartość składek wpłaconych na rzecz firm ubezpieczeniowych zarejestrowanych na Łotwie.

Przy określaniu dochodu będącego podstawą opodatkowania nie dopuszcza się ponownego szacowania aktywów, chyba że są ściśle związane z kursem obcych walut. W przypadku, gdy dwa lub więcej przedsiębiorstw jest ze sobą powiązanych udziałowo, przy określaniu wysokości dochodu nie bierze się pod uwagę wzrostu lub spadku wartości udziałów przedsiębiorstwa powiązanego[24]. Dochód podlegający opodatkowaniu powinien zostać powiększony w przypadku posiadania udziałów w przedsiębiorstwie powiązanym będącym nierezydentem bądź korzystającym z ulg w podatkach w oparciu o inne przepisy prawne. Wyjątkiem jest tu sytuacja, gdy zostały utworzone specjalne rezerwy dla różnicy pomiędzy wzrostem wartości udziałów, a wyliczonymi dywidendami. W przypadku spółek osobowych, przy obliczaniu dochodu, nie bierze się pod uwagę wzrostu lub spadku wartości wkładu. Osoba będąca wspólnikiem spółki osobowej oblicza swój dochód proporcjonalnie do swego wkładu w danej spółce. W przypadku przedsiębiorstw grupowych, przy przeniesieniu straty z jednego przedsiębiorstwa do drugiego, dochód ulega zwiększeniu o kwotę dokonanej kompensaty w przedsiębiorstwie, do którego transfer miał miejsce.

Przy ustalaniu wysokości dochodu nie bierze się pod uwagę kwot pozyskanych przez podatnika z tytułu odszkodowania (rekompensaty) za straty powstałe na skutek działania siły wyższej. Zwolnienie przedmiotowe ma zastosowanie tylko wówczas, gdy środki pieniężne uzyskane tytułem rekompensaty zostaną przeznaczone w przeciągu 12. miesięcy (licząc od otrzymania ww. środków finansowych przez podatnika) na takie same jak utracone lub podobne środki trwałe.

Odpisy amortyzacyjne są składnikiem kosztów działalności gospodarczej, w wyniku czego oddziaływają na wysokość wyniku finansowego oraz dochodu podlegającego opodatkowaniu. Inwestycje w wartości niematerialne i prawne, związane z nabyciem koncesji, pa-

---

24 Przedsiębiorstwa powiązane – przedsiębiorstwa matki lub córki, udział jednego przedsiębiorstwa w drugim wynosi od 20 do 50% z zastrzeżeniem, iż takiemu przedsiębiorstwu nie przysługuje większość głosów, więcej niż 50% wartości kapitału zakładowego (akcyjnego) lub akcji przedsiębiorstwa zabezpieczony jest umową, jednej lub więcej osobom przysługuje większość głosów w zarządzie przedsiębiorstwa, pomiędzy przedsiębiorstwami zawarte jest szczególne porozumienie.

tentu i znaku towarowego powinny być odpisywane zgodnie z metodą liniową. Powoduje ona równomierne rozłożenie wartości na poszczególne lata okresu używania, co powoduje iż w każdym roku wysokość odpisu amortyzacyjnego jest identyczna.

Przy ustalaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu bierze się pod uwagę stopień zużycia środków trwałych używanych w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej. W ustawie (artykuł 13 ustawy o podatku dochodowym od przedsiębiorstw) przewidzianych jest 5 kategorii środków trwałych i tyle samo stóp amortyzacji. Przedstawia to poniższa tabela:

Kategoria	Stopa amortyzacji	Rodzaj środka trwałego
1	5%	Budynki, konstrukcje, byliny (rośliny)
2	10%	Tabor kolejowy i wyposażenie technologiczne, statki morskie i rzeczne, wyposażenie technologiczne floty i portu, wyposażenie zasilające
3	35%	Wyposażenie obliczające i z nim powiązane (komputery, drukarki), systemy informacyjne, oprogramowanie, nośniki składowania danych, urządzenia komunikacyjne, urządzenia kopiujące i powiązane
4	20%	Inne środki stałe, oprócz tych zawartych w kategorii piątej
5	7.5%	Wydobycie ropy, platformy wiertnicze oraz sprzęt niezbędny do ich działania, wydobycie ropy i statki wydobywcze.

Wartość środków niematerialnych i prawnych odpisywana jest następująco:

- koncesje – w przeciągu 10 lat,
- patenty, licencje i znaki towarowe – w przeciągu 5. lat,
- badania związane z działalnością podatnika (z wyjątkiem kosztów lokalizacji, ilości i jakości minerałów – w tym przypadku w przeciągu 10. lat) – w przeciągu tego roku, w którym te koszty powstały.

W przypadku, gdy wysokość poniesionych kosztów przewyższa wysokość zysków osiągniętych przez przedsiębiorstwo powstaje **stra-**

ta. Może być ona pokryta z dochodów osiągniętych przez przedsiębiorstwo w najbliższych kolejno występujących po sobie pięciu latach podatkowych.

W sytuacji gdy przedsiębiorstwo działa i jest zarejestrowane, zgodnie z ustawą o rozwoju regionalnym, na terenie specjalnej strefy ekonomicznej[25], może wówczas pokryć straty w chronologicznej kolejności, z dochodu podlegającego opodatkowaniu przez następnych 10 okresów opodatkowania.

Jeśli główną działalnością przedsiębiorstwa jest wydobywanie ropy lub innych substancji bądź minerałów, a ich wartość wydobywcza w obrocie łącznym przedsiębiorstwa przekracza 80%, wówczas straty mogą być pokryte z dochodu podlegającego opodatkowaniu w przeciągu 10 kolejno następujących po sobie latach podatkowych.

Jeśli przedsiębiorstwo będące uczestnikiem przedsiębiorstwa grupowego w rozliczeniu rocznym wykazało stratę, to może ją odliczyć od dochodu podlegającemu opodatkowaniu osiągniętym w tym samym roku podatkowym przez jednego lub kilku z uczestników danego przedsiębiorstwa, o ile spełnione są następujące warunki:

- oba przedsiębiorstwa mają osobowość prawną i są rezydentem Republiki Łotewskiej;
- oba przedsiębiorstwa są uczestnikami przedsiębiorstwa grupowego podczas wszystkich okresów opodatkowania, w których transferowane straty były poniesione;
- okresy opodatkowania obu przedsiębiorstw kończą się w tym samym terminie;
- żadne z przedsiębiorstw, zgodnie z jakimkolwiek prawem Republiki Łotwy, nie jest zwolnione z podatku dochodowego od przedsiębiorstw lub nie stosuje zredukowanych stóp oprocentowania dla tego podatku (z wyjątkiem ulg i odliczeń przewidzianych w artykule 3 niniejszej ustawy),

25 Na terytorium Łotwy istnieją 2 specjalne strefy ekonomiczne: Liepaja i Rezekne. Funkcjonowanie tych stref reguluje m.in. ustawa o stosowaniu podatków w Wolnych Portach Morskich.

- żadne z przedsiębiorstw nie jest dłużnikiem podatkowym pod względem jakichkolwiek podatków obowiązujących w Republice Łotewskiej,
- oba przedsiębiorstwa, łącznie z deklaracją podatkową tych przedsiębiorstw, przedstawiają rozliczenia roczne poświadczone przez kontrolera podatkowego.

Sprawą oczywistą jest, iż przedsiębiorstwo, które przeniosło swoje straty do innego przedsiębiorstwa, nie może dokonać ich odliczenia ze swego dochodu podlegającego opodatkowaniu w bieżącym ani też w kolejnych okresach opodatkowania. Wysokość strat przeniesiona w danym okresie opodatkowania do innego przedsiębiorstwa nie może przekroczyć wartości dochodu podlegającego opodatkowaniu tegoż przedsiębiorstwa. W przypadku naruszenia powyższych zasad oba przedsiębiorstwa są solidarnie odpowiedzialne za opłatę jakiegokolwiek nieopłaconego podatku i za opłatę grzywien powiązanych z nieopłaconym podatkiem z tytułu zredukowanego dochodu.

Na przedsiębiorstwach będących podmiotami operacji finansowej w przedmiocie transferu strat ciąży obowiązek złożenia łącznie z deklaracjami podatkowymi aneksu, zgodnego z formą zatwierdzoną przez Służbę Dochodów Państwowych, w którym oba przedsiębiorstwa stwierdzają, że w danym okresie opodatkowania są one uczestnikami tego samego przedsiębiorstwa grupowego, jak również określają podstawy dlaczego mają być postrzegane jako uczestnicy tego samego przedsiębiorstwa grupowego.

Dochód będący **podstawą opodatkowania podatkiem tonażowym** obliczany jest poprzez mnożenie tonażu statku netto (tonaż wyrażony w jednostkach tonażowych) ze współczynnikiem dochodu oraz liczbą dni, w przeciągu których statek był w stanie użycia.

Współczynnik dochodu (wyrażony w walucie łotewskiej) powinien być zastosowany w następujących wysokościach:

- 0,0022 – tonaż od 100 do 1000 jednostek tonażowych,
- 0,0019 – tonaż od 1001 do 10000 jednostek tonażowych za tonaż przekraczający 1000 jednostek tonażowych

- 0,0016 – tonaż od 10001 do 25000 jednostek tonażowych za tonaż przekraczający 10000 jednostek tonażowych
- 0,0007 – tonaż powyżej 25000 za tonaż przekraczający 25000 jednostek tonażowych

Podatkiem objęty jest każdy statek użytkowany do transportu międzynarodowego i czynności z nim związanych.

Ustawa przewiduje specjalne rozwiązania w ustalaniu dochodu w odniesieniu do przedsiębiorstw, które przechodzą czynności reorganizacyjne polegające na podziale lub łączeniu się kilku firm. Aktywa i pasywa transferowane na skutek takich czynności nie mogą być ponownie szacowane w firmie, do której na skutek czynności powyżej opisanych ostatecznie trafiają. Ustawa wskazuje krąg podmiotów, do których ten zapis winien mieć zastosowanie, a mianowicie:

- przy transferze mającym miejsce na Łotwie lub innym kraju należącym do Unii Europejskiej – w sytuacji gdy powstające, ulegające podziałowi lub jedno z łączących się przedsiębiorstw jest rezydentem Republiki Łotewskiej,
- przy transferze mającym miejsce na Łotwie w sytuacji gdy powstające lub dzielące się przedsiębiorstwo jest rezydentem państwa należącego do Unii Europejskiej, a przedsiębiorstwo nabywające jest rezydentem Republiki Łotewskiej oraz w sytuacji odwrotnej.

3.4. Stawki podatku

Rząd łotewski stara się zapewnić przedsiębiorstwom zmniejszenie obciążeń fiskalnych[26] w celu przyspieszenia tempa wzrostu gospodarki oraz zwiększenia jej konkurencyjności. W wyniku sukcesywnego zmniejszania stawki podatku dochodowego, udział wpływów podatkowych w strukturze PKB zmniejszył się z 33% w 1998 do 28% w 2003r. Od 1 stycznia 2004 roku stawka podatkowa wynosi 15% i jest to jedna z najniższych stawek w krajach Unii Europejskiej.

26 Zob. szerzej: Leokadia Oręziak, „Harmonizacja zasad opodatkowania dochodów przedsiębiorstw w Unii Europejskiej", w: „Myśl Ekonomiczna i Prawna", Warszawa 2003, nr 3.

3.5. Ulgi podatkowe

Ustawodawstwo łotewskie przewidziało kilka form obniżek podatkowych. Priorytetowo potraktowane są ulgi przewidziane w ustawie – Prawo o Inwestycjach Zagranicznych. W przypadku, gdy przedsiębiorstwo korzysta z odliczeń przewidzianych w ww. ustawie, nie ma prawa do skorzystania z ulg określonych w ustawie o podatku dochodowym od przedsiębiorstw. Wyjątkiem jest tutaj możliwość odliczenia od podatku naliczonego, podatku zapłaconego przez przedsiębiorstwo w obcym kraju, o ile dana firma jest w posiadaniu dokumentu potwierdzonego przez zagraniczny Urząd Skarbowy, świadczącego o dokonanej tam wpłacie podatku. Obniżenie podatku nie może w tym przypadku przekroczyć kwoty, którą przedsiębiorstwo musiałoby zapłacić w Republice Łotewskiej za dochód uzyskany w obcym państwie. Kolejny wyjątek dotyczy odliczenia darowizn poczynionych na instytucje budżetowe, cele społeczne, fundacje, organizacje i instytucje religijne, a także organizacje pożytku publicznego. W tym przypadku odliczeniu podlega 85% wartości poczynionej darowizny (jednak nie więcej niż 20% całkowitej wartości podatku).

Ulgi podatkowe przewidziane w ustawie o inwestycjach zagranicznych w Republice Łotewskiej lub w innych ustawach Republiki Łotewskiej powinny być zastosowane do wartości podatku po zastosowaniu obniżek określonych w ustawie o podatku dochodowym od przedsiębiorstw. Wszelkie ulgi przewidziane w niniejszej ustawie lub w innych unormowaniach prawnych odnoszących się do opodatkowania dochodu od przedsiębiorstw nie mają zastosowania do podatku tonażowego.

Ustawa przewiduje następujące ulgi w zapłacie podatku:

1) Ulga podatkowa związana z podatkiem płaconym w obcych krajach

Podatek naliczony od dochodu osiągniętego w Republice Łotewskiej może być zredukowany o wartość odpowiadającą podatkowi zapłaconemu w obcym kraju, jeśli płatność takiego podatku w obcym kraju została poświadczona dokumentami stwierdzającymi wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu i wartość zapłaconego podat-

ku, a podatnik jest w posiadaniu tegoż dokumentu potwierdzonego przez zagraniczny Urząd Skarbowy. Obniżka nie może przekroczyć wartości, która byłaby równa podatkowi naliczonemu na Łotwie od dochodu pozyskanego w krajach obcych. Analogiczne zasady stosuje się do sytuacji, gdy w trakcie okresu opodatkowania rezydent lub biuro stałego przedstawicielstwa uzyska dochód w kilku obcych krajach.

2) Ulga podatkowa dla małych przedsiębiorstw

Ustawa definiuje, jakie przedsiębiorstwa zaliczane są do małych przedsiębiorstw. Do tej grupy przedsiębiorstw zaliczają się te firmy, których majątek bilansowy nie przekracza 70.000 LTV, roczny obrót netto jest mniejszy niż 200.000 LVL lub te, które zatrudniają średnio 25 osób. Aby firma mogła skorzystać ze zniżki, powinna spełniać co najmniej 2 z powyższych warunków.

Obniżka podatkowa dla małych przedsiębiorstw wynosi 20% naliczonego podatku dochodowego od przedsiębiorstw. W sytuacji, gdy małe przedsiębiorstwo kończy działalność gospodarczą, obniżka podatkowa nie może być zastosowana.

3) Ulga podatkowa dla inwestycji poczynionych w zakresie wspierania projektów inwestycyjnych

Wydatki przedsiębiorstwa poczynione w zakresie wspierania projektów inwestycyjnych mogą zostać odliczone od podatku w wysokości 40% całkowitej zainwestowanej sumy. Obniżka powinna być nałożona w okresie opodatkowania, w którym wspierany projekt inwestycyjny jest zakończony. Jeśli wysokość podatku jest mniejsza niż przedmiotowa ulga, to przedsiębiorstwo może zredukować podatek w kolejnym okresie podatkowym o wartość niewykorzystanej obniżki, dopóki obniżka nie będzie w pełni wykorzystana. Przedsiębiorstwo może dokonywać odliczeń z tego tytułu nie dłużej niż przez 10 kolejnych okresów opodatkowania w chronologicznej kolejności. Podmioty podatku dochodowego od przedsiębiorstw, stosujące przedmiotową ulgę, nie mogą korzystać z ulgi podatkowej dla małych przedsiębiorstw, dla przedsiębiorstw prowadzących działalność rolną, dla przedsiębiorstw zatrudniających osoby skazane, oraz przedsiębiorstw zajmujących się działalnością charytatywną.

Ulgę mogą stosować przedsiębiorstwa, które:

- w zakresie wspierania projektów inwestycyjnych poczyniły inwestycje, których całkowita wartość przekracza 10 milionów łatów;
- rozpoczęły i zakończyły inwestycje w przeciągu trzech lat;
- projekt inwestycyjny został przygotowany zgodnie z procedurami określonymi przez rząd (z uwzględnieniem wartości inwestycji, czasu na jej wykonanie, wpływu projektu wspierania inwestycji na gospodarkę państwa), w oparciu o które została wydana decyzja administracyjna dotycząca wspierania projektu inwestycyjnego.

Do wydatków związanych z przedmiotową inwestycją można zaliczyć wydatki na rzecz łączonych środków trwałych przedsiębiorstwa (budynki, konstrukcje, nowe technologie, wyposażenie i maszyny), o ile określone środki trwałe są użytkowane do polepszenia jakości działalności gospodarczej przedsiębiorstwa.

Ulga ta nie ma zastosowania w odniesieniu do tych sektorów przedsiębiorstw, których usługi są świadczone zgodnie z „Prawem Regulacji Usług Publicznych", jak również przedsiębiorstw, które stosują w okresie podatkowym lub stosowały w poprzednim okresie podatkowym ulgi podatkowe określone w ustawie o inwestycjach zagranicznych w Republice Łotewskiej.

Przedsiębiorca ma obowiązek nie zbywania budynków i konstrukcji, powstałych w ramach projektów inwestycyjnych nie krócej niż przez 10 okresów opodatkowania. W odniesieniu do wyposażenia technologicznego i maszyn okres ten został ustalony na 5 lat podatkowych, zaczynając od okresu opodatkowania, w którym wspierany projekt inwestycyjny został zakończony. W sytuacji, gdy doszło do przeniesienia prawa własności określonych środków trwałych przed końcem określonego okresu, przedsiębiorstwo (zaczynając od okresu opodatkowania, w którym prawa własności zostały przeniesione) traci prawo do przedmiotowej ulgi podatkowej, a także niewykorzystaną ulgę podatkową z poprzednich okresów opodatkowania. Momentem inicjującym rozpoczęcie wspieranego projektu inwestycyjnego jest data uprawo-

mocnienia się decyzji administracyjnej, chyba że w decyzji postanowiono inaczej.

4) Ulgi podatkowe dla przedsiębiorstw prowadzących działalność rolną

Ustawa przewiduje ulgę podatkową dla przedsiębiorstw prowadzących działalność rolną. Wysokość ulgi określona jest w każdym roku podatkowym, w wysokości 10 łatów od każdego hektara użytków rolnych. Aby otrzymać przedmiotową obniżkę podatkową, przedsiębiorstwo powinno (jednocześnie z deklaracją podatkową) przedłożyć plan użytkowania ziemi zatwierdzony przez rząd lokalny, przed Służbą Dochodów Państwowych.

Ulga nie ma zastosowania do przedsiębiorstw, które korzystają z obniżki podatkowej dla inwestycji poczynionych w zakresie wspierania projektów inwestycyjnych lub, które przedłożyły nieprawdziwe informacje dotyczące zagospodarowania ziemi przed Służbą Dochodów Państwowych. W zakresie znaczenia tej ustawy, za działalność rolną uważa się uprawę roślin, gospodarkę hodowlaną, hodowlę ryb w wodach śródlądowych i ogrodnictwo.

5) Ulgi podatkowe dla przedsiębiorstw wytwarzających produkty wysokich technologii i oprogramowanie

Ulgi podatkowe dla przedsiębiorstw wytwarzających produkty wysokich technologii i oprogramowanie powinny wynosić 30% nałożonego podatku dochodowego od przedsiębiorstw. Jednakże przedsiębiorstwo musi spełniać łącznie następujące wymogi:

- wspierane produkty, które są ustalone przez rząd, tworzą 75% obrotu netto przedsiębiorstwa w danym okresie opodatkowania;
- przedsiębiorstwo zostało zatwierdzone jako zgodne ze standardem ISO 9001 lub ISO 14001.

W przypadku przedsiębiorstwa zajmującego się działalnością farmaceutyczną musi posiadać certyfikat określający go jako zgodny z wymogami Praktykowania Dobrego Wyrobu.

6) Ulgi podatkowe dla przedsiębiorstw zatrudniających osoby skazane

Ulga podatkowa dla przedsiębiorstw zatrudniających osoby skazane wynosi 20% nałożonego podatku dochodowego od przedsiębiorstw.

W celu uzyskania danej obniżki podatkowej przedsiębiorstwo musi spełniać łącznie następujące warunki:

- w przedmiocie działalności, wpisanym do Rejestru Przedsiębiorstw, powinien istnieć zapis, iż firma zajmuje się wyłącznie wynajmowaniem osób skazanych do produkcji usług, odbywających karę pozbawienia wolności w nadzorowanych strefach zamkniętych na terenie więzienia na Łotwie,
- posiada zezwolenie Ministerstwa Sprawiedliwości do prowadzenia takiej działalności.

Przedmiotowa ulga podatkowa nie jest stosowana w odniesieniu do przedsiębiorstw, które korzystają z ulgi podatkowej dla małych przedsiębiorstw.

7) Ulgi podatkowe dla darczyńców

Rezydenci i biura stałych przedstawicielstw mogą skorzystać z możliwości odliczenia od podatku ulgi w wysokości 85% kwoty darowanej na instytucje budżetowe, jak również stowarzyszeniom, fundacjom zarejestrowanym w Republice Łotwy i organizacjom religijnym, którym nadano status organizacji pożytku publicznego, zgodnie z ustawą o organizacjach pożytku publicznego.

Górna granica tego odliczenia nie może przekroczyć 20% całkowitej wartości podatku. Podmioty obdarowane powinny (nie później niż 31 marca po upływie okresu opodatkowania) przedłożyć raport publiczny dotyczący darczyńców, wartości przez nich darowanych i wykorzystania darowizn otrzymanych w danym roku podatkowym. Z ulgi nie mogą skorzystać podmioty, które zalegają z zapłatą podatku.

Ulga podatkowa nie powinna być stosowana, jeśli cele darowizny, które są określone przez obdarowanego, wskazują bezpośrednio lub pośrednio na to, iż jest ona kierowana do konkretnego adresata darowa-

nych środków, który jest przedsiębiorstwem, partią powiązaną z darczyńcą, zatrudnionym przez darczyńcę lub rodziną zatrudnionego.

8) Ulga na zakup autobusów

Podatnicy, którzy w ciągu okresu opodatkowania otrzymali dotacje na pokrycie kosztów usług autobusowych ruchu pasażerskiego na zwykłych trasach krajowych, mogą podczas podziału dochodu za dany okres podatkowy ustanowić specjalne rezerwy. Całkowita wysokość utworzonej w powyższy sposób rezerwy nie może przekroczyć kwoty otrzymanej przez przemnożenie 5.000 łatów z liczbą zakupionych autobusów. Rezerwy mogą być gromadzone przez okres 3 lat podatkowych.

9) Specjalne obniżki podatkowe

Przedsiębiorstwa związków niepełnosprawnych lub zajmujące się działalnością medyczną, jak również inne fundusze charytatywne – są zgodnie z listą przedłożoną przez rząd i zatwierdzoną przez Sejm – wyłączone z obowiązku zapłaty podatku. Wyłączenie może zostać zastosowane w sytuacji, gdy przekażą one do tych funduszy (programów, organizacji) kwotę, przekraczającą wartość naliczonego podatku.

3.6. Tryb i warunki płatności

Na podatniku ciąży obowiązek samodzielnego sporządzania rocznej deklaracji podatkowej, łącznie z rocznym rozliczeniem przedsiębiorstwa oraz przedłożenia jej w terminie do 31 kwietnia następnego roku podatkowego przed Państwową Służbą Dochodów.

Podatnik ma również obowiązek wpłacić do budżetu państwowego podatki naliczone zgodnie z deklaracją podatkową, obniżone o ulgi podatkowe przewidziane w ustawie o podatku dochodowym od przedsiębiorstw lub w innych ustawach Republiki Łotewskiej, a także o zaliczki wpłacone w ciągu okresu opodatkowania. Termin zapłaty tak określonego podatku wynosi 15 dni od przedłożenia rozliczenia rocznego i deklaracji podatkowej.

W przypadku zaistnienia nadpłaty podatku Państwowa Służba Dochodów ma obowiązek zaliczyć nadpłatę na poczet przyszłego podatku lub zwrócić daną nadpłatę przedsiębiorstwu w ciągu 10 dni.

W odniesieniu do **podatnika tonażowego** istnieje obowiązek złożenia deklaracji podatku dochodowego od przedsiębiorstw, z jednoczesnym złożeniem deklaracji podatku tonażowego w formie określonej przez Gabinet Ministrów. Podatnik powinien w przeciągu 4. miesięcy po upływie okresu opodatkowania przedłożyć obie określone deklaracje przed Państwową Służbą Dochodów. W termie 15. dni od przedłożenia deklaracji ma obowiązek wpłacić do budżetu państwa podatek dochodowy od przedsiębiorstw wraz z podatkiem tonażowym.

Spółdzielnie rolne powinny przedłożyć deklarację odnośnie podziału nadprodukcji między członków i wartości nadprodukcji przydzielonej na każdego członka.

Spółki osobowe przygotowują i przedkładają Państwowej Służbie Dochodów deklaracje podatku dochodowego od przedsiębiorstw za ostatni okres opodatkowania ze wskazaniem informacji o członkach spółki. Osoby będące członkami spółki osobowej, którzy są rezydentami lub stałymi przedstawicielstwami, w oparciu o deklarację spółki tworzą własną deklarację z uwzględnieniem swego własnego dochodu lub straty. Przy przedłożeniu deklaracji spółki osobowej Państwowej Służbie Dochodów dołączają do niej coroczny raport finansowy i zaświadczenie spółki odnośnie rozmiaru wkładu należącego do każdego jej członka.

W trakcie trwania roku podatkowego przedsiębiorstwa mają obowiązek comiesięcznej wpłaty **zaliczki na podatek** dochodowy od przedsiębiorstw. Zaliczka płatna jest do 15. każdego miesiąca na rachunek budżetu państwa.

W każdym miesiącu, począwszy od pierwszego miesiąca okresu opodatkowania do miesiąca (włącznie), w którym składane jest roczne rozliczenia przedsiębiorstwa, zgodnie z ustawą „O corocznym rozliczeniu przedsiębiorstw"[27] podatnicy uiszczają na rzecz budżetu pań-

27 Ustawa dostępna w wersji angielskiej na stronie internetowej www.ttc.lv.

stwa zaliczkę w wysokości 1/12 obliczonego w poprzednim okresie rozrachunkowym podatku nie pomniejszonego od odliczenia.

Na wniosek podatnika Państwowa Służba Dochodów może określić inną wartość zaliczek na podatek w następujących sytuacjach:

- jeśli obrót netto podatnika znacząco spadł w porównaniu do okresu przedpodatkowego (poprzedzającego opodatkowanie podatkiem dochodowym od przedsiębiorstw), jak również gdy jego dalszy spadek jest przewidziany lub
- jeśli rodzaj działalności lub struktura dochodów i wydatków (bądź dochodów lub wydatków) podatnika uległa znaczącej zmianie.

Podczas określania wysokości podatku od przedsiębiorstw należy brać pod uwagę ulgi podatkowe przyznane w oparciu o ustawę „O nakładaniu podatków w Wolnych Portach i Specjalnych Strefach Ekonomicznych"[28], z których przedsiębiorstwo skorzystało w danym roku podatkowym. Jeśli podatnik w trakcie roku podatkowego straci prawo do ulg podatkowych, zgodnie z określonym prawem, ma wówczas obowiązek dokonać dopłaty podatku, który ciążyłby na podatniku w przypadku nie korzystania przez niego z ulg podatkowych.

Przedsiębiorstwa prowadzące działalność rolną i uzyskujące z tego tytułu 90% dochodu uiszczają zaliczkę na podatek dobrowolnie. W przypadku nowopowstałego przedsiębiorstwa, które istnieje najdłużej 12 miesięcy, zaliczki na podatek w pierwszym roku podatkowym oraz w miesiącach poprzedzających złożenie rocznego rozliczenia podatkowego z pierwszego roku podatkowego mogą być czynione dobrowolnie. W przypadku przedsiębiorstw, których działalność jest wyraźnie sezonowa, Państwowa Służba Dochodów określa inne procedury uiszczania zaliczek na podatek z uwzględnieniem okresów, w których uzyskiwany jest dochód. Przy obliczaniu zaliczek na podatek nie bierze się pod uwagę strat, które zostały lub mogły zostać przetransferowane do przedsiębiorstwa z innego przedsiębiorstwa.

Podatnik tonażowy powinien, przed 15. dniem każdego miesiąca, uiszczać zaliczki na podatek tonażowy do wysokości 1/12 wartości po-

28 Ustawa dostępna w wersji angielskiej na stronie internetowej www.ttc.lv.

datku tonażowego przewidzianego dla danego roku podatkowego, obliczonego zgodnie z przepisami ustawy podatek dochodowy od przedsiębiorstw.

Podatnik wypłacający na rzecz nie rezydentów dywidendę, dochód z tytułu uczestniczenia w spółce osobowej, dochody uzyskane z tytułu zarządzania i konsultingu, wynagrodzenie z tytułu własności intelektualnej „rekompensatę za wywłaszczenie lub dochód z tytułu wypłacania odsetek – przy dokonywaniu wypłaty pobiera podatek i wpłaca go na rachunek budżetu państwa, w terminie do 15. dnia następującego po miesiącu, w którym dokonana była wypłata.

4. Opodatkowanie dochodu osób fizycznych

Podatek dochodowy od osób fizycznych składa się z podatku od wynagrodzeń, naliczanego i opłacanego przez pracodawcę od uzyskanych przez pracownika dochodów, opłaty za patent ustalonej przez samorząd terytorialny związanej z prowadzeniem oddzielnych form działalności gospodarczej[29], a także podatku z tytułu dochodu osiągniętego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Podatek pobierany jest przez fiskusa w formie zaliczek: tytułem podatku od wynagrodzeń i opłaty za patent oraz w formie rocznego rozliczenia z podatku dochodowego od osób fizycznych (kompleksowo).

4.1. Podmiot podatku

Celem podatku dochodowego od osób fizycznych jest obciążenie dochodu osoby fizycznej[30]. Ustawodawca wskazuje krąg podatników w artykule 2 ustawy i zalicza do nich osoby fizyczne będące rezydentami, uzyskujące dochody w Republice Łotewskiej bądź w obcych krajach w danym roku podatkowym. Ponadto podmiotem są osoby fizyczne będące właścicielami przedsiębiorstw jednoosobowych, w tym gospodarstw rolnych i rybackich, którzy w okresie podatkowym uzyskali dochód, nie opodatkowany podatkiem dochodowym od przedsię-

29 Opłata za patent wynosiła ok. 10 łatów (obecnie nie jest pobierana).

30 Zob. szerzej: Tomasz Wołowiec, „Podmiotowy i przedmiotowy zakres opodatkowania dochodów osób fizycznych w wybranych państwach europejskich" w: „Myśl ekonomiczna i Prawna" 2004, nr 2.

biorstw. Podatnikami są również osoby fizyczne – nierezydenci – uzyskujące w trakcie roku podatkowego dochody na terenie Łotwy.

Podatek przejawia cechy orientacji rodzinnej. Uwidacznia się to w zakresie kumulacji dochodów członków rodziny oraz w zakresie uwzględniania kosztów utrzymania członków rodziny nie uzyskujących dochodu. Wśród rozwiązań tych możemy wyróżnić odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków związanych z utrzymaniem każdej wymienionej poniżej osoby, o ile danej osobie nie jest przyznana renta (za wyjątkiem renty z powodu utraty żywiciela ustalonej przez Gabinet Ministrów):

- za niepełnoletnie dziecko;
- za dziecko, które kontynuuje zdobycie ogólnego, zawodowego, wyższego lub specjalnego wykształcenia, ale nie dłużej niż do osiągnięcia 24. roku życia;
- za niepracującego współmałżonka;
- za niepracujących rodziców oraz dalszych wstępnych (tj. dziadka i babcię);
- za wnuka lub wzięte na wychowanie dziecko, o ile od jego rodziców nie można wyegzekwować pieniędzy na utrzymanie (alimenty), do momentu gdy zdobędzie ogólne, zawodowe, wyższe lub specjalne wykształcenie, ale nie dłużej niż do osiągnięcia 24 roku życia;
- za brata, siostrę do 18. lat, jeżeli nie mają oni zdolnych do pracy rodziców;
- za osoby pozostające na całkowitym utrzymaniu;
- za osobę, na rzecz której zgodnie z orzeczeniem sądu z podatnika ściągane są pieniądze na utrzymanie (alimenty);
- za osobę znajdującą się pod opieką podatników.

W przypadku gdy osoby wymienione powyżej otrzymują dochody, podatnik dolicza je do swego dochodu. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy osoby te samodzielnie otrzymują dochody podlegające opodatkowaniu w wysokości przewyższającej połowę kwoty wolnej od podatku lub zapomogę (stypendium) z powodu bezrobocia bądź są na utrzymaniu innej osoby.

4.2. Przedmiot podatku

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów zwolnionych – wyraźnie wskazanych przez przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podatkiem opodatkowane są w szczególności wszelkie dochody otrzymane przez podatnika w danym roku podatkowym, bez względu na formę w której zostały one otrzymane (jest więc to zbiór środków pieniężnych, wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń). Dochody uzyskane w naturalnym (majątkowym) charakterze i w charakterze usług, wyceniane są w pieniądzach według cen rynkowych, obowiązujących w dniu uzyskania dochodu lub realizacji.

Roczny dochód podlegający opodatkowaniu tworzą zsumowane dochody, które zgodnie z przepisami niniejszej ustawy są opodatkowane. Do dochodu, od którego powinien być zapłacony podatek od wynagrodzeń, wlicza się wynagrodzenie za pracę, otrzymywane przez pracownika z tytułu stosunku pracy w spółkach handlowych, w państwowych zakładach pracy, w urzędach, organizacjach i od osób fizycznych, a także wynagrodzenie za pełnienie obowiązków służby państwowej i dochody z tytułu umowy o pracę zawartej z innymi podmiotami.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, w artykule 8. wymienia inne dochody, od których powinien być zapłacony podatek. Wskazać należałoby tu:

- dochód uzyskany z tytułu stosunku pracy. Do dochodu, od którego powinien być zapłacony podatek od wynagrodzeń wlicza się wynagrodzenie za pracę, otrzymywane przez pracownika z tytułu stosunku pracy w spółkach handlowych, w państwowych zakładach pracy, w urzędach, organizacjach bądź od osób fizycznych, a także wynagrodzenie za pełnienie obowiązków służby państwowej i dochody z tytułu umowy o pracę,
- dochody z tytułu prowadzenia działalności indywidualnej, umowy o wykonanie robót, działalności agenta handlowego i maklera,

- dochody uzyskane z tytułu prowadzenia przedsiębiorstwa jednoosobowego, w tym gospodarstwa rolnego lub rybnego, jeśli nie są one opodatkowane podatkiem dochodowym od przedsiębiorstw, a także dochody z indywidualnej działalności handlowców,
- dochody z tytułu udziału w spółce osobowej lub z tytułu nadwyżki stowarzyszenia spółdzielczego świadczącego usługi rolnicze,
- dochody otrzymywane przez udziałowców spółki handlowej, zakładu pracy (urzędu, organizacji) w przypadku likwidacji lub reorganizacji spółki handlowej, przedsiębiorstwa (urzędu, organizacji),
- dochody z tytułu wydzierżawienia lub wynajmu nieruchomości (budynków, części budynków, mieszkań, ziemi),
- dochody z tytułu oddania nieruchomości (gruntowej, lokalowej) w oparciu o umowę poddzierżawy lub podnajmu,
- dochody z tytułu wydzierżawienia majątku ruchomego,
- dochody z własności intelektualnej i praw z nią związanych (wynagrodzenia autorskie, wynagrodzenie wykonawcy; honorarium autorów prac naukowych, utworów literackich i sztuki, odkryć, wynalazków i wzorów przemysłowych oraz ich spadkobierców), a także z tytułu przeniesienia praw do własności intelektualnej,
- prezenty otrzymane od spółek handlowych, przedsiębiorstw (urzędów, organizacji),
- emerytury,
- inne dochody, nie wymienione w niniejszym paragrafie.

Należy zwrócić uwagę, iż katalog źródeł nie jest zamknięty. Wskazuje na to zapis zawarty w ostatnim podpunkcie. Jednocześnie treść tego artykułu idzie w parze z ogólną definicją przychodów, zgodnie z którą przychodami są wszelkie otrzymane przez podatnika w danym roku podatkowym pieniądze oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Ustawodawca oddzielnie wskazał na dochody podlegające opodatkowaniu, uzyskiwane przez nierezydentów. I tak opodatkowaniu podlegają:

- dochód z pracy najemnej, w tym za pracę wykonaną w Republice Łotewskiej na rzecz pracodawcy, nie będącym rezydentem lub nie posiadającym stałego przedstawicielstwa w Republice Łotewskiej bądź za pracę wykonywaną poza granicami Republiki Łotewskiej na rzecz pracodawcy mającego siedzibę na terenie Republiki Łotewskiej,
- dochód z tytułu działalności zawodowej, która jest realizowana na rzecz rezydentów Republiki Łotewskiej lub stałych przedstawicielstw nierezydentów w Republice Łotewskiej lub poza jej granicami,
- dochód z tytułu działalności zawodowej artystów–wykonawców, sportowców lub trenerów w Republice Łotewskiej niezależnie od tego, czy ten dochód uzyskuje sam artysta–wykonawca, sportowiec lub trener czy też inna osoba prawna lub fizyczna,
- dochód z tytułu wykonania obowiązków w radzie nadzorczej lub zarządzie spółki handlowej zarejestrowanej w Republice Łotewskiej, niezależnie od tego, czy spółka handlowa zarejestrowana w Republice Łotewskiej lub inna spółka handlowa nie będącej rezydentem Republiki Łotewskiej uzyskała dochód,
- dochód z tytułu prowadzenia działalności w formie spółki osobowej z siedzibą w Republice Łotewskiej,
- dochód w charakterze kwoty likwidacyjnej z tytułu likwidacji zarejestrowanej w Republice Łotewskiej spółki handlowej – w wymiarze nie przekraczającym wypłacanych dywidend,
- dochód z tytułu wykorzystania majątku nieruchomego i ruchomego, znajdującego się w Republice Łotewskiej,
- dochód z tytułu wywłaszczenia majątku nieruchomego, znajdującego się w Republice Łotewskiej,

– dochód uzyskany z tytułu prowadzenia gospodarstwa pomocniczego, przyzagrodowego, a także gospodarstwa rolnego i rybnego,
– dochód z tytułu sprzedaży rosnącego lasu i sprzedaży materiałów drzewnych,
– dywidendy,
– dochód z oprocentowania,
– wynagrodzenie za własność intelektualną:
1) wynagrodzenie autorskie (honorarium) za wydanie naukowych, literackich i artystycznych utworów, odkryć, wynalazków i wzorów przemysłowych,
2) dochody z pozostałych działów własności intelektualnej,
– odszkodowanie ubezpieczeniowe, wypłacane zgodnie z umową ubezpieczeniową na życie, zdrowie i od nieszczęśliwych wypadków, zawartą w interesie osoby ubezpieczonej przez pracodawcę (lub innego ubezpieczonego – osobę prawną), po wystąpieniu przewidzianego w umowie ubezpieczeniowej, terminu zakończenia obowiązywania umowy lub przedterminowym zerwaniem umowy;
– emerytury wypłacane zgodnie z ustawami obowiązującymi w Republice Łotewskiej;
– dodatkowy kapitał emerytalny powstały z wniesionych przez pracodawcę składek do prywatnych funduszy emerytalnych, zgodnie z licencjonowanymi planami emerytalnymi i wypłacony uczestnikom planów emerytalnych.

W tym przypadku katalog jest zamknięty. Obcokrajowiec potrafi więc odpowiedzieć bez problemu na pytanie: od jakich dochodów będzie musiał zapłacić podatek?

Zwolnienia zawarte w artykule 9. przedmiotowej ustawy mają charakter zwolnień przedmiotowych. Zwolnienia te są bardzo liczne. Jako przykładowe możemy wyróżnić:

– dochody z prywatnego gospodarstwa pomocniczego, przyzagrodowego gospodarstwa i gospodarstwa rolnego, z produkcji rolnej, jeśli te dochody nie przekraczają 3000 łatów za rok,

- dochód osoby fizycznej – właściciela przedsiębiorstwa indywidualnego – z tytułu prowadzenia przedsiębiorstwa jednoosobowego, będącego podatnikiem podatku dochodowego od przedsiębiorstw,
- dochody z tytułu wkładów i depozytów w zarejestrowanych w Republice Łotewskiej i innych krajach – członkach Unii Europejskiej instytucjach kredytowych i pożyczkowo–oszczędnościowych spółkach, a także dochody od hipotecznych listów zastawnych,
- odszkodowania ubezpieczeniowe, oprócz odszkodowań ubezpieczeniowych wypłaconych zgodnie z umową ubezpieczeniową na życie, zdrowie i od nieszczęśliwych wypadków, którą w interesie osoby ubezpieczonej zawarł pracodawca (lub inny ubezpieczony – osoba prawna), po upłynięciu terminu umowy, przewidzianego umową ubezpieczeniową, lub przedterminowym rozwiązaniem umowy,
- wygrane na loterii i innych grach hazardowych, nie przekraczające wydatków związanych z ich uzyskaniem – w trybie ustalonym przez Gabinet Ministrów,
- ustanowione poprzez akty normatywne zapomogi wypłacane z budżetu, za wyjątkiem zasiłków z tytułu czasowej niezdolności do pracy, wynagrodzenie za wykonanie obowiązków opiekuńczych i odszkodowanie za wykonanie obowiązków rodziny zastępczej, wypłacane z budżetu, a także inne zapomogi, wypłacane z funduszy ustalonych przez Gabinet Ministrów.

Przepisy dotyczące zwolnień przedmiotowych mają ograniczenie podmiotowe – nie dotyczą dochodu uzyskanego na Łotwie przez nierezydenta.

Istotną kwestią w odniesieniu do podatku od wynagrodzeń jest wyłączenie z dochodu podlegającemu opodatkowaniu wydatków na rzecz prywatnych funduszy emerytalnych (w łącznej wysokości nie przekraczającej 10% zsumowanego, rocznego wynagrodzenia brutto pracownika), ubezpieczenia na życie, zdrowie i od następstw nieszczęśliwych wypadków (w łącznej wysokości nie przekraczającej 10% zsumowanego, rocznego wynagrodzenia brutto pracownika, ale nie więcej niż 180

łatów za rok). Ustawa przewiduje wymogi, które należy spełnić w celu skorzystania z przedmiotowego odliczenia:

- termin ważności umowy ubezpieczeniowej na życie (z nagromadzeniem środków) wynosi nie mniej niż 5 lat;
- termin ważności umowy ubezpieczeniowej na życie, zdrowie i od nieszczęśliwych wypadków (bez nagromadzenia środków) wynosi minimum 1 rok,
- w warunkach umowy ubezpieczeniowej na życie, zdrowie lub od nieszczęśliwych wypadków przewidziana jest wypłata odszkodowania ubezpieczeniowego z powodu wypadku osobie ubezpieczonej.

W podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca określił minimum podatkowe, od którego podatek nie jest pobierany. Wysokość kwoty wolnej od podatku w skali miesiąca na dany rok obrachunkowy jest ustalana przez Gabinet Ministrów do 30. czerwca roku poprzedzającego rok obrachunkowy. Rocznym nie opodatkowanym minimum jest suma kwot wolnych od podatku wszystkich miesięcy roku. W 2005 r. roczna kwota wolna od podatku wynosiła 312 łatów.

W stosunku do nie rezydentów nie opodatkowane minimum nie jest stosowane, za wyjątkiem nie rezydenta, który jest rezydentem innego kraju – członka Unii Europejskiej i w roku obrachunkowym na Łotwie uzyskał więcej niż 75% swoich ogólnych dochodów. Kolejnym wyjątkiem są osoby, dla których przyznana jest emerytura, a jej wysokość równa jest kwocie wolnej od podatku oraz osoby uznane za inwalidów lub politycznie represjonowanych korzystające ze specjalnych ulg przewidzianych w innych przepisach prawnych.

4.3. Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest dochód[31]. Ustawa w artykule 10. przewiduje możliwość skorzystania przez podatnika z następujących odliczeń od dochodu:

31 Tomasz Wołowiec, Podatek dochodowy od osób fizycznych w krajach Unii Europejskiej, w: „Ekonomika i organizacja przedsiębiorstwa" Warszawa 2002 r., nr 12.

1) wydatków poniesionych z tytułu podatku socjalnego oraz wydatki na państwowe ubezpieczenia socjalne;

2) wydatki poniesione na zwiększenie kwalifikacji, uzyskanie specjalności, wykształcenia, korzystanie z usług medycznych i na ubezpieczenie zdrowotne podatnika i członków jego rodziny.

W powyższych dwóch odliczeniach limit wydatków ustalany jest przez Gabinet Ministrów.

3) wydatki na darowiznę na cele zarejestrowanych na terenie Republiki Łotewskiej towarzystw, instytucji i organizacji religijnych, którym w oparciu o ustawę „O społecznych charytatywnych organizacjach i instytucjach budżetowych" nadany jest status społecznej organizacji charytatywnej.

W tym przypadku podatnik może odliczyć nie więcej niż 20% dochodu będącego podstawą opodatkowania. W przypadku gdy obdarowanym jest konkretna osoba związana z darczyńcą, z przedsiębiorstwem lub członkiem rodziny darczyńcy – przedmiotowe odliczenie nie może zostać zastosowane.

4) wydatki poniesione przez autor—wprac naukowych, utwor—w literackich i sztuki, odkryć, wynalazków oraz wzorów przemysłowych, związane z tworzeniem, wydaniem lub ich wykonaniem, za które autorzy otrzymują honorarium.

Rodzaj i normy wymienionych wydatków ustalane są przez Gabinet Ministrów;

5) składki na prywatne fundusze emerytalne utworzone zgodnie z ustawą „O prywatnych funduszach emerytalnych" lub na inne zarejestrowane w krajach–członkach Unii Europejskiej prywatne fundusze emerytalne,

6) składki na premię ubezpieczeniową, dokonane w oparciu o umowę ubezpieczenia na życie na rzecz towarzystwa ubezpieczeniowego, działającego w oparciu o ustawę o towarzystwach ubezpieczeniowych i nadzorem nad nimi, lub zarejestrowanego w innym kraju – członku Unii Europejskiej towarzystwa ubezpieczeniowego.

Łączna kwota odliczeń na cele wymienione w punkcie e) i f) wraz z wydatkami poniesionymi przez podatnika podatku od wynagrodzeń na rzecz prywatnych funduszy emerytalnych ubezpieczenia na życie, zdrowie i od następstw nieszczęśliwych wypadków, nie może przekroczyć 10% rocznego dochodu będącego podstawą opodatkowania. Nierezydenci mogą odliczyć od dochodu te same wydatki co rezydenci, oprócz wydatków poniesionych na zwiększenie kwalifikacji, uzyskanie specjalności, wykształcenia, korzystanie z usług medycznych i na ubezpieczenie zdrowotne podatnika i członków jego rodziny. Powyższe ograniczenia nie dotyczy nierezydentów osiągających na Łotwie więcej niż 75% swoich ogólnych dochodów.

Działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest dowolna działalność osoby fizycznej skierowana na produkcję towarów, wykonanie robót, handel oraz świadczenie usług za odpowiednim wynagrodzeniem (artykuł 11 pkt 1 ze zn. 1). Pojęcie działalności gospodarczej jest bardzo szerokie, obejmuje działalność opartą na umowach cywilnoprawnych, zawodową działalność gospodarczą (wykonywaną przez profesjonalistów), działalność agenta handlowego, maklera i indywidualnego handlowca jak również prowadzenie jednoosobowego przedsiębiorstwa (w tym gospodarstwa rolnego lub rybackiego). Również świadczenie usług przez profesjonalistów poza pracą zawodową, w tym działalność naukowa, literacka, nauczycielska, aktorska, reżyserska, lekarska, adwokacka, biegłego rewidenta, notarialna, rzeczoznawcy, artysty, kompozytora, muzyka, konsultanta, inżyniera lub architekta, traktowana jest jako prowadzenie działalności gospodarczej. W ustawie nie ma więc jednej ogólnej definicji działalności gospodarczej. Oprócz krótkiej definicji zawarty jest zamknięty katalog zawodów, których działalność wykonywana poza zakładem pracy, traktowana jest jako działalność gospodarcza.

Do przychodów z tytułu wykonywanej działalności gospodarczej zalicza się :

- przychody uzyskane ze sprzedaży towarów, robót i usług,
- przychody z tytułu umowy dzierżawy, poddzierżawy, najmu, podnajmu nieruchomości lub rzeczy ruchomych,
- kwoty pieniężne uzyskane tytułem kary umownej.

Ustawa nie definiuje nam kosztów związanych z działalnością gospodarczą. Wydatki, które można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów zawarte są w artykule 11 pkt. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i zaliczamy do nich:

- wydatki na nabycie surowców, materiałów, półfabrykatów, wyrobów, inwentarza, których cena nie przekracza 100 łatów, towarów, paliwa, energii;
- wydatki związane z wykorzystaniem najemnej siły roboczej w przypadkach unormowanych ustawą;
- wydatki na delegacje, reklamę, usługi prawne, pocztowe, telegraficzne, telefaksowe, marketingowe i wydatki na wycenę dzieł sztuki;
- odpisy amortyzacyjne czynione w oparciu o ustawę o podatku dochodowym od przedsiębiorstw;
- wydatki związane z remontem bieżącym podstawowych środków;
- czynsz za dzierżawę i wynajem;
- wydatki na ubezpieczenie socjalne za pracowników, a także wpłacone za pracowników premie na ubezpieczenie na życie i składki na rzecz prywatnych funduszy emerytalnych;
- wydatki na kształcenie i podwyższanie kwalifikacji pracowników;
- wydatki za pracę i usługi typu produkcyjnego, wykonane przez inne przedsiębiorstwa, organizacje i osoby fizyczne, oprócz wydatków na inwestycje;
- spłata oprocentowania za wykorzystanie kredytu bankowego, oprócz kar grzywny;
- opłata za licencję;
- szkody w wysokości ustalonej w wyroku sądowym powstałe w majątku osoby trzeciej na skutek niewykonania lub niewłaściwego wykonania zobowiązań podatnika;
- zapłata za podatki dokonana na rachunek budżetu państwowego lub budżetu samorządu Republiki Łotewskiej (oprócz podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku od wartości do-

danej) i opłat (oprócz opłaty sadowej za wniesienie powództwa do sądu);

- zastaw na roboty związane z ponownym zalesianiem oraz wydatki na ponowne zalesianie w trybie ustalonym przez Gabinet Ministrów;
- inne wydatki związane z działalnością gospodarczą oraz niezbędne do jej zabezpieczenia, zgodnie z przepisami Gabinetu Ministrów.

Zarówno osiągnięcie dochodu jak i poniesienie kosztów podatnik powinien właściwie udokumentować,w trybie ustalonym przez Gabinet Ministrów.

Do kosztów uzyskania przychodów nie są wliczane następujące wydatki związane z działalnością gospodarczą:

- przedstawioną w rocznym rozliczeniu przedsiębiorstwa sumę amortyzacji wartości środków trwałych i wartości niematerialnych pomniejszoną o kwotę dokonanych odpisów amortyzacyjnych (artykuł 6 pkt. 1ustawy o podatku dochodowym od przedsiębiorstw),
- kary pieniężne związane z sankcjami karnymi przewidzianymi ustawą o podatkach i opłatach oraz przepisami szczególnymi,
- 40% wydatków reprezentacyjnych,
- odsetki w wysokości przekraczającej wysokość odsetek w poprzednim miesiącu od kredytu krótkoterminowego (przepis ten nie ma zastosowania do instytucji kredytowych, przedsiębiorstw ubezpieczeniowych, a także do odsetek od kredytów i pożyczek otrzymanych z instytucji kredytowych, zarejestrowanych na Łotwie lub innym kraju członkowskim Unii Europejskiej).

Do dochodu będącego podstawą opodatkowania w przypadku gospodarstw rolnych i rybackich nie wlicza się towarów wykorzystanych na własne potrzeby właściciela gospodarstwa i członków jego rodziny, a także przez osoby będące z właścicielem gospodarstwa w pokrewieństwie do trzeciego stopnia lub w powinowactwie do drugiego stopnia. Szczególne zasady obliczania dochodu przewidziane są dla przedsię-

biorców zajmujących się sprzedażą złomu, materiałów drzewnych i rosnącego lasu.

W sytuacji gdy koszty uzyskania przychodów związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przewyższają przychody powstaje strata. Podlega ona odliczeniu od dochodu osiągniętego z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej w następnych, kolejno następujących po sobie trzech latach podatkowych. W sytuacji, gdy strata została poniesiona przez osobę fizyczną będącą indywidualnym handlowcem lub prowadzącą przedsiębiorstwo jednoosobowe (w tym gospodarstwo rolne i rybackie), zarejestrowanymi i działającymi na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, wówczas straty pokrywane są w kolejno następujących po sobie sześciu latach podatkowych. Przy czym należy wziąć pod uwagę, iż przy poniesieniu straty z prowadzonej działalności gospodarczej nie może zostać ona pokryta dochodem z innego źródła.

Określenie dochodu u osoby będącym **indywidualnym handlowcem** uzależnione jest od wysokości dochodów z tego tytułu. W sytuacji gdy dochód w roku poprzednim wyniósł mniej niż 45000 łatów, obliczany jest on na takich samych zasadach jak u osób prowadzących działalność gospodarczą (opisaną powyżej) lub na zasadach charakteryzujących ewidencję księgową systemu podwójnego zapisu. Gdy dochód przekroczył kwotę 45000 łatów, wówczas obliczany jest w oparciu o rozdział II ustawy o podatku dochodowym od przedsiębiorstw. Tak więc dochodem jest wówczas wysokość zysku lub straty wykazanej w rocznym rozliczeniu podatnika[32], który stosunkowo jest zwiększony lub zmniejszony o sumę rozchodów lub części rozchodów bezpośrednio nie związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą i o wysokość strat spowodowanych utrzymywaniem infrastruktury socjalnej należącej do podatnika.

Przy określaniu dochodu należy brać pod uwagę wszelkie pozyskane przez podatnika dochody bez względu na to czy przybierają formę pieniężną, formę usługi czy formę związaną z przysporzeniem prawnym. Powyższe zasady dotyczące posiłkowego korzystania z przepisów dotyczących opodatkowania dochodów osiąganych przez przed-

32 Ustalonym w oparciu o artykuł 11 i 12 Prawa o corocznym rozliczeniu przedsiębiorstw, Prawem o Instytucjach kredytowych, Prawem oszczędnościowym oraz Prawem o Towarzystwach Ubezpieczeniowych i ich nadzorze.

siębiorstwa mają zastosowanie do indywidualnych handlowców, przez okres 5 lat od końca roku w którym nastąpiło przekroczenie dochodu w kwocie 45000 łatów, bez względu na wysokość osiąganych w przeciągu tego okresu dochodu. Istotny staje się dopiero dochód osiągnięty w ostatnim pięcioletnim okresie. On to bowiem decyduje o formie ustalenia dochodu w szóstym i kolejnym roku podatkowym.

Osoba fizyczna osiągająca dochody z tytułu prowadzenia przedsiębiorstwa jednoosobowego (w tym gospodarstwa rolnego i rybackiego) w wysokości mniejszej niż 45000 łatów, prowadząca ewidencję księgową zgodnie z systemem podwójnego zapisu, oblicza dochód z tytułu działalności gospodarczej na takich samych zasadach jak indywidualny handlowiec. Tak więc w przypadku gdy dochody przekraczają kwotę 45000 łatów, dochód obliczany jest w oparciu o przepisy ustawy „O podatku dochodowym od przedsiębiorstw". Podatnicy tego rodzaju opłacają podatek na tych zasadach przez okres 5 lat podatkowych. Jeśli w ostatnim roku dochód uzyskany przez taką osobę jest mniejszy niż 45000 łatów, wówczas w następnym roku kalendarzowym taka osoba może zarejestrować się jako podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych.

4.4. Ulgi podatkowe

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje w artykule 13. ulgi podatkowe, których zastosowanie w odniesieniu do konkretnego podatnika powoduje obniżenie podstawy opodatkowania. Podatnikowi przysługują następujące ulgi o charakterze rodzinnym:

- za utrzymanie każdej wymienionej poniżej osoby, o ile danej osobie nie jest przyznana renta (za wyjątkiem renty z powodu utraty żywiciela w ustalonej przez Gabinet Ministrów wysokości na jednego z żywicieli);
- za niepełnoletnie dziecko;
- za dziecko, które kontynuuje zdobycie ogólnego, zawodowego, wyższego lub specjalnego wykształcenia, ale nie dłużej niż do osiągnięcia 24. roku życia;
- za niepracującego współmałżonka;

– za niepracujących rodziców oraz dalszych wstępnych (tj. dziadka i babcię);
– za wnuka lub wzięte na wychowanie dziecko, o ile od jego rodziców nie można wyegzekwować pieniędzy na utrzymanie (alimenty), do momentu gdy zdobędzie ogólne, zawodowe, wyższe lub specjalne wykształcenia, ale nie dłużej niż do osiągnięcia 24. roku życia;
– za brata, siostrę do 18. roku życia, jeżeli nie mają oni zdolnych do pracy rodziców;
– za osoby pozostające na całkowitym utrzymaniu;
– za osobę, na rzecz której zgodnie z orzeczeniem sądu z podatnika ściągane są pieniądze na utrzymanie (alimenty);
– za osobę znajdującą się pod opieką podatników.

W przypadku gdy osoby wymienione powyżej uzyskują dochody, podatnik dolicza je do swego dochodu; oprócz sytuacji, gdy osoby te samodzielnie otrzymują opodatkowane dochody, przewyższające połowę ustalonego nie opodatkowanego minimum, albo zasiłek dla bezrobotnych lub utrzymuje je jakaś inna osoba.

Ponadto osobom fizycznym przysługują następujące ulgi:

– dla osób, u których emerytura wyznaczona do 1 stycznia 1996 roku zgodnie z Ustawą o emeryturach państwowych, równa jest kwocie wolnej od podatku;
– w przypadku osób, u których została przyznana emerytura bądź przeprowadzone zostało ponowne jej wyliczenie po 1 stycznia 1996 roku w oparciu o Ustawę o emeryturach państwowych stosuje się nieopodatkowane minimum w wysokości 1200 łatów w ciągu roku. Dotyczy to również emerytury otrzymywanej z obcych państw;
– dla osób, które w oparciu o przepisy prawne uznane zostały za inwalidów lub politycznie represjonowanych, wysokość dodatkowych ulg w podatkach i tryb ich zastosowania ustalany jest przez Gabinet Ministrów.

Z przedmiotowych ulg nie mogą skorzystać osoby nie będące rezydentami. Wyjątkiem są tu osoby, którym wypłacono emeryturę wy-

znaczoną zgodnie z aktami normatywnymi Republiki Łotewskiej oraz osoby będące rezydentami kraju – członka Unii Europejskiej, którzy w roku obrachunkowym na Łotwie otrzymali więcej niż 75% swoich ogólnych dochodów.

Roczną ulgę podatkową tworzy suma wszystkich przysługujących i wykorzystanych w poszczególnych miesiącach danego roku ulg. Miesięczna wysokość ulgi podatkowej jest ustalana przez Gabinet Ministrów do 30 czerwca roku poprzedzającego rok obrachunkowy.

Prawo podatnika do skorzystania z powyżej opisanych ulg, jak również zaliczenia określonych wydatków do kosztów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej powinno być udokumentowane poprzez przedłożenie odpowiednich dokumentów lub okazanie ich kopii. W oparciu o przedmiotowe dokumenty urząd terytorialny Państwowej Służby Dochodów, właściwy ze względu na miejsce zamieszkania podatnika, wpisuje do niej informację o zmianach w ulgach podatkowych.

Jeżeli podatnik w terminie nie okazał w urzędzie terytorialnym Państwowej Służby Dochodów dokumentów, potwierdzających poniesione wydatki, to uwzględniane są one tylko w okresie czasowym, nie przekraczającym jednego roku podatkowego.

4.5. Stawki podatku

Roczny dochód podlegający opodatkowaniu jest różnicą pomiędzy rocznym przychodem podatnika a wydatkami będącymi kosztem uzyskania przychodów, kwotą wolną od podatku i ulgami, z których dany podatnik korzystał. Tak obliczony dochód podlega opodatkowaniu według jednolitej stawki 25%. W przypadku dochodu powstałego z tytułu odszkodowania za wywłaszczenie nieruchomości podatek płatny jest w wysokości 2% otrzymanego odszkodowania.

4.6. Tryb i warunki płatności podatku

W większości przypadków podatek opłacany jest w formie zaliczek. Dzieje się tak w przypadku dochodu uzyskanego z tytułu wynagrodzenia. Na płatniku – w tym przypadku pracodawcy ciąży obowiązek obliczenia i odprowadzenia na rzecz fiskusa podatku od wynagrodzeń.

W przypadku uzyskania dochodu z tytułu dochodów uzyskanych z tytułu udziału w loteriach lub grach hazardowych (wygrana ma przewyższać 500 łatów) podatek pobiera osoba wypłacająca wygraną. Jeżeli podatnik uzyskał dochód z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej (nie opodatkowanej oczywiście podatkiem dochodowym od przedsiębiorstw) obowiązek wyliczenia i uiszczenia podatku spoczywa bezpośrednio na nim.

Podatek od wynagrodzenia obliczany jest według stawki 25%. Miesięczny dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem od wynagrodzeń stanowi w odniesieniu do rezydentów Republiki Łotewskiej różnicę między dochodem za miesiąc kalendarzowy i sumą miesięcznego nie opodatkowanego minimum, udokumentowanych wydatków na zapłacony podatek socjalny, prywatne fundusze emerytalne, opłaty ubezpieczenia socjalnego oraz wydatki na premię ubezpieczeniową zgodnie z umową ubezpieczenia na życie, a także ulg z tytułu utrzymania osób. Zaliczkę na podatek od wynagrodzeń płatnik wpłaca do budżetu raz w miesiącu podczas pobierania z banku pieniędzy na wypłatę wynagrodzenia dla pracowników. Pracodawcy, którzy wypłacają dochody dla ludności z wpływów kasowych bez pobierania pieniędzy z banku, wnoszą podatek od wynagrodzeń do budżetu w następnym dniu po wypłacie wynagrodzenia.

Od dochodów osoby fizycznej wypłacanych przez przedsiębiorstwa (spółki handlowe), stałe przedstawicielstwa zagraniczne przedsiębiorstw (nie rezydentów), instytucje i organizacje, jeżeli nie są one związane ze stosunkiem pracy i nie są zwolnione od podatku, zaliczki pobierane są i wpłacane na rzecz budżetu przez podmiot wypłacający dochód – w terminie nie późniejszym niż do piątego dnia miesiąca, następującego po wypłacie wynagrodzenia. Do takich dochodów zalicza się:

- wynagrodzenie autorskie (honorarium), w tym wynagrodzenie za sprzedane przez autora dzieła sztuki stosowanej i zdobniczej, wyroby rzemiosł artystycznych,
- wynagrodzenie autorskie (honorarium) wypłacane spadkobiercom prawa autorskiego,

- wynagrodzenie wypłacane przez zaopatrzeniowe i inne organizacje za zdobyty na polowaniach surowiec skórny, zwierząt i ptaków przemysłowych, ich mięso, trofea myśliwskie, karmę dla ZOO, oraz inne otrzymane w podobny sposób produkty, oprócz produktów rosnących na dziko – grzybów i jagód.
- odszkodowanie ubezpieczeniowe wypłacone zgodnie z umową ubezpieczeniową na życie, zdrowie i od nieszczęśliwego wypadku, którą – w interesach osoby ubezpieczonej – zawarł pracodawca (lub inny ubezpieczony – osoba prawna), po upłynięciu terminu umowy, przewidzianego w umowie ubezpieczeniowej, lub przedterminowym rozwiązaniu umowy,
- emerytury,
- dochody ze sprzedaży złomu,
- dochody z tytułu działalności gospodarczej, wykonywanej przez osobę, fizyczną, której nie wydano potwierdzenia przez Państwową Służbę Dochodów o nadaniu jej statusu osoby, wykonującej działalność gospodarczą, za wyjątkiem dochodów z tytułu produkcji rolniczej,
- darowizny pieniężne i inne,
- zasiłki chorobowe,
- wygrane na loterii i wygrane w grach hazardowych, przekraczające 500 łatów, za wyjątkiem wygranych loterii towarowych i usług,
- zwracany nadpłacony podatek socjalny (obowiązkowe składki państwowego ubezpieczenia społecznego),
- dywidendy, za wyjątkiem dywidend, za które podatek nie powinien być zapłacony,
- dochód od procentów, za wyjątkiem dochodu od procentów, za który podatek nie powinien być opłacany,
- stypendia, za wyjątkiem stypendiów, które nie są opodatkowane,
- kapitał emerytury dodatkowej powstały z wniesionych przez pracodawcę składek do prywatnych funduszy emerytalnych.

Roczne rozliczenie z podatku powinno nastąpić do 1 kwietnia roku następnego po roku podatkowym (rok podatkowy oczywiście równy jest rokowi kalendarzowemu).

Jednocześnie należy wspomnieć, iż każdy mieszkaniec Republiki Łotewskiej może posiadać tylko jedną księgę podatkową, która jest wydawana przez urząd terytorialny Państwowej Służby Dochodów lub przez samorząd terytorialny. Księga powinna być przedłożona w miejscu pracy zasadniczej. Tryb wydawania ksiąg ustalany jest przez Gabinet Ministrów.

Osoby prowadzące działalność gospodarczą mają obowiązek do 1 lutego roku obrachunkowego lub po upływie miesiąca od rozpoczęcia działalności gospodarczej, dostarczyć do instytucji terytorialnej Państwowej Służby Dochodów, zgodnie ze swoim miejscem zamieszkania, rozliczenie kwoty płatności zaliczkowych na podatek w roku obrachunkowym na podstawie dochodu za poprzedni rok lub prognozy dochodu przewidywanego (artykuł 18 pkt. 1). W sytuacji gdy w trakcie roku podatkowego faktyczna wielkość dochodu zmienia się, podatnik dostarcza uściślone ponowne przeliczenie płatności zaliczkowych podatku.

Właściciele prywatnego gospodarstwa pomocniczego, przyzagrodowego gospodarstwa lub gospodarstwa rolnego płatności zaliczkowe ustalają proporcjonalnie do wysokości połowy dochodu podlegającego opodatkowaniu za poprzedni rok. Państwowa Służba Dochodów w przeciągu miesiąca, w oparciu o okazane przez podatnika rozliczenia wysokości płatności zaliczkowych i posiadanych przez nią danych, uściśla wielkość płatności zaliczkowych i informację o tym wysyła bezpośrednio do niego.

Podatnik samodzielnie wpłaca do budżetu zaliczki na podatek w następujących terminach: nie później niż 15. marca, nie później niż 15. maja, nie później niż 15. sierpnia, nie później niż 15. listopada – za każdym razem jedną czwartą część zaliczkowej kwoty podatku, o ile Państwowa Służba Dochodów nie postanowiła inaczej.

Indywidualny handlowiec, który przy obliczaniu dochodu stosuje przepisy ustawy o podatku dochodowym od przedsiębiorstw (w sytuacji, gdy dochód z tytułu działalności gospodarczej poprzednim roku

podatkowym przekroczył kwotę 45000 łatów), oraz osoba fizyczna osiągająca dochody z tytułu prowadzenia przedsiębiorstwa jednoosobowego w wysokości mniejszej niż 45000 łatów prowadząca ewidencję księgową zgodnie z systemem podwójnego zapisu, płacą zaliczki na podatek do 15. każdego miesiąca.

Jednak nie w każdym przypadku zaliczki są pobierane. W sytuacji gdy dochody są otrzymywane z tytułu likwidacji, reorganizacji spółki handlowej, przedsiębiorstwa, bądź z tytułu praw do własności intelektualnej i praw z nią związanych, w formie prezentów otrzymane od spółek – płatności zaliczkowe nie są dokonywane. Również podatnik, rozpoczynający działalność gospodarczą w trakcie roku obrachunkowego, podatek w formie zaliczki może realizować dobrowolnie.

Roczne rozliczenie podatku dochodowego od osób fizycznych i wpłacenie go do budżetu spoczywa na podatniku. Zgodnie z ustawą podatek obliczany jest z całego rocznego opodatkowanego dochodu, zawartego w deklaracji. W deklaracji są umieszczane wszystkie dochody, uzyskane przez płatnika w okresie obrachunkowym. Podatnik nie później niż w 15-dniowym terminie od dnia złożenia deklaracji wpłaca na rachunek budżetu kwotę obliczonego podatku. W przypadku gdy kwota ta przekracza 100 łatów, podatnik może rozłożyć płatność na trzy raty i dokonać płatności do 15. każdego miesiąca, następującego po miesiącu złożenia deklaracji.

Kwota podatku zostaje pomniejszona o tę część podatku, którą w trakcie roku obrachunkowego płacili pracodawcy jako podatek od wynagrodzeń lub sam podatnik – jako zaliczkę.

W przypadku gdy kwota podatku wyliczona w trybie podsumowującym, okaże się mniejsza od zapłaconej zaliczki, urząd terytorialny Państwowej Służby Dochodów w terminie trzech miesięcy od dnia złożenia deklaracji zwraca podatnikowi wynikłą różnicę.

Deklaracja z załączonymi do niej dokumentami, potwierdzającymi wpłacenie podatku do budżetu, dostarczana jest do urzędu terytorialnego Państwowej Służby Dochodów w miejscu zamieszkania podatnika nie później niż 1. kwietnia roku następującego po roku obrachunkowym.

Nieco odmienny sposób składania deklaracji rocznych obowiązuje nie rezydentów. Generalnie są oni zwolnieni ze składania deklaracji, za wyjątkiem sytuacji gdy uzyskują dochód z tytułu korzystania z majątku nieruchomego położonego na terenie Republiki Łotewskiej, z pracy najemnej z tytułu prowadzenia gospodarstwa pomocniczego, przyzagrodowego, a także gospodarstwa rolnego i rybnego. W tych przypadkach składają deklarację do urzędu terytorialnego Państwowej Służby Dochodów.

Razem z deklaracją podatnik ma obowiązek okazania lub przedłożenia dokumentów potwierdzających:

- prawo do ulg;
- uzasadnione wydatki dokonane w okresie roku obrachunkowego;
- podatek zapłacony w formie zaliczki, a także podatek od wynagrodzeń i opłatę za patent;
- potrącenie podatku od dochodów wypłacanych przez zagraniczne przedsiębiorstwa, stałe przedstawicielstwa zagraniczne, instytucje i organizacje jeżeli nie są one związane z e stosunkiem pracy i nie są zwolnione od podatku;
- opłatę podatku w obcych państwach;
- otrzymanie przez osobę będąca rezydentem innego kraju – członka Unii Europejskiej w danym roku obrachunkowym na Łotwie więcej niż 75% ze swoich ogólnych dochodów i nie wykorzystanie w państwie swojej rezydentury odliczeń, analogicznych do ustalonych w niniejszej Ustawie, ulg podatkowych i uzasadnionych wydatków.

W przypadku poniesienia przez podatnika wydatków limitowanych, związanych z działalnością gospodarczą, ustawa przewiduje zwolnienie z przedłożenia dokumentów potwierdzających ich poniesienie.

Jeżeli podatnik w ciągu roku obrachunkowego zmienił swoje miejsce zamieszkania, deklaracja powinna być złożona (wysłana pocztą) do urzędu terytorialnego Państwowej Służby Dochodów w poprzednim miejscu zamieszkania.

Rezydent otrzymujący w ciągu roku obrachunkowego w Republice Łotewskiej dochody, od których został potrącony podatek, oraz uzyskujący dochody zwolnione w myśl niniejszej ustawy z opodatkowania, których suma nie przekracza czterokrotności kwoty wolnej od podatku, jest zwolniony ze składania deklaracji podatkowej.Dochody osób mieszkających na stałe w Republice Łotewskiej, uzyskane zagranicą, opodatkowywane są podatkiem w Republice Łotewskiej, oprócz przypadków, w których zgodnie z zawartą umową międzynarodową ustalony jest inny tryb opodatkowania. Zgodnie z przepisami niniejszej ustawy wyliczony podatek zmniejsza się do kwoty, równej podatkowi, zapłaconemu w obcym państwie, jeżeli zapłata tego podatku w obcym państwie jest potwierdzona dokumentami, zatwierdzonymi przez organ pobierający tam podatki, w których są wymienione – opodatkowany dochód i zapłacona w obcym państwie kwota podatku. Zmniejszenie nie powinno przekraczać kwoty, która odpowiadałaby podatkowi obliczonemu na Łotwie za uzyskany w obcym państwie dochód.

5. Kierunki zmian obecnie funkcjonującego systemu opodatkowania dochodu

System podatkowy Republiki Łotewskiej z uwagi na szereg czynników takich jak: wstąpienie tego kraju do Unii Europejskiej, chęć pobudzenia gospodarki, zachęcenie zagranicznych przedsiębiorców do inwestowania na Łotwie, podlega ciągłej transformacji[33]. Ustawodawcy dążą do uproszczenia unormowań prawnych i obniżenia stawek podatkowych. W 2006 r. stawka w podatku dochodowym od osób fizycznych ma ulec obniżeniu do 15%. Zostanie tym samym zrównana ze stawką przewidziana w podatku dochodowym od przedsiębiorstw. Kolejna zmiana dotyczy kwoty wolnej od podatku, która z obecnej wynoszącej w skali miesiąca 26 łatów zostanie podwyższona do 36 łatów. Wszelkie działania sfery rządzącej, ukierunkowane są na ożywienie gospodarcze Republiki Łotewskiej.

33 Jarosław Kuśpit, Stowarzyszenie Litwy, Łotwy i Estonii z Unią Europejską. Między nadziejami a realizmem, w: „Biuletyn Europejski" 1995 r., nr 1.

OPODATKOWANIE DOCHODU W POLSCE

1. Ewolucja opodatkowania dochodu w Polsce po 1990 r.

Jednym z pierwszych aktów prawnych początkującym zasadnicze przemiany w polskim systemie opodatkowania dochodu była ustawa z 31. stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. W tej właśnie ustawie, po raz pierwszy, zrezygnowano z powszechnie dotąd obowiązującego podziału podatków na obciążające tzw. jednostki gospodarki uspołecznionej i pozostałe podmioty. Były to w zasadzie dwa różne systemy podatkowe, w ramach których funkcjonowały podatki o takiej samej nazwie, ale dotyczące innych podmiotów. I tak np. były dwa różne podatki dochodowe, podatki obrotowe, podatki od nieruchomości i podatki rolne. Pomimo takich samych nazw różnice pomiędzy tymi podatkami były zasadnicze. W zasadzie wszystkie elementy konstrukcji w tych podatkach były inaczej ukształtowane w zależności od tego czy świadczenia te obciążały sektor uspołeczniony czy też pozostałe podmioty. Warto podkreślić, że w wielu przypadkach obciążenie dochodu uzyskiwanego przez podmioty tzw. gospodarki nieuspołecznionej było znacznie wyższe niż przedsiębiorstw państwowych. Generalnie rzecz ujmując można stwierdzić, że Polska do początku lat dziewięćdziesiątych miała dwa systemy podatkowe – system podatkowy obciążający wspomniany sektor uspołeczniony (przedsiębiorstwa państwowe, spółdzielnie) i system podatkowy obciążający pozostałe osoby i jednostki (przedsiębiorstwa prywatne, osoby fizyczne, spółki z przewagą kapitału niepaństwowego). Ten sektorowy podział systemu podatkowego został przełamany po raz pierwszy właśnie w powołanej ustawie, gdzie ustalone zostały takie same zasady opodatkowania

dochodu wszystkich osób prawnych, bez względu na ich przynależność sektorową.

Zasadnicza reforma opodatkowania dochodu nastąpiła w 1991 r., kiedy to została uchwalona ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, a zaraz po niej ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. W ustawach tych w sposób zasadniczy zreformowane zostały obowiązujące w Polsce zasady opodatkowania dochodu. Nowy podatek dochodowy od osób fizycznych zastąpił kilka obowiązujących dotychczas przestarzałych podatków, tj. podatek dochodowy z 1972 r. podatek wyrównawczy, podatek od wynagrodzeń i od płac. Wszystkie dochody osób fizycznych, z niewielkimi wyjątkami, zostały objęte jednym, w miarę nowoczesnym podatkiem dochodowym. Podatek dochodowy objął swoim zasięgiem również dochody z działów specjalnych produkcji rolnej, opodatkowane do tej pory podatkiem rolnym. W związku z wprowadzeniem tego podatku znacząco ograniczono bardzo rozpowszechnione w PRL zryczałtowane formy opodatkowania dochodu. Ryczałtowe, uproszczone opodatkowanie sprowadzało się w tamtym okresie do tego, że podatnik nie był zmuszany do prowadzenia normalnej ewidencji księgowo–podatkowej ani też do samodzielnego rozliczania się z fiskusem na podstawie deklaracji i zeznań podatkowych. Z reguły zobowiązany był jedynie do zapłacenia raz w miesiącu określonej z góry kwoty na rzecz urzędu skarbowego. Tego typu uproszczone zasady płacenia podatku dochodowego prowadziły m.in. do tego, że objęci nimi podatnicy odzwyczajali się od płacenia podatków na normalnych zasadach, w oparciu o prowadzoną dokumentację podatkową. W zasadzie jedyną formą zryczałtowaną, która pozostała po 1992 r., pomijając drobne ryczałty, była karta podatkowa. Ograniczenie ryczałtów spowodowało, że większość osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą zaczęła płacić podatki od tej działalności na normalnych zasadach, tj. prowadząc podatkową księgę przychodów i rozchodów oraz samodzielnie składając deklaracje podatkowe i zeznania. Obok nich, począwszy od tego roku, w Polsce pojawiło się kilkanaście milionów nowych podatników – osób fizycznych osiągających dochody ze stosunku pracy, którzy dotychczas nie byli zobowiązani do samodzielnego opłacania podatków. W ten sposób większość Polaków, dotychczas wyłączonych (podmiotowo lub przedmio-

towo) z systemu podatkowego, zostaje podatnikami. Należy zauważyć, że osoby te były „analfabetami podatkowymi", tzn. nigdy nie płaciły na ogólnych zasadach żadnych podatków od swoich dochodów. Nie wiedziały zatem jak to się robi, na czym polegają rozliczenia z fiskusem, jak prowadzi się ewidencje podatkowe. Ta wiedza nie była im potrzebna w okresie PRL, gdzie przeciętny obywatel bezpośrednio nie płacił żadnych podatków dochodowych. To odróżniało Polaków od podatników z innych państw „przyzwyczajonych" np. do składania deklaracji i zeznań, gromadzenia rachunków dokumentujących wydatki, czy też prowadzenia ewidencji podatkowej. Problem ten był spotęgowany tym, że w tym okresie nie było w Polsce doradców podatkowych, którzy mogliby fachowo poprowadzić sprawy podatników. W takiej sytuacji wypełnienie pierwszego zeznania podatkowego za 1992 r. przez większość Polaków oceniane było jako wielkie wydarzenie. Nie trwało to jednak długo. Po początkowym, trwającym mniej więcej 2 lata szoku spowodowanym koniecznością wypełniana różnego rodzaju obowiązków z tym związanych (wypełnianie zeznań, deklaracji, ksiąg), sytuacja unormowała się. Większość podatników zaczyna radzić sobie z tymi obowiązkami albo samodzielnie, albo też korzystając z pomocy doradców podatkowych. W tym miejscu warto dodać, że dopiero od 1996 r. uregulowano ustawowo zasady wykonywania zawodu doradcy podatkowego, który do tej daty mógł być wykonywany przez każdego, bez konieczności spełnienia jakichkolwiek warunków. Było to w wielu przypadkach niekorzystne dla podatników, którzy w wyniku błędów przypadkowych, nie ubezpieczonych „doradców" ponosili duże straty w postaci zapłacenia podatku łącznie z odsetkami od zaległości.

W 1994 r. roku wprowadzono nową zryczałtowaną formę opodatkowania dochodu uzyskiwanego przez osoby prowadzące działalność gospodarczą, zwaną ryczałtem ewidencjonowanym. Ten w gruncie rzeczy nowy podatek został wprowadzony rozporządzeniem ministra Finansów z 23. grudnia 1993 r., które zostało wydane bez ustawowej podstawy. Stosowne zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych zostały wprowadzone dopiero w 1994 r., po wejściu w życie przepisów rozporządzenia. W ten sposób zdecydowanie rozszerzony został krąg podatników opodatkowanych w sposób uproszczony, zryczałtowany, odbiegający od zasad ogólnych. Ryczałt

ewidencjonowany zaczęło opłacać około 40% podatników podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Wydaje się, że rozszerzenie zryczałtowanej formy opodatkowania podatkiem dochodowym nie było do końca przemyślanym rozwiązaniem. Poszerzono bowiem w ten sposób krąg podatników wyłączonych spod normalnych zasad opodatkowania. Część podatników podatku dochodowego uzyskała specjalny status, umożliwiający opłacanie podatku przy uproszczonych zasadach, co kłóci się z zasadą powszechności i równości opodatkowania. Nie bez znaczenia jest również i to, że ryczałt podatkowy, o czym była mowa wyżej „odzwyczaja" od płacenia podatków na ogólnych zasadach, które powinny obowiązywać wszystkich. Wprowadzenie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych spowodowało odwrócenie reguły wprowadzonej w 1992 r. w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którą ryczałty powinny być wyjątkiem od opłacania podatku na zasadach ogólnych. Konstrukcja ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych jest taka, że podatnik który rozpoczyna działalność gospodarczą od początku jest objęty tym ryczałtem, chyba że z niego zrezygnuje. Powinno być dokładnie na odwrót tzn. podatnik powinien wnioskować o przyznanie ryczałtu, a nie otrzymywać go w zasadzie z mocy prawa.

W 1999 r. weszła w życie jedna ustawa obejmująca wszystkie zryczałtowane formy opodatkowania, tj. ustawa z dnia 20. listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. W ustawie tej zebrano wszystkie przepisy regulujące kartę podatkową, ryczałt ewidencjonowany, ryczałt płacony przez osoby duchowne i inne drobne formy ryczałtów. Roli tego aktu nie należy przeceniać. Ma on w zasadzie jedynie charakter porządkujący i dostosowujący ryczałty podatkowe do konstytucyjnego wymogu ustawowego określania wszystkich istotnych elementów składowych podatku.

Ukształtowany w latach dziewięćdziesiątych system opodatkowania dochodu utrzymał się w Polsce do dzisiaj. Nie oznacza to, że jest to system stabilny. W zasadzie co roku podejmowane są próby jego zreformowania, ale – jak dotychczas – sprowadzają się one do korekt obowiązujących rozwiązań ustawowych. Na system ten składają się dwa podatki – podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek dochodo-

wy od osób prawnych. Świadczenia te są do siebie zbliżone, ale posiadają też zasadnicze różnice, które są wyeksponowane niżej. Rozwinięte są w dalszym ciągu tzw. zryczałtowane formy opodatkowania dochodu w postaci ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych i karty podatkowej. Są to, w odróżnieniu od zasad ogólnych opodatkowania dochodu sprowadzających się do płacenia podatku dochodowego od osób fizycznych, szczególne, uproszczone formy zapłaty od ustalonych w sposób zryczałtowany kwot dochodu.

2. Podatek dochodowy od osób fizycznych

2.1. Uwagi ogólne

Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych jest uregulowana w ustawie z 26. lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) Pomimo wprowadzenia w tej ustawie wielokrotnych zmian podstawowe jej założenia, przyjęte w tekście pierwotnym, nie uległy zasadniczym przeobrażeniom. Jest to najobszerniejszy akt prawny regulujący podatki, a przez to coraz trudniejszy do poznania i zrozumienia nie tylko przez podatnika. Ilość przepisów, ich rozbudowana treść i pogmatwana konstrukcja (wyjątki od wyjątków) prowadzi do tego, że korzystanie z niej jest bardzo trudne. Stan ten pogłębia w zasadzie coroczna nowelizacja przepisów regulujących omawiany podatek. Podane niżej jedynie podstawowe informacje dotyczące tego podatku mogą, jak się wydaje, ułatwić poznawanie tego aktu.

2.2. Podmiot podatku

Podatnikiem tego podatku są osoby fizyczne osiągające dochody podlegające opodatkowaniu. Nie ma przy tym znaczenia czy dochody te osiągnęły samodzielnie, czy też pochodzą one z udziału w spółce nie będącej osobą prawną. W takich wypadkach podatnikiem nie jest spółka cywilna, jawna, komandytowa, komandytowo–akcyjna lub partnerska, tylko każdy ze wspólników płaci podatek od przypadającego mu udziału w dochodzie spółki. Należy podkreślić, że wyżej wskazane spółki nie są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

Dochód w ramach prowadzonej w tej formie działalności podlega opodatkowaniu jedynie podatkiem dochodowym od osób fizycznych, gdzie podatnikami są wspólnicy.

Na identycznych zasadach opodatkowane są dochody osób fizycznych ze wspólnej własności, wspólnego posiadania i wspólnego użytkowania źródła przychodów. Każdy współwłaściciel jest obciążany podatkiem tylko od swojego udziału. Każdy z nich płaci „za siebie", co nie wyklucza ich odpowiedzialności solidarnej jako osób trzecich.

Osobisty charakter podatku dochodowego powoduje, że podatnikiem jest zawsze osoba fizyczna bez względu na rodzaj i strukturę prawno–organizacyjną działalności, która przynosi dochody objęte tym podatkiem. Pewne odstępstwa od zasady, że każda osoba fizyczna płaci podatek od swoich dochodów występuje przy opodatkowaniu małżonków oraz osób samotnie wychowujących dzieci.

Regułą jest, że małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu. Mogą oni jednak, pod pewnymi warunkami, być opodatkowani łącznie od sumy ich dochodów. Opodatkowanie łączne ma charakter preferencyjny i może być stosowane tylko wówczas, gdy są spełnione wszystkie niżej wymienione warunki:

- małżonkowie muszą pozostawać przez cały rok w związku małżeńskim, z dwoma wyjątkami. Z opodatkowania w tej formie może skorzystać, podatnik, który zawarł związek małżeński przed rozpoczęciem roku podatkowego, a jego małżonek zmarł w trakcie roku oraz podatnik, który pozostawał w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy, a jego małżonek zmarł po upływie roku podatkowego przed złożeniem zeznania podatkowego. Wyjątki te zostały wprowadzone od początku 2005 roku w związku z orzeczeniem Trybunały Konstytucyjnego, który zakwestionował konstytucyjność omawianej regulacji z uwagi na dyskryminacyjne traktowanie podatników, których małżonkowie umierali w trakcie roku podatkowego albo przed złożeniem zeznania[1];

1 Wyrok Trybunały Konstytucyjnego z dnia 4 maja 2004 (K 8/03).

– pomiędzy małżonkami musi istnieć wspólność majątkowa. Sporządzenie intercyzy wyklucza opodatkowanie łączne;
– żaden z małżonków nie może osiągać dochodów (przychodów) opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową.

Małżonkowie spełniający podane warunki mogą złożyć wniosek o opodatkowanie łączne we wspólnym zeznaniu podatkowym. Podatek zostanie wówczas ustalony na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy łącznych dochodów małżonków. Preferencyjny charakter tego rodzaju opodatkowania widoczny jest zwłaszcza w sytuacji, gdy istnieje duża różnica pomiędzy wysokością dochodu małżonków. Naliczanie podatku od połowy łącznych dochodów powoduje, że znajduje wtedy zastosowanie niższa stawka podatku.

Bardzo zbliżone zasady opodatkowania do wyżej przedstawionych znajdują zastosowanie do dochodu osiąganego przez osoby samotnie wychowujące małoletnie dzieci. Osoby te również po złożeniu wniosku w zeznaniu rocznym mogą być opodatkowane tak jak małżeństwa, tzn. podatek zostanie naliczony w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów. Osobą samotnie wychowującą dzieci jest rodzic albo opiekun prawny stanu wolnego: panna, kawaler, osoba rozwiedziona, wdowa lub wdowiec. Z tej formy opodatkowania może też skorzystać np. matka sama wychowująca dziecko, która nie ma rozwodu, jeżeli jej małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub przebywa w więzieniu. Za osobę samotnie wychowującą dziecko uważa się osobę w stosunku do której orzeczono separację. Warto podkreślić, że ten sposób obliczenia podatku przysługuje osobom wychowującym tylko małoletnie dzieci, tzn. do 18. lat, lub bez względu na wiek, jeżeli na dziecko pobierany jest zasiłek pielęgnacyjny, albo dzieci uczące się do ukończenia 25. lat, jeżeli nie osiągają dochodów.

Innego rodzaju odstępstwem od osobistego charakteru podatku dochodowego są zasady opodatkowania dochodów małoletnich dzieci. Dochody dzieci własnych lub przysposobionych dolicza się do dochodów rodziców. Rozwiązanie to nie ma zastosowania w stosunku do dochodów dzieci z ich pracy, stypendiów i dochodów z przedmiotów oddanych im do swobodnego użytku. Podatnikiem od tego rodzaju do-

chodów jest dziecko, które jest reprezentowane przez rodziców jako przedstawicieli ustawowych. Jeżeli małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu dochody małoletnich dzieci dolicza się po połowie do dochodu każdego z małżonków.

Istotne znaczenie przy ustalaniu zasad opodatkowania podatkiem dochodowym odgrywa miejsce zamieszkania lub pobytu podatnika. Jeżeli osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania na terytorium Polski, to podlega ona obowiązkowi podatkowemu od całości swych dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Jest to tzw. nieograniczony obowiązek podatkowy, obejmujący swym zasięgiem wszystkie dochody uzyskiwane przez podatnika. Należy zauważyć, że w tej sytuacji nie odgrywa żadnej roli obywatelstwo podatnika. Kryterium decydującym o powstaniu nieograniczonego obowiązku podatkowego jest wyłącznie miejsce zamieszkania. Jest nim, zgodnie z art. 25 Kodeksu cywilnego, miejscowość, w której dana osoba przebywa z zamiarem stałego pobytu. Miejsca zamieszkania nie można zatem utożsamiać z adresem zameldowania, chociaż jest to jedna z przesłanek ustalania stałego pobytu danej osoby. Zasadnicze znaczenie ma jednak wola przebywania osoby w danej miejscowości na stałe. To decyduje o miejscu zamieszkania, a w konsekwencji i obowiązku podatkowym. Nieograniczony obowiązek podatkowy wynika z zasady rezydencji. Każda osoba na stale przebywająca w danym państwie jest zobowiązana do płacenia podatku w tym państwie, bez względu na to skąd uzyskuje dochody (przychody) podlegające opodatkowaniu.

Jeżeli natomiast osoby fizyczne nie mają na terytorium Polski miejsca zamieszkania w wyżej przedstawionym rozumieniu podlegają one opodatkowaniu tylko w zakresie dochodów uzyskanych w Polsce. Ten stan określony jest mianem ograniczonego obowiązku podatkowego. Wynika on z powszechnie respektowanej zasady źródła, zgodnie z którą opodatkowaniu w państwie, gdzie podatnik nie ma stałego pobytu, podlegają jedynie dochody (przychody) uzyskane w tym państwie.

Przedstawione zasady powstawania obowiązku podatkowego mogą być modyfikowane w umowach międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Stąd też przy naliczaniu podatku od dochodów uzyskiwanych za granicą zawsze należy zapoznać się z postanowieniami stosownej umowy, której Polska jest stroną.

2.3. Przedmiot podatku

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody z wyjątkiem przychodów wyłączonych z opodatkowania oraz dochodów zwolnionych od podatku. Na mocy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyłączone z opodatkowania są:

- przychody z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej,
- przychody z gospodarki leśnej,
- przychody podlegające przepisom o podatku od spadków i darowizn,
- przychody z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (np. przestępstwa),
- przychody z tytułu podziału wspólnego majątku małżonków w wyniku ustania lub ograniczenia małżeńskiej wspólności majątkowej oraz przychodów z tytułu wyrównania dorobków po ustaniu rozdzielności majątkowej małżonków lub śmierci jednego z nich.

Oprócz przychodów wyłączonych z opodatkowania przedmiotem podatku nie są też dochody zwolnione od podatku. Ten rodzaj dochodów jest uregulowany przede wszystkim w art. 21 ustawy, gdzie zawarty jest katalog zwolnień przedmiotowych. Są one omówione w kolejnym punkcie tej części podręcznika. Wszystkie inne dochody, poza wyłączonymi i zwolnionymi, podlegają opodatkowaniu. Można mieć zastrzeżenia co do racjonalności utrzymywania tak szerokiego zakresu wyłączeń i zwolnień podatkowych w kontekście zasady powszechności opodatkowania. Dlaczego z wyłączenia korzysta np. osoba posiadająca 2000 hektarów ziemi uprawnej (przychody z działalności rolniczej), a opodatkowaniu podlega rencista otrzymujący minimalną rentę inwalidzką? Podobne zastrzeżenia nasuwają się w odniesieniu do osób uzyskujących przychody z tytułu posiadania lasów. Zarówno ziemia rolnicza jak i lasy są niekiedy bardzo wydajnym źródłem przychodów i powinny być objęte podatkiem dochodowym. Istotnych ograniczeń wymagają też istniejące zwolnienia przedmiotowe. Jest ich za dużo, są zbyt kazuistyczne, indywidualne i bardzo często niejasne są powody ich utrzymywania. Pomimo tego, że od kilku lat panuje zgodność opinii

co do konieczności ich ograniczania, katalog zwolnień w dalszym ciągu jest imponujący (ponad 100 rodzajów zwolnień przedmiotowych). Stąd też należy podjąć bardziej radykalne działania zmierzające do faktycznego ograniczenia omawianych preferencji podatkowych.

W przypadku, gdy podatnik uzyskuje dochody z różnych źródeł przychodów (np. ze stosunku pracy, działalności gospodarczej, umowy o dzieło), przedmiotem podatku jest, co do zasady, suma tych dochodów. Nie podlegają sumowaniu dochody (przychody), które są opodatkowane w sposób ryczałtowy (sprzedaż nieruchomości, wygrane w konkursach, grach i zakładach, odsetki, dywidendy itp.). Są to jednak wyjątki od zasady, zgodnie z którą wszystkie dochody podatnika uzyskane w trakcie roku są opodatkowane łącznie.

Dochodem jest nadwyżka sumy przychodów ze źródła przychodów nad kosztem ich uzyskania. Jeżeli koszty uzyskania przychodu są wyższe od sumy przychodów, to powstaje strata.

Dochód będący przedmiotem podatku jest dodatnią różnicą pomiędzy przychodami i kosztami ich uzyskania. Dla bliższego przedstawienia dochodu niezbędnym wydaje się skonkretyzowanie pojęcia przychodu i kosztów uzyskania.

Ogólną definicję przychodu zawarł ustawodawca w art. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychodami są zgodnie z tym artykułem – otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Przedstawiona w tym artykule definicja przychodów ma charakter ogólny i nie w pełni znajduje zastosowanie do przychodów z tytułu działalności wykonywanej osobiście (np. działalność artystyczna, naukowa, publicystyczna, oświatowa), działalności gospodarczej, działów specjalnych produkcji rolnej, z kapitałów pieniężnych, z bezpłatnie udostępnionych nieruchomości, z praw majątkowych, ze sprzedaży nieruchomości, ze źródeł nieujawnionych oraz z tzw. innych źródeł (zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, stypendia, nagrody itp.). Przychody z tych źródeł są szczegółowo zdefiniowane (z uwzględnieniem ich specyfiki) w przepisach powoływanej wyżej ustawy.

Przychodem ze źródła przychodów są nie tylko pieniądze, ale również:

- wartości pieniężne – np. weksle, czeki, akcje, obligacje i inne dokumenty tego typu, które uprawniają do otrzymania określonych kwot pieniężnych,
- przychody w naturze – różnego rodzaju rzeczy w rozumieniu art. 45 kc., tzn. przedmioty materialne otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika przeliczone na złote wg zasad określonych w art. 11 ust. 2 powoływanej ustawy, np. produkty rolne, towary, materiały, surowce itp.,
- inne nieodpłatne świadczenia – np. usługi, użytkowanie lokalu mieszkalnego, energia elektryczna, gazowa itp.

Przychodem są nie tylko faktycznie otrzymane ww. wartości, ale również postawione do dyspozycji podatnika. Postawienie do dyspozycji oznacza, że przychody w formach wyżej określonych mogą być przez podatnika w każdym momencie odebrane i może on nimi swobodnie rozporządzać. Postawieniem do dyspozycji będzie np. wyznaczenie dnia, w którym określona kwota przychodu będzie do odebrania przez podatnika w kasie przedsiębiorstwa.

W art. 10 powoływanej ustawy wymienione są następujące źródła przychodów:

1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym również spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta,
2) działalność wykonywana osobiście, bliżej określona w art. 13 ustawy (działalność naukowa, literacka, oświatowo–publicystyczna, pełnienie obowiązków społecznych lub obywatelskich, umowa o dzieło lub zlecenia),
3) pozarolnicza działalność gospodarcza,
4) działy specjalne produkcji rolnej,
5) nieruchomości lub ich części,
6) najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzier-

żawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze, albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej,

7) kapitały pieniężne i prawa majątkowe,

8) odpłatne zbycie:

a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,

b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz wynikającego z przydziału spółdzielni mieszkaniowych: prawa do domu jednorodzinnego lub prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym,

c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,

d) innych rzeczy,

– jeżeli sprzedaż nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej i została dokonana przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie,

9) inne źródła.

Wprawdzie ustawodawca wymienia w tym artykule źródła uzyskania przychodu, ale jest to wyliczenie przykładowe. Wskazuje na to wyraźnie brzmienie pkt 9 niniejszego artykułu, a mianowicie – „inne źródła". Takie ukształtowanie przepisu powoduje, że nie jest złamana ogólna reguła wynikająca z art. 2 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którą opodatkowaniu podlegają wszelkie przychody, poza wymienionymi w powołanym wyżej artykule. Nasuwa się więc pytanie po co w ustawie zawarte jest wyliczenie źródeł przychodów? Wyliczenie to ma kolosalne znaczenie przy ustalaniu szacunkowych norm kosztów uzyskania przychodu, zryczałtowanych stawek podatku, szacunkowych norm zysku, czy też trybu i warunków opłacania podatku. Ustalenie tych wielkości jest bowiem bezpośrednio zależne od rodzaju źródła, z którego osiągnięto opodatkowany przychód. Inne są np. koszty uzyskania przychodu ze stosunku pracy niż z pozarolniczej działalności gospodarczej, które z kolei różnią się zdecydowanie od zasad ustalania kosztów uzyskania przychodu przy umowie

zlecenia. Określenie źródeł przychodów zawarte w omawianym artykule z tych też względów różni się od przyjętego w art. 7 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, gdzie ustawodawca nie wylicza źródeł przychodów stwierdzając, że „przedmiotem opodatkowania... jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów z jakich dochód ten został osiągnięty"[2]. Pomimo przyjęcia różnych rozwiązań tego zagadnienia w obu podatkach dochodowych efekt końcowy jest taki sam – opodatkowaniu podlegają wszelkie przychody, bez względu na ich źródło (poza wyraźnie wymienionymi w ustawie).

Podatnik osiągający przychody z określonego źródła ponosi z reguły różnorakie wydatki związane bezpośrednio i pośrednio z funkcjonowaniem tego źródła. Wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodu – zgodnie z art. 22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdy spełniają dwa warunki, mianowicie:

- celem ich poniesienia jest osiągnięcie przychodu,
- nie są one wymienione w art. 23 ustawy, jako wydatki, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodu.

Innymi słowy kosztami uzyskania przychodu są wszelkie wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodu, z wyjątkiem wyliczonych w art. 23 ustawy. W artykule tym wymienionych jest przeszło 60 rodzajów wydatków, które mimo, że są bezpośrednio związane z prowadzoną działalnością przynoszącą przychód, nie mogą być uznane za koszty uzyskania przychodu. Są to przykładowo takie wydatki jak: wydatki na nabycie gruntów, innych środków trwałych (kosztami są odpisy amortyzacyjne), spłata pożyczek i kredytów (kosztem są odsetki), wartość pracy własnej podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, darowizny, grzywny i kary pieniężne, koszty reprezentacji i reklamy przekraczające 0,25% przychodu (chyba, że reklama prowadzona jest w sposób publiczny), opłat sankcyjnych.

Poza kosztami rzeczywiście ponoszonymi, które podatnik może potrącić od przychodu, w ustawie o podatku dochodowym określone zostały w stosunku do niektórych źródeł przychodów tzw. koszty zryczałtowane. Przybierają one postać określonego procentowo lub kwo-

2 Zob. art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15. lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

towo wskaźnika odnoszonego do przychodu uzyskiwanego z danego źródła.

Koszty zryczałtowane w wysokości 20% przychodu znajdują zastosowanie m.in. do[3]:

- przychodów z tytułu samodzielnie wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej i publicystycznej, w tym z tytułu udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa, jak również przychody z uprawiania sportu,
- wynagrodzenie osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd, prokurator zlecił wykonanie określonych czynności,
- przychody z tytułu usług wykonywanych w ramach umowy zlecenia lub o dzieło, jeżeli usługi te nie wchodzą w zakres działalności gospodarczej zleceniobiorcy, wykonywanej na rzecz ludności.

Koszty zryczałtowane w wysokości 50% stosuje się do przychodu:

- z tytułu zapłaty oraz opłaty licencyjnej za przeniesienie prawa własności projektu wynalazczego, topografii układu scalonego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego,
- z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i praw pokrewnych lub rozporządzania przez nich tymi prawami.

Jeżeli podatnik osiągający wyżej wymienione przychody, do których znajdują zastosowanie 20% lub 50% koszty zryczałtowane posiada rachunki stwierdzające, że faktycznie poniesione przez podatnika koszty są wyższe, należy stosować koszty udokumentowane rachunkami. W tym wypadku przyjęcie kosztów faktycznie poniesionych przez podatnika jest rozwiązaniem dla niego korzystniejszym, ale powinien on udowodnić wysokość poniesionych kosztów.

Również w sposób zryczałtowany zostały ustalone koszty uzyskania przychodu z tytułu stosunku pracy, stosunku służbowego, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej oraz pokrewnych źró-

3 Zob. art. 13 pkt. 2, 4, 6, 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

deł przychodów (kontrakty menedżerskie, członkowie zarządów, rad nadzorczych). Są one określone kwotowo i w 2005 r. wynoszą dla pracujących na jednym etacie – 102 zł 25 gr miesięcznie, ale nie więcej niż 1227 zł za cały rok. Koszty te są zwiększane dla wieloetatowców i osób pracujących poza stałym miejscem zamieszkania.

Jeżeli koszty uzyskania przychodu przekraczają przychód powstaje strata, która może być pokryta z dochodu osiągniętego w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50 proc. tej straty. Strata może być pokryta tylko z dochodu uzyskanego ze źródła przychodów, które przyniosło stratę. Nie można odliczać straty z tytułu odpłatnego zbycia rzeczy i praw majątkowych oraz ze źródeł przychodów, z których dochody wolne są od podatku dochodowego.

Przedmiotem podatku dochodowego od osób fizycznych jest nie tylko dochód, ale w określonych wypadkach przychód. Jest tak m.in. w przypadku opodatkowania rent i emerytur, zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego, dotacji, subwencji. Środki uzyskane z tych tytułów podlegają opodatkowaniu bez pomniejszania o koszty uzyskania przychodu.

Przychód (z pewnymi wyjątkami) jest przedmiotem podatku dochodowego również wówczas, gdy stosowane są tzw. zryczałtowane formy opodatkowania. Ta forma opodatkowania polega na zastosowaniu procentowej stawki proporcjonalnej do przychodu z określonego źródła. Przychody opodatkowane w tej formie nie są łączone z dochodami opodatkowanymi na zasadach ogólnych. Tak więc zapłacenie stawki zryczałtowanej powoduje wygaśnięcie zobowiązania w stosunku do tych dochodów uzyskanych przez podatnika w roku podatkowym.

Podatkowi dochodowemu w formie zryczałtowanej podlegają m.in.

1) przychody kapitałowe:

- z odsetek od lokat i pożyczek, dyskonta lub oprocentowania papierów wartościowych,
- dochodów z udziałów w funduszach kapitałowych,

– z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych.

Podatek od tych przychodów wynosi 19%:

2) z wynagrodzeń za udzielanie pomocy Policji, organom kontroli skarbowej, Straży Granicznej, Wojskowym Służbom Informacyjnym, Żandarmerii Wojskowej lub Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Agencji Wywiadu. Stawka wynosi 20%;
3) z wypłacanych emerytom lub rencistom świadczeń pieniężnych z tytułu łączącego ich uprzednio z zakładem pracy stosunku pracy. Podatek wynosi 10% przychodu;
4) z tytułu wygranych w konkursach, grach i zakładach wzajemnych lub nagród związanych ze sprzedażą premiową. Zryczałtowany podatek od wygranych wynosi 10% przychodu z tego tytułu,
5) od dochodów z nie ujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Stawka wynosi w tym przypadku 75%.

Zryczałtowane formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uregulowane są też w ustawie z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 ze zm.). Ustawa ta normuje kartę podatkową, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych oraz ryczałt od przychodów duchownych. Te formy ryczałtu są omówione w dalszej części podręcznika.

2.4. Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest dochód rozumiany jako różnica pomiędzy przychodami ze źródła przychodów i kosztami ich uzyskania. Wyjątkiem od reguły są zryczałtowane formy opodatkowania, gdzie podstawą obliczania podatku jest przychód. W ustawie (rozdział 5) unormowane zostały szczególne zasady ustalania dochodu znajdujące zastosowanie do podatników zobowiązanych do sporządzania sprawozdania finansowego, prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów, osiągających przychody z działów specjalnych produkcji rolnej, z tytułu udziału w zyskach osób prawnych oraz z tytułu odpłatnego zbycia rzeczy.

W specyficzny sposób została określona podstawa opodatkowania w przypadku likwidacji działalności gospodarczej. Dochód w takich wypadkach ustala się przy zastosowaniu do wartości ustalonej według cen zakupu pozostałych na dzień likwidacji towarów handlowych, materiałów, wyrobów oraz wyposażenia – takiego wskaźnika procentowego, jaki wynika z udziału dochodu w przychodach, w okresie ostatnich trzech miesięcy, a jeżeli w tym okresie dochód nie nastąpił – w roku podatkowym poprzedzającym rok, w którym nastąpiła likwidacja działalności.

Jeżeli ustalenie dochodu w jeden z wyżej wskazanych sposobów nie jest możliwe, jest on ustalany w drodze oszacowania. Dokonuje tego organ podatkowy w ramach prowadzonego postępowania podatkowego.

Dochód stanowiący podstawę opodatkowania może być pomniejszony o określone w art. 26 i 26b ustawy odliczenia. Najważniejsze z tych odliczeń dotyczą:

- zapłaconych przez podatnika lub potrąconych przez płatnika składek na ubezpieczenie emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów,
- wydatków ponoszonych przez podatnika z tytułu użytkowania internetu w miejscu zamieszkania do kwoty nieprzekraczającej 760 zł,
- darowizn na cele z zakresu działalności pożytku publicznego i kultu religijnego w wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak niż kwoty stanowiącej 6% dochodu.
- wydatków na cele rehabilitacyjne ponoszonych przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub podatnika, na którego utrzymaniu są osoby niepełnosprawne,
- faktycznie poniesionych w roku podatkowym wydatków na spłatę odsetek od kredytu (pożyczki) udzielonego podatnikowi na sfinansowanie inwestycji mającej na celu zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika (budowa domu, zakup mieszkania, nadbudowa, rozbudowa lub przebudowa budynku na cele mieszkalne). Odliczyć można tylko odsetki od tej części

kredytu, która odpowiada górnemu limitowi określonemu w art. 26b ust. 4 ustawy. Limit ten wynosi 189 000 zł. Jest to kwota corocznie waloryzowana.

Katalog kwot, które mogą być odliczone od dochodu przed opodatkowaniem w ostatnich latach został bardzo poważnie ograniczony. Nie można już odliczać bardzo popularnych do niedawna rent i innych trwałych ciężarów, wydatków związanych z budową domu z mieszkaniami na wynajem, czy też tzw. wydatków inwestycyjnych. Ograniczanie tych odliczeń jest zjawiskiem pozytywnym, prowadzącym do zmniejszenia nadmiernie rozbudowanego systemu ulg w omawianym podatku. Warto zauważyć, że praktyczne stosowanie większości z tych ulg nie prowadzi do realizacji zakładanych przez ustawodawcę celów i bardzo często jest podstawą do uchylania się i unikania płacenia tego podatku.

W dalszym ciągu, pomimo pewnych wątpliwości, obowiązują możliwości odliczenia od dochodu darowizn na kościelną działalność charytatywno – opiekuńczą. Podstawą tych odliczeń są postanowienia ustaw regulujących stosunki państwa z danym kościołem lub związkiem wyznaniowym; darowizny na kościelną działalność charytatywno–opiekuńczą – zmniejszają podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym darczyńców, jeżeli obdarowana osoba przedstawi darczyńcy pokwitowanie odbioru oraz – w okresie dwóch lat od przekazania darowizny – sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność. W odniesieniu do darowizn nie spełniających tych dwóch warunków mają zastosowanie ogólne przepisy podatkowe ograniczające wysokość odliczenia do 6% dochodu[4]. Możliwość odliczenia całej darowizny od dochodu z pewnością zachęca do wspomagania działalności charytatywno–opiekuńczej, a tym samym czyni ją bardziej powszechną.

Analizując odliczenia od podatku dochodowego należy wskazać na podejmowane w Polsce próby wprowadzenia tzw. negatywnego podatku dochodowego. Koncepcja negatywnego podatku dochodowego pojawiła się w związku z tym, że bardzo często najbiedniejszym rodzi-

4 Sprawa znalazła swój finał w Naczelnym Sądzie Administracyjnym, który w pełnym 20-osobowym składzie Izby Finansowej w dniu 14 marca 2005 r. podjął uchwałę, w której ostatecznie potwierdził możliwość dokonywania odliczeń na ww. cele bez limitu (sygn. akt FPS 5/04).

nom nie można pomóc poprzez stosowanie ulg w podatku dochodowym z uwagi na to, że nie płacą one w ogóle podatku, albo płacą w kwotach zbyt małych, aby można było w pełni zastosować daną ulgę. Co rodzinie po uldze w postaci odliczenia od podatku wówczas, gdy i tak nie płaci ona żadnego podatku z uwagi na niski dochód. Negatywny podatek dochodowy jest to instytucja, której głównym celem staje się umożliwienie rodzinie skorzystania w pełni z przysługujących jej ulg podatkowych wówczas, gdy dochód lub płacony od niego podatek jest zbyt mały, aby odliczyć od niego całą kwotę przysługującej ulgi. Jeżeli kwota ulgi (zniżki podatku lub odliczenia od dochodu) przekracza faktyczny podatek od dochodu rodziny, to nadwyżka ta „nie przepada" ale jest zwracana na rzecz tejże rodziny w postaci zasiłku lub w innej formie.

W doktrynie wskazuje się na dwa podstawowe modele konstrukcji negatywnego podatku dochodowego.[5] Pierwszy z nich bazuje na dochodzie uzyskanym przez członków rodziny. Od dochodu rodziny odejmuje się kwotę dochodu, poniżej której rodzina jest uprawniona do pomocy ze strony państwa. Do tak ustalonej kwoty podstawy wymiaru stosuje się stawkę podatku dochodowego. Tak ustalony podatek jest płacony na rzecz budżetu państwa. W przypadku, gdy dochód rodziny jest mniejszy niż kwota dochodu uprawniająca rodzinę do świadczeń ze strony państwa, powstaje ujemna podstawa opodatkowania. Do tej ujemnej kwoty stosuje się stawkę podatku i w ten sposób oblicza kwotę świadczenia na rzecz rodziny. Kwota ta jest określana negatywnym podatkiem dochodowym.

Drugi model konstrukcji negatywnego podatku dochodowego bazuje na kwocie podatku płaconej przez rodzinę. Od dochodu faktycznie uzyskanego przez członków rodziny wylicza się kwotę podatku wg obowiązującej skali podatkowej. Od tak wyliczonej kwoty podatku odejmuje się ustawowo określoną kwotę wolną przysługującą danej rodzinie. Jeżeli kwota ta jest mniejsza od kwoty podatku obliczonej od faktycznego dochodu rodziny różnica jest wpłacana na rzecz budżetu. Natomiast w przypadku, gdy wynikająca z ustawy kwota wolna jest wyższa od podatku obciążającego dochód rodziny, nadwyżka ta jest przekazywana na rzecz rodziny.

---

5 *Ibidem.*

W Polsce trwa nadal dyskusja nad możliwością wprowadzenia negatywnego podatku dochodowego przy opodatkowaniu rodziny.[6] Wskazuje się w niej, że negatywny podatek dochodowy ma wiele zalet, do których należy zaliczyć możliwość efektywnej pomocy rodzinom uzyskującym bardzo małe dochody, zmniejszenie liczby kosztownych transferów pieniężnych pomiędzy państwem a członkami rodziny, czy też ustawowe ujednolicenie zasad pomocy otrzymywanej przez rodziny w oparciu o obiektywne kryteria[7]. Głównym mankamentem tego podatku jest jego skomplikowana konstrukcja, która naraża podatnika na konsekwencje związane z wadliwym jego obliczeniem.

2.5. Stawki podatku

Podstawowe znaczenie w konstrukcji podatku mają stawki zawarte w następującej skali podatkowej:

Podstawa obliczenia podatku w złotych		**Podatek wynosi**
ponad	do	
	37 024	19 proc. podstawy obliczania minus kwota 530,08 zł
37 024	74 048	6504,48 zł + 30 proc. nadwyżki ponad 37 024 zł
74 048		17 611,68zł + 40 proc. nadwyżki ponad 74 048 zł

Stawki zawarte w tej skali mają charakter progresywny, kwotowo – procentowy. Nie są to wszakże jedyne stawki występujące w podatku dochodowym od osób fizycznych. Odmienny rodzaj stawek występuje w zryczałtowanych formach opodatkowania. Są to stawki procentowe – proporcjonalne. W zależności od źródła przychodu stawki te wynoszą od 10 % do 75% przychodu.

I tak, np. przy opodatkowaniu dochodu z tytułu likwidacji działalności gospodarczej stawka wynosi 10% dochodu. Również 10% stawka jest stosowana przy sprzedaży nieruchomości oraz opodatkowaniu wygranych w grach i zakładach.

---

6 Zob. I. Bolkowiak, M. Majewicz, Polityka rodzinna a system podatkowy, Warszawa 1996, I. Bolkowiak, Jak opodatkować wynagrodzenie za pracę, „Finanse" 1983, nr 3; H. Litwińczuk, Opodatkowanie rodziny, Warszawa 1989; W. Wójtowicz, P. Smoleń, Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinny czy neutralny, Warszawa 1999.

7 Zob. W. Wójtowicz, P. Smoleń, Podatek..., *op. cit.*, s. 37.

Stawka 19% jest stosowana m.in. przy opodatkowaniu przychodów kapitałowych (odsetki od lokat, dywidendy). Omawiana stawka podatkowa znalazła, poczynając od początku 2004 roku, szerokie zastosowanie w stosunku do podatników prowadzących działalność gospodarczą. Mogą oni, składając stosowne oświadczenie w urzędzie skarbowym, wybrać opodatkowanie wg proporcjonalnej stawki 19%. Brak tego oświadczenia oznacza, że są oni opodatkowani na tzw. zasadach ogólnych, tzn. wg stawek zawartych w skali podatkowej. Wybór stawki 19% jest obwarowany licznymi warunkami. Podatnicy korzystający z tej formy opodatkowania tracą przede wszystkim prawo do większości ulg w postaci odliczeń od dochodu i podatku (za wyjątkiem odliczenia od dochodu składek na ubezpieczenia społeczne i od podatku składki na ubezpieczenie zdrowotne). Nie mogą także korzystać z preferencyjnego rozliczenia przewidzianego dla małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci. Wybór tej stawki oznacza konieczność prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub ksiąg rachunkowych oraz składania odrębnego rozliczenia rocznego. Rezygnacja z opodatkowania w tej formie wymaga złożenia oświadczenia w urzędzie skarbowym. Wprowadzenie możliwości wyboru opodatkowania dochodu z działalności gospodarczej wg stawki 19% upodobniło system opodatkowania dochodu osób fizycznych do systemu obowiązującego osoby prawne. Proces ten należy ocenić pozytywnie z uwagi na likwidowanie różnic podmiotowych przy opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej. Po wprowadzeniu omawianej zmiany osoby fizyczne będące przedsiębiorcami mogą być opodatkowane wg takiej samej stawki jak osoby prawne.

Obecnie stosunkowo wąski zakres zastosowania znajduje do niedawna bardzo popularna stawka wynosząca 20%. Stosuje się ją m.in. do nierezydentów osiągających przychody z tytułu działalności wykonywanej osobiście (działalność artystyczna, literacka, naukowa, trenerska, oświatowa, publicystyczna), z praw autorskich i pokrewnych.

Specyficzna stawka jest zawarta w art. 30d ustawy, gdzie mowa jest o opodatkowaniu dochodu z transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi rodzinnie, majątkowo lub kapitałowo. Stawka wynosi 50% różnicy między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez organy podatkowe.

Najwyższa stawka podatku jest stosowana do dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu. Wynosi ona 75% dochodu.

2.6. Ulgi i zwolnienia

Zwolnienia w omawianym podatku mają w zasadzie charakter przedmiotowy. Są one zawarte w art. 21 ustawy, gdzie wymienionych jest ponad 100 (!) rodzajów zwolnień. Tak duża ich ilość przyczynia się do naruszenia zasady powszechności i równości opodatkowania dochodu. Trudno doszukać się w tym przepisie reguł, które decydowałyby o zwolnieniu poszczególnych rodzajów dochodów. Bardzo często są one wprowadzane przez Parlament w drodze „wymuszenia" przez pewne kategorie podatników. Część z nich została przeniesiona do obowiązującej ustawy z poprzednich regulacji, chociaż straciły one swoje znaczenie. Tak rozbudowany katalog zwolnień podatkowych należy uznać za najsłabszy element konstrukcji omawianego podatku. Ma on bardzo przypadkowy i kazuistyczny charakter, przez co nie można zwolnień tam zawartych traktować jako systemowych. W efekcie w niewielkim zakresie (jeśli w ogóle) przyczyniają się one do realizacji zakładanych przez ustawodawcę celów, a kosztują budżet państwa bardzo dużo. Powodują one – tu nie ma żadnych wątpliwości – pogmatwanie konstrukcji podatku dochodowego. Ich duża ilość i brak jasnych kryteriów ich wprowadzenia do systemu skutkują tym, że stosowanie ich w praktyce wiąże się z szeregiem problemów interpretacyjnych. To wszystko uzasadnia formułowane od dawna postulaty drastycznego ograniczenia zwolnień występujących w tym podatku.

Przykładowo można wskazać na następujące rodzaje zwolnień:

1) kwoty otrzymane z tytułu ubezpieczeń majątkowych i osobowych,
2) odprawy pośmiertne i zasiłki pogrzebowe,
3) zasiłki z tytułu urodzenia dziecka wypłacane z funduszy związków zawodowych,
4) wartość świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów dotyczących bezpieczeństwa i higieny pracy,

5) ekwiwalenty pieniężne za używane przez pracowników przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, stanowiące ich własność,

6) diety i inne należności za czas podróży służbowej pracowników – do wysokości określonej w odrębnych przepisach,

7) diety oraz kwoty stanowiące zwrot kosztów, otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych i obywatelskich – do wysokości nie przekraczającej 2280 zł,

8) przychody uzyskane z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego.

Pomimo podejmowanych prób ograniczenia katalogu tego typu zwolnień wcale ich nie ubywa. Daje się zauważyć tendencję odwrotną – duży nacisk (zwłaszcza polityków) na wprowadzanie coraz to nowych, bardzo „indywidualnych" zwolnień przedmiotowych. Nie jest to dobry, czego nie trzeba uzasadniać, sposób kształtowania prawa podatkowego. Chcąc ograniczyć te niekorzystne zjawisko, należałoby rozważyć możliwość zwiększenia kwoty wolnej od podatku (umożliwiłoby to wyeliminowanie szeregu drobnych zwolnień) oraz szerszego stosowania w przypadkach losowych i społecznie uzasadnionych instytucji ulg uznaniowych uregulowanych w Ordynacji podatkowej (rozłożenie na raty, umorzenie zaległości podatkowej).

Swoistą formą ulg w podatku dochodowym są omówione już odliczenia od dochodu oraz odliczenia od podatku. Wprowadzony od początku 1997 r. stosunkowo szeroki katalog odliczeń od kwoty podatku został mocno ograniczony na początku 2004 roku. Nie ma już tak popularnych do niedawna odliczeń od podatku wydatków na remont i modernizację domu lub mieszkania albo wpłaty na wyodrębniony fundusz remontowy spółdzielni mieszkaniowej lub wspólnoty mieszkaniowej, dojazd dzieci do szkół, zakup przyrządów i pomocy naukowych, programów komputerowych oraz wydawnictw fachowych, na odpłatne dokształcanie i doskonalenie zawodowe czy też na odpłatne kształcenie w szkołach wyższych. Odliczenia te nie służyły realizacji zakładanych celów, a kosztowały przy tym budżet państwa dosyć dużo. W chwili

obecnej obowiązują w zasadzie dwa odliczenia od podatku, a mianowicie:

- składka na ubezpieczenie zdrowotne w wysokości 7,75% podstawy jej wymiaru oraz
- wpłaty na rzecz organizacji pożytku publicznego – maksymalnie 1% podatku należnego od podatnika.

2.7. Tryb i warunki płatności

Podatek dochodowy jest w trakcie roku podatkowego opłacany w formie miesięcznych zaliczek. Zaliczki na podatek – w zależności od źródła przychodu – są pobierane przez płatnika lub samodzielnie opłacane przez podatnika. W pierwszym rzędzie kwota zaliczki ulega obniżeniu o kwotę składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne, która zasadniczo wynosi 7,75% podstawy jej wymiaru. Jeśli składka na ubezpieczenie zdrowotne obliczona przez płatnika będzie wyższa niż miesięczne zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, składkę obniża się do wysokości zaliczki. Płatnikiem podatku dochodowego zobligowanym do pobierania zaliczek na podatek dochodowy są m.in.: zakłady pracy, rolnicze spółdzielnie produkcyjne, organy rentowe, banki, organy zatrudnienia, areszty śledcze oraz zakłady karne i uczelnie. Podmioty te są ustawowo zobowiązane do obliczenia, pobierania i przekazywania na rachunek właściwego urzędu skarbowego zaliczki od dochodów przez nich wypłacanych podatnikowi.

Samodzielne zaliczki muszą opłacać podatnicy osiągający przychody m.in. z:

- działalności gospodarczej,
- z wykonywanej samodzielnie działalności artystycznej, literackiej, naukowej, publicystycznej i sportowej (wówczas, gdy nie ma płatnika),
- z najmu i dzierżawy,
- z działów specjalnych produkcji rolnej,
- z rent i emerytur otrzymywanych z zagranicy, o ile nie otrzymują tych świadczeń za pośrednictwem banku.

Obowiązek wpłacenia zaliczki i złożenia stosownej deklaracji powstaje w miesiącu, w którym dochód podlegający opodatkowaniu przekroczył kwotę wolną od podatku. Deklaracja z wyliczoną zaliczką musi być złożona w urzędzie skarbowym do 20. dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Zaliczkę za grudzień w wysokości należnej za listopad, uiszcza się w terminie do dnia 20. grudnia, składając deklarację. Wysokość zaliczki za dany miesiąc ustala się odnosząc dochód uzyskany od początku roku do skali podatkowej i pomniejszając uzyskaną kwotę o sumy zaliczek za miesiące poprzedzające. Różnica ta jest zaliczką za dany miesiąc. Zaliczkę wpłaca się do urzędu skarbowego w wysokości pomniejszonej o zapłacone składki na ubezpieczenia zdrowotne.

W art. 44 ust. 6b przewidziany jest uproszczony sposób opłacania zaliczek na podatek. Otóż podatnicy mogą, zawiadamiając o tym urząd skarbowy, opłacać zaliczki w wysokości 1/12 podatku wynikającego z zeznania złożonego za poprzedni rok podatkowy. Podatnicy, którzy wybrali uproszczoną formą opłacania zaliczek, ostatecznie rozliczają się w zeznaniu rocznym składanym na ogólnych zasadach.

Podatnicy, którzy po raz pierwszy rozpoczną prowadzenie działalności gospodarczej są zwolnieni z obowiązku opłacania podatku w formie zaliczek w roku podatkowym następującym po roku rozpoczęcia działalności. Korzystanie z tego przywileju jest obwarowane licznymi warunkami, co w praktyce powoduje, ze instytucja ta nie jest zbyt popularna. Dochód, od którego nie odprowadzono zaliczek na podatek, łączy się z dochodami wykazanymi w zeznaniach składanych za pięć kolejnych lat w wysokości 20% tego dochodu w każdym z tych lat.

Podatnicy w terminie do 30. kwietnia następnego roku są zobowiązani złożyć zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (lub poniesionej straty) w roku podatkowym. Jeżeli podatnik, od dochodu którego zaliczki pobiera płatnik złoży temu płatnikowi w terminie do 10. stycznia stosowne oświadczenie, to zeznanie roczne za niego sporządza płatnik. W oświadczeniu tym podatnik stwierdza, że poza dochodami uzyskanymi u płatnika nie osiągnął innych dochodów (z pewnymi wyjątkami), nie ponosi wydatków podlegających odliczeniu od dochodu i nie będzie korzystał z możliwości łącznego opodatkowania jego dochodów z dochodami małżonka. Jeżeli płatnik nie otrzyma

wspomnianego oświadczenia to jest zobowiązany w terminie do końca lutego przekazać podatnikowi i urzędowi skarbowemu imienne informacje o dochodach uzyskanych przez podatnika w danym roku podatkowym.

Podatnicy za których zeznania nie składa płatnik samodzielnie składają to zeznanie i w tym samym terminie wpłacają na rachunek właściwego urzędu skarbowego różnicę pomiędzy podatkiem należnym od dochodu wynikającego z zeznania, a sumą należnych za dany rok zaliczek, uwzględniając w pierwszym rzędzie zapłacone składki na ubezpieczenie zdrowotne.

3. Zryczałtowane formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych

3.1. Uwagi ogólne

Do końca 1997 roku zryczałtowane formy opodatkowania podatkiem dochodowym uregulowane były w stosownych rozporządzeniach. Wejście w życie Konstytucji, a zwłaszcza art. 217, z którego wynika, że wszystkie istotne elementy konstrukcji podatku powinny być uregulowane w ustawie, spowodowało zastąpienie dotychczasowych rozporządzeń ustawą z dnia 20. listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 ze zm.). W ustawie tej uregulowana jest karta podatkowa, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych i ryczałt od przychodów osób duchownych.

Należy podkreślić, że nie są to odrębne podatki, a jedynie zryczałtowane (uproszczone) formy opłacania podatku dochodowego. Przychodów objętych tą formą opodatkowania nie łączy się z przychodami, od których opłaca się podatek dochodowy na ogólnych zasadach. Cechą charakterystyczną tych form opodatkowania dochodu jest to, że podatnik może je uzyskać na wniosek złożony w urzędzie skarbowym (za wyjątkiem ryczałtu od przychodów osób duchownych). Nie mają one zatem charakteru obligatoryjnego, co do niedawna charakteryzowało ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Podatnik prowadzący działalność gospodarczą, który nie ubiega się o żadną z form uproszczonych, opłaca podatek dochodowy na zasadach ogólnych. Sprowadza

się to do tego, że prowadzi podatkową księgę przychodów i rozchodów lub księgi rachunkowe i płaci podatek wyliczony na podstawie stawek wynikających ze skali podatkowej, chyba że wybierze opodatkowanie wg stawki liniowej wynoszącej 19%. Zasady ogólne opłacania podatku dochodowego przez przedsiębiorców charakteryzują się koniecznością prowadzenia ksiąg podatkowych, opłacania zaliczek i składania zeznań podatkowych, gdzie wyliczany jest podatek albo w oparciu o skalę podatkową albo też według stawki liniowej (19%). Obok zasad ogólnych opłacania podatku, które powinny być regułą, ustawodawca przewidział uproszczone sposoby opłacania podatku dochodowego. Zasadniczym celem ich wprowadzenia jest fakt, że nie wszyscy podatnicy z uwagi na wiek, wykształcenie, charakter i skalę prowadzonej działalności gospodarczej powinni podlegać rygorom prowadzenia dokumentacji podatkowej, składania deklaracji, wyliczania zaliczek na podatek. Stąd też uproszczone formy opłacania podatku dochodowego powinny być uzupełnieniem zasad ogólnych, skierowanym do podatników, którzy z różnych powodów nie są w stanie podołać tym zasadom.

3.2. Karta podatkowa

Karta podatkowa, co należy podkreślić, jest dochodem budżetów gmin (ale z uwagi na to, że wszystkie formy zryczałtowane zostały od początku 1999 r. uregulowane jedną ustawą, świadczenie to jest omówione w rozdziale obejmującym podatki państwowe). Na samym początku należy stwierdzić, o czym już była mowa wyżej, że karta podatkowa nie jest podatkiem, a jedynie formą uproszczoną opłacania podatku dochodowego przez określonych w tej ustawie podatników. Podatnicy płacący kartę podatkową nie są już (od 2002 r.) zwolnieni z podatku od towarów i usług. Płacą również na ogólnych zasadach podatek akcyzowy i inne podatki związane z wykonywaną przez nich działalnością (np. podatek od nieruchomości i od środków transportowych). Jeżeli podatnicy płacący kartą podatkową osiągają inne dochody (np. ze stosunku pracy), to dochody te nie są objęte kartą i należy od nich zapłacić podatek dochodowy na ogólnych zasadach. Dochody objęte kartą podatkową nie są łączone z innymi dochodami podatnika.

Z opodatkowania w formie karty podatkowej mogą korzystać osoby fizyczne i spółki cywilne osób fizycznych (z wyłączeniem pewnych rodzajów działalności), które prowadzą jeden z rodzajów działalności wymienionych w rozporządzeniu. Są to następujące rodzaje działalności:

1) działalność usługowo–wytwórcza. W załączniku nr 3 do ustawy wymienionych jest 95 rodzajów usług, których wykonywanie uprawnia do opodatkowania w formie karty podatkowej. Przykładowo można podać, że są to usługi z zakresu mechaniki i elektromechaniki pojazdowej, ślusarstwa, tapicerstwa, krawiectwa, fryzjerstwa, introligatorstwa, szklarstwa, robót budowlanych, prowadzenie parkingów itp.,
2) handel detaliczny artykułami spożywczymi, rolnymi i ogrodniczymi,
3) handel detaliczny artykułami przemysłowymi,
4) gastronomia (jeśli nie jest prowadzona sprzedaż alkoholu),
5) w zakresie usług transportowych wykonywanych przy użyciu jednego pojazdu,
6) usługi rozrywkowe takie jak np. automaty zręcznościowe, karuzele, imprezy samochodowe, strzelnice, kolejki torowe,
7) w zakresie sprzedaży posiłków domowych w mieszkaniach, jeżeli nie jest prowadzona sprzedaż alkoholu,
8) w wolnych zawodach – świadczenie usług w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego (lekarz, felczer, technik dentystyczny, pielęgniarka, położna),
9) świadczenie usług weterynaryjnych,
10) opieka domowa nad dziećmi i osobami chorymi,
11) usługi edukacyjne w zakresie udzielania lekcji na godziny.

Kartą podatkową mogą być objęci tylko ci podatnicy, którzy wykonują wymieniony rodzaj działalności i ponadto:

– złożą wniosek o opodatkowanie w formie karty podatkowej, w terminie do 20. stycznia roku podatkowego. Podatnik, który rozpoczął wykonywanie działalności w ciągu roku, powinien złożyć wniosek przed rozpoczęciem tej działalności. Jeżeli po-

datnik do 20. stycznia roku podatkowego nie zgłosi w urzędzie skarbowym zaprzestania działalności opodatkowanie w formie karty, to automatycznie – bez jego wniosku – karta przechodzi na rok następny,

- nie prowadzą, poza działalnością objętą kartą, innej pozarolniczej działalności gospodarczej,
- małżonek podatnika nie wykonuje działalności gospodarczej w tym samym zakresie,
- przy prowadzeniu działalności nie korzystają zarówno z usług osób nie zatrudnionych przez siebie na podstawie umowy o pracę, jak i z innych zakładów lub przedsiębiorstw, chyba że chodzi o usługi specjalistyczne,
- łączne zatrudnienie nie przekracza stanu zatrudnienia określonego w ustawie dla danego rodzaju działalności. Nie stanowi przeszkody do opodatkowania w formie karty podatkowej dodatkowe zatrudnienie członków rodziny podatnika pozostających we wspólnym gospodarstwie domowym, osób zatrudnionych w celu nauki zawodu (do 3. osób), pracowników zatrudnionych wyłącznie przy sprzedaży wyrobów, przyjmowaniu zleceń na usługi, prowadzeniu księgowości, utrzymaniu czystości, kierowców – pod warunkiem, że podatnik określi na piśmie zakres ich czynności. Nie wlicza się do dopuszczalnej liczby pracowników również bezrobotnych absolwentów zatrudnionych w celu odbycia stażu (maks. 4 osoby) i zarejestrowanych w urzędzie przez okres co najmniej 6 miesięcy (do 3. osób).

Wysokość karty podatkowej wynika z tabel stanowiących załącznik nr 3 do ustawy, gdzie przy każdym rodzaju działalności podana jest stawka miesięczna karty. Wysokość stawki jest zależna od ilości zatrudnionych pracowników i – w niektórych przypadkach – od liczby mieszkańców w miejscowości, w której prowadzona jest działalność, ilości godzin świadczonych usług, liczby urządzeń itp. Stawka karty właściwa dla podatnika prowadzącego określony we wniosku o opodatkowanie w tej formie rodzaj działalności gospodarczej, wynika z decyzji naczelnika urzędu skarbowego wydawanej na każdy rok podatkowy. Tak więc karta podatkowa jest przyznawana i ustalana jest jej

wysokość we wspomnianej decyzji. Podatnik jest uprawniony do zrzeczenia się opodatkowania w formie karty w ciągu 14. dni od doręczenia mu decyzji określającej stawkę. W razie zrzeczenia się karty podatkowej podatnik jest zobowiązany do zaprowadzenia ksiąg podatkowych i opłacania podatku na zasadach ogólnych lub – o ile spełnia warunki – płacić ryczałt od przychodów ewidencjonowanych.

Od karty podatkowej wynikającej z decyzji organu podatkowego podatnik odlicza zapłacone składki na powszechne ubezpieczenia zdrowotne; nie więcej jednak niż 7,75% podstawy wymiaru tej składki. O wysokości odliczonej składki na ubezpieczenia zdrowotne podatnik jest zobowiązany powiadomić urząd skarbowy do 31. stycznia roku następującego po roku podatkowym.

Podatnicy opłacają kartę podatkową bez wezwania w terminie do 7 dnia miesiąca za miesiąc ubiegły, a za miesiąc grudzień w terminie do 28 grudnia roku podatkowego. Płacąc kartę podatkową podatnicy nie muszą wypełniać żadnych deklaracji ani zeznań. Są oni zobowiązani do powiadamiania urzędu skarbowego o wszelkich zmianach, które rzutują na warunki opodatkowania w formie karty i na jej wysokość. Niedopełnienie tego wymogu jest zagrożone utratą uprawnień do opodatkowania w formie karty.

Podatnicy opodatkowani podatkiem dochodowym w formie karty podatkowej nie muszą prowadzić żadnych ksiąg podatkowych, składać deklaracji ani zeznań podatkowych. Nie muszą też wpłacać zaliczek na podatek dochodowy. Jeżeli zatrudniają pracowników, to są zobowiązani do prowadzenia poświadczonej w urzędzie skarbowym książki ewidencji zatrudnienia. Muszą też prowadzić karty przychodów (indywidualne karty wynagrodzeń) oraz ewidencję obrotu na potrzeby podatku od towarów i usług. Podatnicy objęci kartą są zobowiązani – na ogólnych zasadach – do wystawiania i przechowywania rachunków stwierdzających sprzedaż ich towaru lub usług.

3.3. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych

Ta forma zryczałtowanego podatku dochodowego została wprowadzona w 1994 r. rozporządzeniem ministra Finansów z dnia 23. grudnia 1993 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od

przychodów osób fizycznych i wywołała wiele kontrowersji. Miała ona do końca 2003 r. – w odróżnieniu od karty podatkowej – obligatoryjny charakter. Podatnicy rozpoczynający działalność gospodarczą na mocy ustawy rozpoczynali opłacanie podatku dochodowego w tej formie, chyba że zrzekli się jej do dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia działalności lub do 20. stycznia roku podatkowego w przypadku, gdy prowadzili już działalność gospodarczą. Jeżeli tego nie zrobili, to byli „skazani" na opłacanie podatku w tej formie, co nie w każdym przypadku było korzystne. Była to sytuacja nienormalna, ponieważ podatnicy byli z mocy prawa objęci uproszczoną, a nie ogólną procedurą opłacania podatku dochodowego. Obecnie, o czym już była mowa, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych można uzyskać poprzez złożenie stosownego oświadczenia. Pisemne oświadczenie o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu podatnik jest zobowiązany złożyć do 20. stycznia roku podatkowego, a jeżeli rozpoczyna działalność w trakcie roku – do dnia poprzedzającego rozpoczęcia działalności. Jeżeli podatnik nie zgłosi do 20. stycznia likwidacji działalności gospodarczej lub nie dokona wyboru innej formy opodatkowania (zasady ogólne, karta podatkowa) uważa się, że nadal prowadzi działalność opodatkowaną w formie ryczałtów od przychodów ewidencjonowanych.

Opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym podlegają osoby fizyczne i spółki cywilne oraz jawne osób fizycznych osiągające przychody z działalności gospodarczej, jeżeli w roku poprzedzającym rok podatkowy:

- uzyskali przychody z tej działalności prowadzonej wyłącznie samodzielnie w wysokości nie przekraczającej kwoty 250 000 euro lub,
- uzyskali przychody wyłącznie z tytułu udziału w spółce, a suma przychodów wspólników spółki z tej działalności nie przekroczyła kwoty 250 000 euro. Jeżeli przychody za rok ubiegły przekroczyły ww. kwoty, podatnicy są opodatkowani na zasadach ogólnych i prowadzą podatkową księgę przychodów albo pełną księgowość.

Opodatkowaniu w formie ryczałtu ewidencjonowanego podlega też osiąganie przychodów z najmu i dzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze. Wszyscy podatnicy osiągający tego typu docho-

du, poczynając od 2005 roku, mogą płacić od nich podatek w omawianej formie.

Podatek w formie ryczałtu mogą opłacać – bez względu na wysokość przychodów – podatnicy, którzy rozpoczęli wykonywanie działalności gospodarczej w danym roku podatkowym. Po wybraniu tej formy opodatkowania są oni zobowiązani do płacenia podatku zryczałtowanego do końca roku, nawet wówczas, gdy ich przychody przekroczą 250 000 euro. Dopiero od roku następnego – o ile ich przychód przekroczy tę kwotę – będą mogli być opodatkowani podatkiem dochodowym na ogólnych zasadach.

Podatku dochodowego w tej formie nie muszą opłacać, poza podatnikami już objętymi innymi formami ryczałtu, m.in. następujące kategorie podatników:

1) osiągający w całości lub części przychody z tytułu:
   a) prowadzenia aptek,
   b) wykonywania wolnych zawodów (mogą jednak z tej formy korzystać lekarze, weterynarze, pielęgniarki, tłumacze, nauczyciele),
   c) działalności w zakresie udzielania pożyczek pod zastaw (prowadzenia lombardów),
   d) działalności w zakresie kupna i sprzedaży dewiz i wartości dewizowych,
2) wytwarzających wyroby opodatkowane podatkiem akcyzowym,
3) świadczący usługi wymienione w załączniku nr 2 do ustawy (np. usługi pośrednictwa w sprzedaży towarów, usługi architektoniczne, prawnicze, pośrednictwa finansowego, edukacyjne).

Podstawą opodatkowania w omawianym ryczałcie jest przychód wykazany przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji, bez pomniejszania o koszty prowadzonej działalności. Podatnik jest zobowiązany do wykazywania kwot uzyskanych z poszczególnych rodzajów działalności, do której zastosowanie znajdują poszczególne stawki ryczałtu. Przychód tak ustalony może być pomniejszany o stratę (osiągniętą przed przejściem na ryczałt) na zasadach określonych w ustawie

o podatku dochodowym od osób fizycznych. Można też odliczyć od przychodu wydatki m.in. na spłatę odsetek od kredytów mieszkaniowych, darowizny na działalność pożytku publicznego i kultu religijnego (do 6% przychodu), wydatki rehabilitacyjne, składki na ubezpieczenia społeczne. Podatnik będący na omawianym ryczałcie korzysta więc z takich samych ulg, jak opodatkowany na zasadach ogólnych. Odliczeń tych jednak dokonuje od przychodu, a nie dochodu, tak jak robi to podatnik prowadzący księgi podatkowe.

Stawki zryczałtowanego podatku dochodowego – inaczej niż w karcie podatkowej – mają postać stawki procentowej, stałej, odnoszonej do przychodu z prowadzonej działalności. Upodabnia to ten ryczałt do podatku obrotowego. Stawki zryczałtowanego podatku dochodowego wynoszą:

- 20% – od przychodów osiąganych w zakresie wolnych zawodów (lekarze, pielęgniarki, tłumacze, nauczyciele, technicy dentystyczni),
- 17% – od przychodów ze świadczenia usług hotelowych, parkingowych, wynajmu samochodów osobowych, pośrednictwa w handlu hurtowym,
- 8,5% – m.in. od działalności usługowej, w tym gastronomicznej w zakresie przychodów ze sprzedaży napojów o zawartości powyżej 1,5% alkoholu, prowadzenia przedszkoli, ogrodów botanicznych i zoologicznych, kolporterów prasy, oraz przychodu z dzierżawy i najmu do kwoty stanowiącej równowartość 4000 euro. Od nadwyżki ponad tę kwotę ryczałt wynosi 20% przychodów;
- 5,5% – m.in. z działalności wytwórczej, usługowej w zakresie budownictwa, usług przewozu ładunków taborem samochodowym o ładowności pow. 2 ton, sprzedaży biletów komunikacji miejskiej, znaków opłaty skarbowej, znaczków pocztowych,
- 3,0% – m.in. od działalności handlowej, usług gastronomicznych (z wyjątkiem sprzedaży napojów o zawartości pow. 1,5% alkoholu), odpłatnego zbycia ruchomych składników majątku stanowiącego środek trwały.

Specyficzna stawka ryczałtu znajduje zastosowanie w przypadku nie prowadzenia lub prowadzenia ewidencji przychodu bez zachowania warunków do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym. W takim przypadku organ podatkowy ustala wartość nie zaewidencjonowanego przychodu (w tym również w drodze oszacowania) i określa od tej kwoty ryczałt w wysokości pięciokrotności właściwej stawki, nie więcej jednak niż 75% przychodu.

Kwota ryczałtu ustalona przy zastosowaniu ww. stawek ulega w pierwszej kolejności obniżeniu o kwotę składki na powszechne ubezpieczenia zdrowotne, a następnie może być obniżona o wpłatę na rzecz organizacji pożytku publicznego w maksymalnej wysokości 1% przychodu.

Podatnicy objęci tą formą ryczałtu są zobowiązani do prowadzenia ewidencji przychodów według ustalonego wzoru, która jest podstawą do ustalenia przychodów z określonego rodzaju działalności i zastosowania właściwej stawki. Przychody z udziału w spółce w odniesieniu do każdego wspólnika określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku, a gdy te udziały nie są określone, przyjmuje się, że są one równe. Na takich samych zasadach ustala się przychody osiągane przez małżonków, między którymi istnieje wspólność majątkowa, chyba że złożą pisemne oświadczenie o opodatkowaniu całości przychodów przez jednego z nich.

Oprócz ewidencji przychodu podatnicy powinni sporządzić wykaz środków trwałych, ewidencję wyposażenia oraz posiadać i przechowywać dowody zakupu towarów. Prowadzenie ewidencji przychodu może być zlecone – podobnie jak podatkowej księgi przychodów i rozchodów – dla biura rachunkowego. Obliczony na podstawie ewidencji zryczałtowany podatek dochodowy powinien być wpłacony na rachunek urzędu skarbowego w terminie do 20. dnia miesiąca za miesiąc poprzedni, a za grudzień w terminie złożenia zeznania. Zeznanie roczne powinno być złożone do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym. Jeżeli podatnik nie złożył zeznania, albo są wątpliwości co do jego poprawności naczelnik urzędu skarbowego określa wysokość ryczałtu w formie decyzji.

Podatnicy opłacający ryczałt mogą korzystać z identycznych udogodnień jak podatnicy płacący podatek na zasadach ogólnych przy roz-

liczaniu się z urzędem skarbowym. Przysługuje im możliwość opłacania ryczałtu za okresy kwartalne i roczny okres zwolnienia z płacenia ryczałtu w przypadku rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej po raz pierwszy.

3.4. Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych

Zdecydowanie mniejsze znaczenie od przedstawionych wyżej form uproszczonych opłacania podatku dochodowego (tj. karty podatkowej i ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych) ma zryczałtowany podatek od przychodów osób duchownych. Obciąża ona duchownych wszystkich wyznań osiągających przychody z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim. Stawki tego ryczałtu zostały ustalone dla proboszczów i wikariuszy w odpowiednich tabelach zamieszczonych na końcu powołanej ustawy o ryczałtach podatkowych. Mają one charakter stawek kwartalnych, kwotowych, uzależnionych od liczby mieszkańców danej parafii. Kwota ryczałtu jest ustalana w drodze decyzji urzędu skarbowego, odrębnie na każdy rok podatkowy. Kwota ryczałtu wynikająca z decyzji podlega obniżeniu o składki na powszechne ubezpieczenia zdrowotne. Ryczałt jest opłacany do 20. dnia miesiąca po upływie kwartału, a za czwarty kwartał do 28. grudnia roku podatkowego. Osoby duchowne opłacające ryczałt są zwolnione od składania zeznania o wysokości osiągniętego przychodu z działalności objętej ryczałtem.

Istnieje możliwość zrzeczenia się wspomnianego ryczałtu i opodatkowania tych przychodów na zasadach ogólnych (księga przychodów i rozchodów, deklaracje, zeznania). Zrzeczenia się należy dokonać do 20. stycznia roku podatkowego lub do dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia pełnienia funkcji o charakterze duszpasterskim, poprzez złożenie stosownego oświadczenia w urzędzie skarbowym.

Osoby duchowne wówczas, gdy uzyskują dochody ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych są zobowiązane do płacenia podatku dochodowego na identycznych zasadach jak inne osoby uzyskujące tego typu dochody. W przypadku osiągania przez te osoby dochodów z innych źródeł niż wyżej wskazane znajduje zastosowanie art. 13 pkt

3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z tym przepisem przychody te traktowane są jako uzyskane z działalności wykonywanej osobiście. Podlegają one łączeniu z dochodami z innych źródeł (np. ze stosunku pracy) i płacony jest od nich podatek wg stawek zawartych w skali podatkowej.

4. Podatek dochodowy od osób prawnych

4.1. Uwagi ogólne

Podatek dochodowy od osób prawnych jest uregulowany w ustawie z dnia 15. lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) Ustawa, pomimo wielokrotnych zmian i zapowiedzi gruntownych reform, nadal reguluje zasadnicze elementy konstrukcji tego podatku. Aktualnie w aktach wykonawczych normowane są jedynie szczegółowe zagadnienia, nie rzutujące na podstawowe uprawnienia i obowiązki podatników. Jest to pozytywne zjawisko, wymuszone niejako przez postanowienia Konstytucji. Wszystkie ważne z uwagi na prawa i obowiązki podatnika regulacje zawarte są w ustawie, a nie w przepisach niższej rangi. Ubocznym efektem tego zjawiska jest (co już było sygnalizowane przy omawianiu podatku dochodowego od osób fizycznych) gwałtowne rozszerzenie zakresu, a przez to i objętości ustawy. Akt ten staję się mało czytelny dla podatnika, a przez to wywołujący liczne problemy interpretacyjne.

4.2. Podmiot podatku

Podatnikami podatku są nie tylko osoby prawne, ale również jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej (z wyjątkiem spółek cywilnych, jawnych, partnerskich, komandytowych i komandytowo–akcyjnych). Wspólnicy tych spółek opłacają podatek dochodowy od osób fizycznych[8].

Osoba prawna jest jednostką organizacyjną będącą samodzielnym podmiotem praw i obowiązków w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego. Osobowość prawną jednostki te uzyskują z mocy ustawy

8 W wyjątkowych sytuacjach spółki nie posiadające osobowości prawnej mogą być podatnikiem – zob. art. 1 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

lub po dokonaniu wpisu do właściwego rejestru (np. Krajowy Rejestr Sądowy). Osobami prawnymi są m.in. przedsiębiorstwa państwowe, banki państwowe, spółki prawa handlowego, spółdzielnie, organizacje społeczne (z wyjątkiem stowarzyszeń zwykłych), związki zawodowe, fundacje, partie polityczne itp. Podatnikiem podatku jest osoba prawna, a nie jej poszczególne oddziały lub innego rodzaju jednostki wewnętrznej struktury organizacyjnej.

Jednostkami organizacyjnymi nie posiadającymi osobowości prawnej, które podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym dla osób prawnych są m.in. gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, zakłady budżetowe, różnego rodzaju komitety powoływane przez mieszkańców osiedla, wsi, przedstawicielstwa osób zagranicznych.

Podatnikami tego podatku mogą być także podatkowe grupy kapitałowe, które powstają na podstawie notarialnej umowy zawartej przez co najmniej dwie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjne. Grupa kapitałowa, aby mogła być zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego w formie decyzji musi spełniać ustawowo określone warunki. Najważniejsze z nich to:

- spółki muszą mieć siedzibę na terytorium RP,
- przeciętny kapitał zakładowy przypadający na każdą ze spółek nie może być niższy niż 1000 000 zł,
- spółka dominująca musi posiadać bezpośredni 95% udział w kapitale zakładowym spółek zależnych,
- w spółkach tworzących grupę nie występują zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa,
- podatkowa grupa kapitałowa osiągnie za każdy rok podatkowy udział dochodów w przychodach w wysokości co najmniej 3%.

Spełniające te warunki spółki mogą rozliczać się na takiej zasadzie, że płacą podatek od dochodu stanowiącego nadwyżkę sumy dochodów wszystkich spółek tworzących grupę nad sumą ich strat. Podatek oraz zaliczki opłaca jedna ze spółek określona w umowie jako reprezentująca pozostałe. Spółki tworzące podatkową grupę kapitałową odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego należnego za okres obowiązywania umowy. Warto podkreślić, że spółki

tworzące grupę są zwolnione od podatku dochodowego z tytuły dywidend i innych przychodów uzyskiwanych z tytułu udziału w zyskach spółek wchodzących w skład grupy kapitałowej.

Podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są nie tylko te podmioty, które prowadzą typową działalność gospodarczą i uzyskują z tego tytułu przychody. Podatek opłacają również osoby i jednostki, które nie prowadzą żadnej działalności gospodarczej, ale uzyskują dochody z takich źródeł jak np. kapitały pieniężne, nieruchomości, darowizny i subwencje.

Jeżeli podatnik ma siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, to podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Natomiast podatnik nie mający siedziby lub zarządu na terytorium Polski podlega opodatkowaniu tylko od dochodów uzyskanych w Polsce. Jest to rozwiązanie analogiczne do występującego w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieograniczonego i ograniczonego obowiązku podatkowego.

W podatku dochodowym od osób prawnych występują zwolnienia o charakterze podmiotowym, których w zasadzie nie ma w podatku dochodowym od osób fizycznych. Zwolnione od podatku są następujące osoby:

1) Skarb Państwa,
2) Narodowy Bank Polski,
3) jednostki budżetowe (z pewnymi wyjątkami),
4) fundusze celowe utworzone na podstawie odrębnych ustaw, chyba że przepisy tych ustaw stanowią inaczej,
5) przedsiębiorstwa międzynarodowe i inne jednostki gospodarcze utworzone przez organ administracji państwowej wspólnie z innymi państwami na podstawie porozumienia lub umowy, chyba że porozumienia te lub umowy stanowią inaczej,
6) jednostki samorządu terytorialnego w zakresie dochodów własnych,
7) Agencje Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa,
8) Agencje Rynku Rolnego,
9) fundusze inwestycyjne i emerytalne,

10) Zakład Ubezpieczeń Społecznych,

11) Agencja Własności Rolnej Skarbu Państwa.

4.3. Przedmiot podatku

Przedmiotem podatku jest dochód rozumiany jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Nie ma przy tym znaczenia z jakich źródeł dochód ten został osiągnięty, co odróżnia omawiany podatek od podatku dochodowego od osób fizycznych. Wszelkie dochody opodatkowane podatkiem dochodowy od osób prawnych są opodatkowane na takich samych zasadach (koszty, stawka, zasady ustalania).

Podatnik ma możliwość odliczenia od przychodów wszelkich kosztów ich uzyskania – pod tym jednak warunkiem, że mają one bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma bądź też może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. Rodzaje wydatków, których nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów określono w art. 16 ustawy, gdzie znajduje się enumeratywne wyliczenie przeszło 60 rodzajów tego typu wydatków. Są to przykładowo wydatki na zakup środków trwałych, na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów albo akcji w spółce (są one kosztem przy zbyciu tych udziałów, wkładów i akcji), wydatki na spłatę pożyczek i kredytów, darowizny i ofiary wszelkiego rodzaju, grzywny i kary pieniężne. Katalog wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów ma bardzo drobiazgowy i kazuistyczny charakter. Przy częstych zmianach tych regulacji (spowodowanych m.in. ich niskim poziomem legislacyjnym) podatnicy mają duże trudności z poprawnym wykazywaniem kosztów uzyskania przychodów. W podatku dochodowym od osób prawnych nie występują koszty zryczałtowane, co jest charakterystyczne dla podatku dochodowego od osób fizycznych.

W przypadku, gdy koszty uzyskania przychodu są wyższe od sumy przychodów powstaje strata, która może pomniejszyć dochód osiągnięty w kolejnych latach podatkowych. O wysokość straty można obniżyć dochód w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach

podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% tej straty.

Poza dochodem, przedmiotem podatku dochodowego od osób prawnych w określonych sytuacjach, jest również przychód. Podatek obciąża przychód podatników nie mających siedziby lub zarządu w Polsce z tytułu praw autorskich, prawa do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego i za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej. Podatek od tych rodzajów przychodów pobiera się w wysokości 20%.

Również przychód jest przedmiotem omawianego podatku w odniesieniu do dywidend oraz innego rodzaju przychodów z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych mających siedzibę na terytorium Polski. Podatek obciążający ww. przychody został ustalony w wysokości 19% przychodu.

Podatnicy, którzy nie mają w Polsce siedziby ani zarządu są zobowiązani do płacenia podatku w formie ryczałtu:

1) od przychodów z tytułu należnych opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych – w wysokości 10% tych przychodów,
2) od przychodów uzyskanych w Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej – w wysokości 10% tych przychodów,

4.4. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym (poza wyżej przedstawionymi wyjątkami, gdzie stawki podatku odnosi się do przychodu) stanowi dochód ustalony na podstawie prowadzonych przez podatnika ksiąg rachunkowych. Jeżeli nie ma możliwości ustalenia dochodu podlegającego opodatkowaniu na podstawie ksiąg, dochód może

być ustalany w drodze oszacowania. Ta metoda ustalania podstawy opodatkowania znajduje swoje zastosowanie zwłaszcza wówczas, gdy podatnik pozostający w związku gospodarczym z osobą mającą siedzibę za granicą (powiązania kapitałowe) przerzuca na tą osobę część swoich dochodów lub swoje dochody przerzuca na podatnika, który korzysta z ulg lub zwolnień od podatku dochodowego, a przez to unika opodatkowania tych dochodów. Metoda szacunkowa ustalania dochodu jest stosowana do podatnika, który wykonuje świadczenia dla innego podatnika na warunkach rażąco korzystniejszych i odbiegających od ogólnie stosowanych z uwagi na powiązania z inną firmą.

Dochód stanowiący podstawę opodatkowania może być zmniejszony poprzez odliczenie określonych w art. 18 ust. 1 ustawy wydatków w formie:

1) darowizn na cele użyteczności publicznej organizacjom prowadzącym działalność pożytku publicznego oraz kultu religijnego – w łącznej wysokości nie przekraczającej 10% dochodu rocznego,
2) 20% kwoty kredytów (pożyczek) umorzonych w związku z realizacją programu restrukturyzacji, zakwalifikowanych do straconych kredytów i zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. Odliczenie te może być stosowane jedynie przez banki.

Jak widać wykaz odliczeń od dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania jest znacznie zawężony w stosunku do analogicznego wykazu występującego w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych. Wynika to po części ze specyfiki struktury organizacyjno–prawnej podatników omawianego podatku. Natomiast zastanawiać może, jakie powody zadecydowały o tym, że osoby fizyczne mogą odliczyć od dochodu wydatki na rzecz organizacji pożytku publicznego i kultu religijnego jedynie do wysokości 6% dochodu, kiedy na te same cele osoby prawne mogą przeznaczyć 10% dochodu. Wydaje się, że w obu podatkach wysokość odliczenia powinna być taka sama. Jest to kolejny przykład niepotrzebnego różnicowania zasad opodatkowania dochodu w oparciu o kryterium podmiotowe.

4.5. Stawki podatku

Podstawowa stawka podatku dochodowego od osób prawnych ma charakter procentowy, liniowy i wynosi 19% podstawy opodatkowania. W ciągu kilku ostatnich lat stawka ta została zdecydowanie obniżona (w 1996 r. wynosiła 40%), co nie odbiło się na spadku wpływów uzyskiwanych z tego świadczenia. Uzasadnia to twierdzenia, że zmniejszanie wysokości obciążenia (zwłaszcza dochodu) jest prawidłowym kierunkiem racjonalizacji polskiego systemu podatkowego. W tym też kierunku powinny pójść zmiany skali podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych, gdzie maksymalna stawka wynosi 40% podstawy opodatkowania. Dobrze się stało, ze Trybunał Konstytucyjny skutecznie zakwestionował legalność wprowadzenia, poczynając od 2005 r., 50% stawki podatku dochodowego od osób fizycznych[9]. Było to nieprzemyślane rozwiązanie, które nie miało uzasadnienia ekonomicznego a jedynie polityczne.

Stawka równa 20% przychodu występuje przy zryczałtowanych formach opodatkowania. Przychody opodatkowane ryczałtowo zostały przedstawione wcześniej przy omawianiu przedmiotu podatku.

Specyficzna stawka zryczałtowana, wynosząca 10%, jest stosowana do opłat uzyskiwanych na terytorium Polski przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi morskiej i powietrznej.

Przychody podatników z dywidend oraz innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych są opodatkowane stawką 19%. Kwotę podatku od dywidend pobranego przez płatnika podatnik ma prawo odliczyć od podatku z innych źródeł przychodów. W razie braku możliwości odliczenia (np. za niska kwota podatku płaconego na zasadach ogólnych) kwotę podatku od dywidend odlicza się w następnych latach podatkowych. W tym miejscu warto zauważyć, że z możliwości odliczenia podatku od dywidend nie mogą korzystać osoby fizyczne. Podatek ten nie jest im rekompensowany w żaden sposób.

Specyficzna stawka znajduje zastosowanie do podatników powiązanych organizacyjnie i kapitałowo, którzy w wyniku tych powiązań zaniżają dochód i podatek dochodowy. Wynosi ona 50% różnicy po-

9 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lutego 2005 r. (K 48/04).

między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez organy podatkowe.

4.6. Ulgi i zwolnienia

Ważne miejsce w konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych zajmują zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe. Te pierwsze są przedstawione we wcześniejszych punktach niniejszej części podręcznika. Jako przykład zwolnień przedmiotowych można wymienić:

1) dochody z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego;
2) dochody podatników – z wyłączeniem przedsiębiorstw państwowych, spółdzielni oraz spółek, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo–techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej inwalidów oraz kultu religijnego – w części wydatkowanej w roku podatkowym na te cele, lub w roku po nim następującym;
3) dochody kościelnych osób prawnych:
   a) z niegospodarczej działalności statutowej,
   b) z pozostałej działalności – w części wydatkowanej w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na cele: kultu religijnego, oświatowo–wychowawcze, naukowe, kulturalne, charytatywno–opiekuńcze oraz na konserwację zabytków, prowadzenie punktów katechetycznych, inwestycje sakralne w zakresie: budowy, rozbudowy i odbudowy kościołów oraz kaplic, adaptację innych budynków na cele sakralne, a także innych inwestycji przeznaczonych na punkty katechetyczne i zakłady charytatywno–opiekuńcze,
4) dochody związków zawodowych, organizacji pracodawców i partii politycznych, działających na podstawie odrębnych

ustaw – w części wydatkowanej w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na cele statutowe;

5) dochody z tytułu prowadzenia szkół w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – w części wydatkowanej na cele szkoły w roku podatkowym lub w roku po nim następującym;

7) dochody narodowych funduszy inwestycyjnych, pochodzące z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych;

8) dochody ze składek członków organizacji politycznych, społecznych i zawodowych – w części nieprzeznaczonej na działalność gospodarczą;

9) dochody podatników z działalności pozarolniczej, w tym z działów specjalnych produkcji rolnej – w części przeznaczonej na działalność rolniczą, jeżeli udział przychodów z działalności rolniczej stanowi co najmniej 60% przychodów osiągniętych ze wszystkich rodzajów działalności;

10) dopłaty bezpośrednie stosowane w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej.

Podane przykładowe wyliczenie rodzaju zwolnień od podatku wskazuje na to, że katalog tych zwolnień nie stanowi rozwiązania systemowego. Jest to zbiór wprowadzonych w różnych latach zwolnień, których zasadności stosowania już dziś nikt nie rozważa. Zbiór ten nadal jest modyfikowany, bardzo często na zasadzie targów politycznych, które mają na celu zdobycie punktów w rankingu popularności partii. Ten sposób normowania zwolnień prowadzi do efektu widocznego w art. 17 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, gdzie trudno jest odnaleźć sensowne kryteria decydujące o wprowadzeniu niektórych zwolnień. Znakomicie lepszym rozwiązaniem niż ciągłe modyfikowanie zwolnień przedmiotowych jest ich drastyczne ograniczenie przy jednoczesnym zmniejszeniu stawki podatkowej.

4.7. Tryb i warunki płatności

Podatek dochodowy od osób prawnych jest płacony w formie miesięcznych zaliczek, których wysokość jest równa różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu od początku roku a sumą zaliczek za-

płaconych za poprzednie miesiące. Zaliczki wynikające ze stosownych deklaracji są płacone w terminie do 20. dnia miesiąca za miesiąc poprzedni. Istnieje również uproszczony sposób wpłacania zaliczek. Podatnicy mogą, bez obowiązku składania deklaracji miesięcznych, wpłacać zaliczki w wysokości 1/12 podatku należnego, wskazanego w roku poprzednim. Opłacanie zaliczek w tej formie wymaga pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego i stosowania jej przez cały rok podatkowy.

Podatnicy będący małymi przedsiębiorcami, w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, są przez rok zwolnieni od składania deklaracji i opłacania zaliczek na podatek. Chcąc skorzystać z tego uprawnienia muszą złożyć stosowne oświadczenie w urzędzie skarbowym. Podatek za okres objęty zwolnieniem doliczają w ciągu 5. lat (po 20%) do podatku płaconego za dany rok podatkowy.

Ostateczne rozliczenie podatku następuje w zeznaniu rocznym. Zeznanie roczne o wysokości osiągniętego dochodu lub poniesionej straty należy złożyć do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić należny podatek.

W tym miejscu musimy wskazać na specyficzne określenie roku podatkowego w omawianym podatku. Rok podatkowy w zasadzie pokrywa się z kalendarzowym, chyba że podatnik zawiadomi urząd skarbowy o zmianie tego okresu. Wtedy rokiem podatkowym będzie okres kolejnych pełnych dwunastu miesięcy. Zmiana roku podatkowego jest stosowana najczęściej przez podatników, u których koszty lub przychody nie rozkładają się równomiernie w trakcie roku.

Zryczałtowany podatek dochodowy oraz podatek obciążający przychody jest pobierany przez płatników. Płatnik jest zobowiązany do obliczenia, pobrania i przekazania na rachunek właściwego urzędu skarbowego w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek. Płatnikami podatku są osoby prawne, jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej i osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, którzy wypłacają należności opodatkowane w formie zryczałtowanej lub należności dla których podstawę opodatkowania stanowi przychód.

5. Ocena obowiązującego w Polsce systemu opodatkowania dochodu i kierunki jego zmian

Cechą charakterystyczną polskiego modelu opodatkowania dochodu jest współistnienie dwóch podatków dochodowych, w których decydujące znaczenia ma osoba podatnika. Podatki te różnicują zasady opodatkowania dochodu w zależności od tego, jaki podmiot ten dochód uzyskał – osoba fizyczna czy też osoba prawna. Dochód uzyskiwany z takich samych źródeł przychodów przez osoby fizyczne jest opodatkowany podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a przez osoby prawne – podatkiem dochodowym od osób prawnych. Nie są to identyczne zasady opodatkowania, co budzi zastrzeżenia zwłaszcza w aspekcie opodatkowania dochodu z działalności gospodarczej. W związku z tym od dość dawna formułowane są postulaty wprowadzenia jednego podatku dochodowego obciążającego przedsiębiorców, bez względu na ich strukturę prawno–organizacyjną. Obok podatku od dochodów z działalności gospodarczej funkcjonowałby podatek od dochodów osobistych, przede wszystkim od dochodów z pracy najemnej i działalności wykonywanej osobiście (umowy o dzieło, zlecenia). Zlikwidowałoby to wspomniane różnice w zasadach opodatkowania dochodu z działalności gospodarczej w zależności od tego czy działalność ta prowadzona jest przez osobą fizyczną czy też osobę prawną. Dotyczy to m. in. wysokości stawek podatkowych. Osoby prawne opłacają podatek wg stawki liniowej 19%, a osoby fizyczne wg skali progresywnej (19%, 30% , 40%) lub – o ile wybiorą – stawki liniowej 19%. Osoby prawne mają możliwość odliczenia od podatku płaconego na ogólnych zasadach podatku zapłaconego od dywidend i innych udziałów w zyskach osób prawnych, czego nie mogą zrobić osoby fizyczne. Inaczej też są opodatkowane darowizny dokonywane na rzecz osób prawnych – podatkiem dochodowym, a osób fizycznych – podatkiem od spadków i darowizn. Tych różnic jest znacznie więcej, ale w tym miejscu nie chodzi o ich pełne wyliczenie. Wynikająca z Konstytucji zasada równości wobec prawa wymaga, aby każdy podmiot, bez względu na jego strukturę organizacyjno–prawną, osiągający dochody z takiego samego źródła przychodów, w omawianym przypadku – działalności gospodarczej był opodatkowany na takich samych zasadach. Producent obuwia będący osobą fizyczną, zgodnie z tą zasadą,

powinien mieć takie samo obciążenie podatkowe, jak producent obuwia będący osobą prawną. Jeżeli tak nie jest, to jeden z nich jest dyskryminowany, a przez to ma gorsze warunki prowadzenia działalności, co godzi bezpośrednio w wolny rynek. Wydaje się, że koniecznym jest eliminowanie tego typu różnic – czy to w drodze uchwalenia nowej ustawy o podatku dochodowym od dochodów z działalności gospodarczej, czy też poprzez korektę obowiązujących regulacji.

Polski model opodatkowania dochodu charakteryzuje się nadmierną ilością zwolnień i ulg podatkowych (odliczenia od dochodu i podatku). Nie mają one charakteru systemowego i są bardzo często zmieniane. W zasadzie każda nowa ekipa rządowa rozpoczyna zmiany w systemie podatkowym od modyfikacji obowiązujących w danym momencie zwolnień i ulg. Podatki dochodowe są traktowane jako instrumenty, które powinny być wykorzystywane przy rozwiązywaniu wszystkich bolączek społeczno–gospodarczych. Przy pomocy coraz to nowych odliczeń od dochodu i podatku chce się rozwiązywać problemy budownictwa mieszkaniowego, oświaty, służby zdrowia, ubezpieczeń społecznych, działalności charytatywnej. Nie przynosi to w większości przypadków zakładanych rezultatów, co nie skutkuje jednakże kasowaniem wspomnianych ulg podatkowych. Są ciągle modyfikowane i zastępowane innymi, które również nie przynoszą rezultatów itd. Daję się przy tym zauważyć dużą łatwość we wprowadzaniu do systemu nowych preferencji podatkowych. Są one w wielu przypadkach efektem realizacji zapowiedzi składanych przez polityków w trakcie kampanii wyborczych i nie mają nic wspólnego z racjonalizacją tego elementu konstrukcji podatków dochodowych.

Kolejną cechą charakterystyczną polskiego modelu opodatkowania dochodu jest ciągłe poprawianie (w zasadzie co roku) tekstów pierwotnych ustaw regulujących oba podatki dochodowe. W związku z tym akty te stają się coraz bardziej złożone, trudne w poznaniu i przez to bardzo często niezrozumiałe nie tylko dla podatnika, ale i organów podatkowych. Tendencjom tym trzeba przeciwdziałać poprzez ograniczanie rozbudowanych regulacji zawartych w ustawie. Przykładem tego typu unormowań mogą być przepisy dotyczące amortyzacji. W obu ustawach o podatkach dochodowych są zamieszczone praktycznie identyczne przepisy regulujące amortyzacje majątku. Po co „zaśmie-

cać" obie ustawy przepisami o identycznej treści? Należy zastanowić się nad tym, czy powinny one być zamieszczone w ustawie regulującej podatek dochodowy? Moim zdaniem sensowniejszym rozwiązaniem byłoby ujęcie ich w nowej ustawie poświęconej tylko amortyzacji. „Odchudziłoby" ustawę o podatku dochodowym, a przy tym umożliwiło całościowe ujęcie amortyzacji dla podatników obu podatków dochodowych.

Uporządkowania wymagają też istniejące regulacje dotyczące kosztów uzyskania przychodów. Są to przepisy bardzo rozbudowane i jednocześnie niejasne, co zmusza ustawodawcę do nieustannego ich „doskonalenia". W efekcie ulegają one częstym zmianom oraz zajmują coraz więcej miejsca w ustawie. Brak czytelnych reguł zaliczania w ciężar kosztów określonych wydatków i ciągła ich zmiana skutkuje tym, ze powstaje bardzo dużo problemów interpretacyjnych. Należałoby w sposób radykalny uprościć zasady kwalifikowania do kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez podatnika wydatków.

W Polsce całkowicie wyłączone są z opodatkowania dochody uzyskiwane z działalności rolniczej, za wyjątkiem działów specjalnych produkcji rolnej. Rolnicy, gospodarujący nawet na tysiącach hektarów gruntów, nie są zobowiązani do płacenia podatku od uzyskiwanego przez siebie dochodu. Jedynym ich obciążeniem podatkowym jest podatek rolny, który już dawno przestał pełnić rolę podatku o charakterze przychodowo–dochodowym, co uzasadniało wyłączenie dochodów tej grupy zawodowej z opodatkowania podatkiem dochodowym. Dochód z rolnictwa i leśnictwa powinien być objęty podatkiem dochodowym, co nie wyklucza wprowadzenia specyficznych zasad jego opodatkowania.

Pozytywnym zjawiskiem, które daje się zauważyć w konstrukcji polskich podatków dochodowych, jest rozszerzanie się zakresu stawki liniowej i generalnie zmniejszenie wysokości stawek podatku. Stawka liniowa (proporcjonalna) obowiązuje nie tylko w odniesieniu do podatników podatku dochodowego od osób prawnych, ale również mogą z niej korzystać, po spełnieniu pewnych warunków, podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych. Coraz więcej podatników prowadzących działalność gospodarcza decyduje się na opłacanie podatku dochodowego wg 19% stawki.

Zmniejszenie wysokości stawek jest widoczne w podatku dochodowym od osób prawnych. Podstawowa stawka tego podatku jeszcze w 1996 roku wynosiła 40% podstawy opodatkowania i poczynając od następnego roku była sukcesywnie zmniejszana (w 1997 r. – 38%, 1998 r. – 36%, 1999 r. – 34%, 2000 r. – 30%, 2001 r. – 28%, 2003 r. – 27%). Obecnie wynosi ona 19% i przewiduje się dalsze jej obniżanie. Dzieje się tak dlatego, że zmniejszanie stawki nie pociągnęło za sobą negatywnych zjawisk (np. spadku dochodów budżetowych); wręcz przeciwnie – jest to jeden z istotnych impulsów ożywienia gospodarki. Podobne zjawisko wystąpiło również w innych państwach, które zdecydowały się na radykalne zmniejszenie obciążenia dochodu (Rosja, Litwa, Słowacja). Potwierdza to słuszność formułowanego od dość dawna postulatu zmniejszania w Polsce wysokości obciążenia podatkowego.

Zbyt szeroki jest w Polsce zakres opodatkowania dochodu w formach zryczałtowanych. Formy uproszczone powinny być wyjątkiem od zasad ogólnych. W Polsce do niedawna było na odwrót. Niepokojąco szybko rozwijały się uproszczone formy opodatkowania, co było zwłaszcza widoczne w stosunku do ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Ta forma opodatkowania przekształcała się w podstawowy sposób opłacania podatku przez osoby prowadzące niewielkie firmy. Dlatego w istocie rzeczy przestawali oni płacić podatek dochodowy w czystej postaci od dochodu rozumianego jako różnica pomiędzy przychodami i kosztami na rzecz opodatkowania obrotu. W ten sposób zatracało się wszystkie pozytywne cechy opodatkowania bezpośrednio dochodu, a podatnicy odzwyczajali się od podstawowych obowiązków charakterystycznych dla nowoczesnych systemów podatkowych (prowadzenie ksiąg podatkowych, ewidencjonowanie przychodów i kosztów, składanie zeznań o osiągniętych dochodach itd.). Tak więc nie kwestionując potrzeby istnienia uproszczonych form opodatkowania dochodów należy stwierdzić, że powinny one być stosowane w ograniczonym zakresie, jako uzupełnienie zasad ogólnych. Niepokojące zjawisko rozszerzania się ryczałtowych form opodatkowania uległo zahamowaniu po wprowadzeniu w 2004 roku 19% stawki liniowej od dochodu z działalności gospodarczej. Podatnicy zaczęli dostrzegać atrakcyjność opodatkowania wg tej stawki i rezygnują z opodatkowania zryczałtowanego.

Rozdział VI

OPODATKOWANIE DOCHODÓW W REPUBLICE SŁOWACKIEJ

1. Ewolucja opodatkowania dochodu w Republice Słowackiej w ostatnim dziesięcioleciu

Z dniem 1. stycznia 1993 roku pojawił się na europejskiej i światowej scenie nowy podmiot państwowy – Republika Słowacka, która zarazem stała się częścią międzynarodowej wspólnoty państw. Równocześnie, zaczęła obowiązywać w praktyce reforma podatkowa, której integralną częścią stała się ustawa o podatku dochodowym. Ustawa ta stworzyła nowe prawne przesłanki dla opodatkowania dochodów od osób fizycznych i prawnych na relatywnie równych zasadach.

Jeżeli chodzi o stopień opodatkowania osób fizycznych, ustawa przestała różnicować poszczególne rodzaje przychodów (ze stosunku pracy, z działalności literackiej i artystycznej itp.), w wyniku czego obowiązek podatkowy w pierwszym rzędzie został uzależniony od wysokości całorocznych dochodów osoby fizycznej. Podobnie też, postępowano w przypadku opodatkowania osób prawnych, gdzie w miejsce dotychczasowego rozczłonowanego systemu płatności w formie odprowadzeń i podatków (odprowadzenie zysku do skarbu państwa, odprowadzenie wolnej reszty zysku, podatek dochodowy, podatek rolniczy z zysku), którym podlegały różne osoby prawne, wprowadzono jeden uniwersalny podatek dochodowy od osób prawnych.

W 1999 roku doszło do przyjęcia nowej ustawy, która objęła opodatkowanie dochodów od osób fizycznych i prawnych. Była to ustawa nr 366/1999 Z.z., o podatku dochodowym, która obowiązywała jednak tylko do 31. grudnia 2003 roku. W związku z przygotowanymi zmiana-

mi systemowymi dotyczącymi opodatkowania dochodów oraz oczekiwaniem na wejście Słowacji do Unii Europejskiej została przyjęta i weszła w życie z dniem 1. stycznia 2004 roku, nowa ustawa nr 595/2003 Z.z. o podatku dochodowym, która obowiązuje po dzień dzisiejszy.

Ustawa o podatku dochodowym jest jedną z kluczowych ustaw regulujących system podatkowy Słowacji. Różni się ona zasadniczo od poprzedniej, ponieważ:

- wprowadzono tzw. „**równy podatek**" tj. opodatkowanie wszystkich rodzajów dochodów od osób fizycznych i prawnych jedną stawką, w formie podatku liniowego w wysokości 19%. Zasada ta obowiązuje też w przypadku prowadzenia działalności za pośrednictwem osób prawnych, kiedy to dochód osoby prawnej po opodatkowaniu, w wyniku jego dalszego rozdzielenia, nie ulega opodatkowaniu, tak samo jak udziały w dochodzie wypłacone już z opodatkowanego dochodu nie podlegają dalszemu opodatkowaniu;
- uproszczono sposób opodatkowania dochodów przez zniesienie dotychczasowej indywidualnej stawki podatku od dochodów, z których pobierano podatek przez potrącenie (stawką podatkową od 5% do 25%). Wszelkie dochody (łącznie z dochodami uzyskanymi przez podatników, na których ciąży ograniczony obowiązek podatkowy, a źródło uzyskania znajduje się na terytorium Słowacji) objęto 19% stawką podatku;
- wzmocniono zasady sprawiedliwości podatkowej poprzez ograniczenie stosowania potrącanego podatku;
- zlikwidowano szeroki krąg wyłączeń i zwolnień podatkowych. Konieczne było jednak zachowanie niektórych zwolnień podatkowych z powodów praktycznych, jak na przykład przejrzystości administracyjnej, skomplikowanych wyliczeń wartości majątku itp.;
- zniesiono instytucję podatku ryczałtowego;
- znacząco zawężono też krąg nie podlegających opodatkowaniu elementów podstawy opodatkowania.

Ustawa o podatku dochodowym stwarza relatywnie równe warunki opodatkowania osób fizycznych i osób prawnych, chociaż podatek

od osób fizycznych i podatek od osób prawnych są regulowane w oddzielnych częściach. Ustawa zawiera też część wspólną dla obu członów podatku dochodowego. W tej części uregulowany jest m.in. sposób płacenia i pobierania podatku od dochodów.

Na konstrukcję podatku dochodowego składają się:

- podatek od osób fizycznych,
- podatek od osób prawnych.

2. Podatek od osób fizycznych

2.1. Podmiot podatku

Regulacja prawna podatku od osób fizycznych stwarza przesłanki do tego, aby dochody osoby fizycznej były opodatkowane jednym, uniwersalnym podatkiem.

Dla tego podatku charakterystyczne jest to, że nie ma rozróżnienia pomiędzy poszczególnymi rodzajami źródeł uzyskiwania przychodu (z działalności zależnej, z prowadzenia przedsiębiorstwa itp.).

Podatnikiem jest tu osoba fizyczna. Ustawa rozgranicza podatnika z ograniczonym obowiązkiem podatkowym i podatnika z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym.

Podatnikiem z **nieograniczonym obowiązkiem podatkowym** (rezydent podatkowy) jest osoba fizyczna, która ma miejsce stałego pobytu lub przebywa na terytorium Republiki Słowackiej. Osoba fizyczna jest opodatkowana w Słowacji, gdy nie ma stałego pobytu, ale przebywa tu przynajmniej przez 183 dni we właściwym roku kalendarzowym i to nieprzerwanie. Nieograniczony obowiązek podatkowy odnosi się nie tylko do dochodów uzyskanych ze źródeł na terytorium Słowacji, ale też do dochodów z zagranicy. Osoba, która przebywa na obszarze Republiki Słowackiej przynajmniej przez 183 dni w roku kalendarzowym, jest traktowana jako podatnik z ograniczonym obowiązkiem podatkowym. Do okresu co najmniej 183 dni wlicza się każdy rozpoczęty dzień pobytu.

Podatnikiem z **ograniczonym obowiązkiem podatkowym** (nierezydent podatkowy) jest:

a) osoba fizyczna, która nie posiada stałego pobytu na terytorium Republiki Słowackiej, ani też zwykle tu nie przebywa,

b) osoba fizyczna, która nie posiada stałego pobytu na terytorium Republiki Słowackiej, ale przebywa w celu studiowania bądź leczenia lub też osoba, która przekracza granicę Słowacji codziennie bądź w uzgodnionych czasowych okresach tylko w celu wykonywania działalności zależnej.

Ograniczony obowiązek podatkowy odnosi się tylko do tych dochodów, które płyną ze źródeł znajdujących się na terytorium Słowacji. Do takich źródeł w szczególności należą dochody (pieniężne i niepieniężne) z działalności wykonywanych za pośrednictwem stałego zakładu; dochody z działalności zależnej, która wykonywana jest na obszarze Republiki Słowackiej bądź pokładach samolotów lub łodzi, które zarządzane są przez podatnika z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym; z usług, w tym z doradztwa handlowego, technicznego i innego; z działalności zarządczej i pośrednictwa oraz z podobnych działalności oferowanych na terytorium Republiki Słowackiej, jak np. z działalności artystycznej, sportowców, artystów lub współdziałających z nimi osób oraz z działalności osobiście wykonywanej na obszarze Słowacji. Do dochodów pochodzących ze źródeł na terytorium Słowacji należy też szereg dochodów w formie opłat uiszczonych przez podatników z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym i od stałych zakładów podatników z ograniczonym obowiązkiem podatkowym (w szczególności chodzi tu o opłaty za udostępnienie praw na wykorzystanie lub za wykorzystanie przedmiotu własności przemysłowej, programów komputerowych, pomysłów, planów produkcyjno - technicznych i innych gospodarczo wykorzystywanych doświadczeń (know-how). Do tych dochodów należą także odsetki i inne przychody z udzielonych kredytów i pożyczek, a także z wkładów na książeczkach oszczędnościowych, na rachunkach bieżących i rachunkach oszczędnościowych, przychodów z obligacji, z certyfikatów inwestycyjnych, certyfikatów depozytowych, talonów kasowych, papierów oszczędnościowych itp.; dochody z czynszu lub dochody płynące z innego wykorzystania nieruchomości lub rzeczy ruchomych umiejscowionych na terytorium Republiki Słowackiej, a także z ich sprzedaży; wynagrodzenia członków organów osób prawnych za wykonywane funkcje; wygrane w lo-

teriach i innych podobnych grach; wygrane z konkursów reklamowych i z losowań; nagrody z konkursów publicznych i konkursów sportowych, alimenty itp.

Ustawa definiuje też **podatnika państwa członkowskiego UE**. Jest nim osoba fizyczna, która na terytorium danego państwa członkowskiego UE podlega opodatkowaniu od dochodów uzyskanych ze źródeł na terytorium danego państwa członkowskiego UE, jak też ze źródeł poza obszarem danego państwa członkowskiego UE – która na terytorium Republiki Słowackiej nie jest podatnikiem z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym.

2.2. Przedmiot podatku

Przedmiotem podatku jest dochód (przychód) z działalności podatnika i z rozporządzania jego majątkiem. Oprócz tego ustawa definiuje też pojęcie „dochodu opodatkowanego", którym jest dochód tworzący przedmiot podatku i nie zwolniony od podatku na podstawie ustawy lub umowy międzynarodowej.

Ustawa dzieli dochody podlegające opodatkowaniu na **4 podstawowe grupy** (wg głównych źródeł):

- dochody z działalności zależnej,
- dochody z prowadzenia przedsiębiorstwa lub z innej niezależnej działalności zarobkowej, a także z dzierżawy,
- dochody z majątku kapitałowego,
- inne dochody.

Ustawa jednocześnie określa te dochody, które nie są przedmiotem podatku dochodowego od osób fizycznych. Przedmiotem podatku **nie jest:**

- przyjęta rekompensata (odszkodowanie), dochód uzyskany z tytułu zwrotu, darowizny lub dziedziczenie nieruchomości (ich części) lub rzeczy ruchomej, prawa bądź innej wartości majątkowej (za wyjątkiem darowizn udzielonych w związku z wykonywaną działalnością);
- kredyt i pożyczka;

- udział w zysku (dywidenda) wypłacany z dochodu spółek handlowych lub spółdzielni, bądź innej osoby prawnej za granicą, przeznaczony do podziału między osoby, które mają udziały w majątku podstawowym albo członkom organu nadzorczego tej spółki handlowej bądź spółdzielni w przypadku, kiedy są pracownikami tej spółki handlowej bądź spółdzielni oraz dochód wypłacany cichemu wspólnikowi;
- udział członka wspólnoty gruntowej w przychodach i w majątku przeznaczonym do rozdzielenia między członków wspólnoty gruntowej;
- dochód płynący z tytułu nabycia nowych akcji i udziałów;

Mocą ustawy z podatku zwolnione są określone rodzaje dochodów. **Zwolnienia** w szczególności odnoszą się do dochodów:

- ze sprzedaży mieszkania lub budynku mieszkalnego maksymalnie z dwoma mieszkaniami włącznie z gruntem, gdy sprzedawca był w nim zameldowany na stały pobyt co najmniej w przeciągu dwóch lat bezpośrednio przed sprzedażą, oprócz:
  - ✓ dochodów ze sprzedaży tych nieruchomości, które były włączone do majątku handlowego i to do pięciu lat od dnia ich wykluczenia z majątku handlowego,
  - ✓ dochodów uzyskanych przez podatnika z umowy o przyszłej sprzedaży tych nieruchomości, ograniczonych do dwóch lat od uzyskania stałego pobytu albo do pięciu lat od momentu ich wyłączenia z majątku handlowego, mimo iż umowa kupna będzie zawarta dopiero po dwóch latach od uzyskania stałego pobytu albo po pięciu latach od chwili ich wyłączenia z majątku handlowego,
  - ✓ ze sprzedaży nieruchomości, po upływie pięciu lat od dnia jej nabycia lub wyłączenia jej z majątku handlowego,
  - ✓ ze sprzedaży nieruchomości nabytej w drodze dziedziczenia (dziedziczenie ustawowe) przez osoby z najbliższej rodziny, w tym małżonka;
- ze sprzedaży rzeczy ruchomej (oprócz dochodów ze sprzedaży rzeczy ruchomej, która była włączona do majątku handlowe-

go i to do pięciu lat od momentu jej wyłączenia z majątku handlowego);

- ze sprzedaży nieruchomości lub rzeczy ruchomej wydanej osobie upoważnionej według przepisów szczególnych;
- ze sprzedaży majątku włączonego do masy upadłości;
- uzyskanych w ramach wykonywania obowiązku alimentacyjnego;
- z tytułu zasiłków, zapomóg i świadczeń z powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego, indywidualnego ubezpieczenia zdrowotnego, ubezpieczenia społecznego, ubezpieczenia chorobowego;
- z tytułu zasiłków i dodatków wypłaconych w celu zabezpieczenia podstawowych warunków życiowych i z pomocy społecznej, zasiłków państwowych i socjalnych;
- z tytułu dodatków do ubezpieczenia chorobowego, dodatków otrzymywanych w przypadku sprawowania opieki nad członkiem rodziny (zasiłek pielęgnacyjny), zasiłku macierzyńskiego i zasiłku emerytalnego (wliczając w to dodatek za wykonywaną funkcję sędziego, sędziego sądu konstytucyjnego oraz prokuratora);
- z wynagrodzenia oferowanego przez siły zbrojne żołnierzom zasadniczej służby wojskowej (zastępczej, kursy doszkalające i przygotowujące) i studentom szkół wojskowych oraz wynagrodzenia oferowanego obywatelom w związku z pełnieniem służby cywilnej;
- ze świadczeń z tytułu ubezpieczenia osób, oprócz wynagrodzenia z ubezpieczenia w przypadku dożycia określonego wieku emerytalnego;
- z rekompensaty (odszkodowania) za szkody i niemajątkowy uszczerbek, wynagrodzenia z ubezpieczenia majątku i wynagrodzenia z zabezpieczenia odpowiedzialności za szkodę;
- ze stypendiów (oprócz stypendium doktorskiego) udzielanych ze środków budżetu państwowego lub przez szkoły wyższe – także za granicą,

- z tytułu zapomóg i dodatków ze środków funduszy i stowarzyszeń obywatelskich, organizacji typu non-profit i nieinwestycyjnych funduszy, zasiłków i dodatków udzielanych ze środków budżetu państwa oraz samorządów terytorialnych itp.;
- z oprocentowania nadpłat podatku;
- z wygranych w loteriach i innych podobnych grach organizowanych na podstawie pozwolenia;
- z tytułu nagród lub wygranych o wartości nie przekraczającej 5 tys. koron słowackich ;
- z tytułu alimentów dla dziecka żyjącego z podatnikiem w gospodarstwie domowym (bonus podatkowy);
- z tytułu odsetek i innych przychodów z inwestycji, kredytów i pożyczek, przychodów z udziałów w papierach wartościowych, z obligacji, z certyfikatów inwestycyjnych, certyfikatów depozytowych, talonów kasowych, papierów oszczędnościowych i innych papierów wartościowych, uzyskanych ze źródła na terytorium Republiki Słowackiej od osoby fizycznej, która jest podatnikiem innego państwa członkowskiego UE i która jest odbiorcą końcowym tych dochodów;
- z obligacji państwowych Republiki Słowackiej wydanych i zarejestrowanych za granicą;
- z grantów udzielanych na podstawie umów międzynarodowych, których stroną jest Republika Słowacka,

2.3. Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania jest różnica, o jaką opodatkowane przychody przewyższają wydatki podatkowe, przy istnieniu rzeczowego i czasowego związku opodatkowanych przychodów z wydatkami w danym okresie podatkowym. W ustawie w określonych przypadkach podstawa podatkowa jest zdefiniowana inaczej. Należy zwrócić uwagę na to, że:

- do podstawy podatkowej nie wchodzą dochody, które są zwolnione z podatku,

– do podstawy nie zalicza się przychodów wyłączonych z opodatkowania;
– do podstawy podatkowej nie wchodzi też dochód, w stosunku do którego wygaśniecie obowiązku podatkowego następuje z chwilą potrącenia podatku.

Jeśli podatnik wydatki na nabycie środków trwałych i innych niezbędnych elementów majątku związanych z rozpoczęciem działalności, poniósł w roku kalendarzowym, który poprzedzał rok, w jakim zaczął prowadzenie działalności, wydatki te włącza się do podstawy opodatkowania, począwszy od okresu podatkowego, w którym rozpoczął działalność.

Podstawę opodatkowania tworzy suma częściowych podstaw opodatkowania ustalonych dla czterech podstawowych grup dochodów. Dotyczy to podatników, którzy w okresie podatkowym uzyskują dochody jednocześnie z dwóch lub więcej źródeł. Jeśli wydatki przekroczą dochody z prowadzenia działalności (lub innej działalności zarobkowej czy dzierżawy), wówczas podatnik ponosi stratę podatkową. Uregulowania ustawy dotyczące straty podatkowej są wspólne dla osób fizycznych i osób prawnych. Jeśli podatnik nie może odliczyć straty podatkowej (jej części) przy opodatkowaniu dochodów w okresie podatkowym, w którym powstała, to uprawnienie do jej odliczenia przechodzi na lata następne. Stratę podatkową można odliczyć w ciągu pięciu bezpośrednio po sobie następujących lat podatkowych. Odliczanie straty podatkowej może kontynuować następca prawny. W przypadku, gdy następców prawnych jest więcej, stratę podatkową u każdego z nich odlicza się proporcjonalnie do wysokości mienia nabytego przez poszczególnych następców.

W praktyce stosunkowo często dochodzi do przypadków, gdy:

– dwoje, ewentualnie więcej podatników wspólnie osiąga dochody z tytułu bycia współwłaścicielami rzeczy lub praw. W tym przypadku wspólnie osiągnięte dochody i wspólnie poniesione wydatki w celu ich osiągnięcia, zabezpieczenia i utrzymania wchodzą do podstawy podatkowej poszczególnych podatników według ich udziałów;

- kilku podatników wspólnie prowadzi działalność gospodarczą, prowadzą działalność na podstawie pisemnej umowy spółki lub pisemnego oświadczenia o połączeniu się. W tych przypadkach dochody osiągnięte przez podatników oraz wydatki podatkowe wchodzą do podstawy podatkowej poszczególnych podatników w równej części, jeśli umowa nie stanowi inaczej. Obowiązuje to także w odniesieniu dochodów i wydatków podatkowych przy wspólnym prowadzeniu działalności na podstawie pisemnej umowy o połączeniu się między osobami fizycznymi a osobami prawnymi;
- małżonkowie rozliczają dochody w ramach swojej bezudziałowej współwłasności (dalej jako BWM). Jeśli mają dochody z wynajmu nieruchomości, majątku kapitałowego i inne dochody płynące z BWM, zalicza się je do podstawy w równych częściach (jednak mogą umówić się inaczej). W równych częściach do podstawy zalicza się też wydatki poniesione na osiągnięcie, zabezpieczenie lub utrzymanie tych dochodów.

Przed rozliczeniem podatkowym z podstawy opodatkowania za cały rok odlicza się określone w ustawie kwoty pieniężne. Są to tzw. nieopodatkowane części podstawy opodatkowania. Należą do nich:

- kwota odpowiadającą 19,2 wielokrotności kwoty minimum życiowego, obowiązującego 1. stycznia właściwego roku podatkowego;
- kwota odpowiadająca 19,2 wielokrotności kwoty minimum życiowego, obowiązującego od 1. stycznia właściwego roku podatkowego rocznie, jeżeli małżonek podatnika żyjący z podatnikiem w jednym gospodarstwie domowym nie ma własnego dochodu. Jeśli ma własny dochód, nie przekraczający tej kwoty rocznie, nieopodatkowaną częścią podstawy jest różnica między tą kwotą a własnym dochodem małżonki (małżonka). Do dochodu własnego nie zalicza się m.in. bonusu podatkowego, zasiłków społecznych i stypendiów. Możliwość obniżenia podstawy podatku odnosi się tylko do podatnika z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym;
- wpłaty na dodatkowe świadczenia emerytalne;

– oszczędności celowe. Pod pojęciem oszczędności celowej, ustawa rozumie lokowanie środków finansowych w banku lub inwestowanie środków finansowych za pośrednictwem funduszy inwestycyjnych w celu zabezpieczenia dochodów po osiągnięciu 55 roku życia;
– składki na ubezpieczenie na życie.

Wydatki na dodatkowe świadczenia emerytalne, środki finansowe na oszczędności celowe i składki wyłożone przez podatnika na ubezpieczenie na życie można odliczyć w udokumentowanej wysokości zapłaconej w okresie podatkowym – maksymalnie do wysokości 12 tys. słowackich koron.

Do podstawy opodatkowania obniżonej o stratę podatkową i o nieopodatkowane części podstawy podatkowej stosuje się **19% – liniową stawkę** podatkową.

Obliczony podatek obniża się o bonus podatkowy. Jest to kwota 6 480 słowackich koron rocznie na każde dziecko żyjące w jednym gospodarstwie domowym z podatnikiem (tymczasowy pobyt dziecka poza gospodarstwem domowym nie ma wpływu na stosowanie bonusu podatkowego). Możliwość stosowania bonusu podatkowego ma podatnik, który w okresie podatkowym ma opodatkowane dochody z działalności zależnej, przynajmniej w wysokości sześciokrotnej pensji minimalnej, lub który ma opodatkowane dochody z tytułu prowadzenia innego rodzaju działalności podlegającej opodatkowaniu, przynajmniej w wysokości sześciokrotnej pensji minimalnej. Jednak możliwość odliczenia bonusu ma tylko podatnik z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym i ze stałym pobytem na terytorium Republiki Słowackiej. Jeżeli w gospodarstwie domowym dzieci utrzymuje więcej podatników, z bonusu podatkowego może skorzystać tylko jeden z nich.

2.3.1. Podstawa podatkowa przy dochodach z działalności zależnej

Dochodami z działalności zależnej są:

– dochody ze stosunku pracy, stosunku służbowego, stosunku państwowo–pracowniczego lub stosunku członkowskiego, ewentualnie stosunku handlowego, w którym podatnik przy wykonywaniu pracy jest zobowiązany do przestrzegania instrukcji i poleceń płatnika dochodu, a także dochody za pracę uczniów

i studentów w ramach praktyk i dochody płynące dla doktorantów ze studiów doktoranckich;

- dochody za pracę członków spółdzielni, wspólników i założycieli spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i komandytariuszy spółek komandytowych;
- wynagrodzenie za pełnienie funkcji państwowych oraz samorządowych;
- wynagrodzenia osadzonych w areszcie śledczym i skazanych;
- dochody ze środków funduszy społecznych.

Dochodami z działalności zależnej są (bez względu na ich podstawę prawną) dochody regularne, nieregularne, a także jednorazowe. Nie jest istotne, czy są wypłacane, przekazywane czy dodawane do świadczeń pracodawcy wobec pracownika lub otrzymywane w związku z wykonywaniem działalności zależnej.

Za dochód wchodzący do podstawy opodatkowania pracownika uważa się też:

- kwotę w wysokości 1% z ceny zakupu pojazdu za każdy rozpoczęty miesiąc kalendarzowy użytkowania pojazdu w celach służbowych;
- wartość pracowniczej opcji udzielonej przez pracodawcę na zakup pracowniczej akcji;

Ustawa wylicza też dochody, które nie są uważne za dochody z działalności zależnej, więc nie są przedmiotem opodatkowania. W szczególności należy do nich rekompensata turystyczna w wysokości ustalonej przez ustawę o świadczeniach turystycznych, wartość osobistych środków higieny i ubrania pracowniczego, kwoty przyjęte od pracodawcy w formie zaliczki, rekompensata za wykorzystywanie własnego sprzętu, wyposażenia i przedmiotów niezbędnych przy wykonywaniu pracy itp.

Ustawa wskazuje niektóre rodzaje dochodów, które są zwolnione z podatku. Są to np. kwoty wyłożone przez pracodawcę na dokształcenie pracowników (musi to jednak być związane z jego działalnością lub prowadzeniem przedsiębiorstwa), wartość wyżywienia i napojów niealkoholowych oferowanych do spożycia na stanowisku służbowym,

wykorzystywanie wyposażenia rekreacyjnego, zdrowotnego, edukacyjnego, sportowego, składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne, składki na ubezpieczenie społeczne, składki na zabezpieczenie społeczne, które za pracownika powinien płacić pracodawca itp.

2.3.2. Podstawa opodatkowania przy dochodach z prowadzenia działalności oraz z innej działalności zarobkowej i dzierżawy

Dochodami z prowadzenia tego rodzaju działalności są:

- dochody z produkcji rolniczej, gospodarstwa leśnego i wodnego,
- dochody z działalności gospodarczej,
- dochody z prowadzenia działalności wykonywanej według szczególnych przepisów (np. dochody adwokatów, doradców podatkowych, audytorów itp.),
- dochody wspólników spółki jawnej i komplementariuszy spółki komandytowej (tj. dochody wspólników osobiście odpowiadających za zobowiązania spółek handlowych).

Do dochodów z innej działalności zarobkowej możemy zaliczyć także:

- dochody za wykorzystanie lub udzielenie praw do wykorzystania własności przemysłowej lub innych praw majątkowych, w tym praw autorskich i praw z nim powiązanych;
- dochody pośredników i maklerów giełdowych, odpowiedzialnych geodetów, profesjonalnych sportowców, dochody zarządców masy upadłościowej itp.,
- dochody rzeczoznawców i tłumaczy z tytułu wykonywania działalności uregulowanej w przepisach szczególnych.

Dochodem z prowadzenia działalności lub z innej działalności zarobkowej jest także dochód z tytułu wykorzystania majątku podatnika, oprocentowanie rachunków bieżących, które są wykorzystywane w związku z osiąganiem dochodów z prowadzenia działalności, dochód ze sprzedaży przedsiębiorstwa (jego części) na podstawie umowy o sprzedaży przedsiębiorstwa, jak też wysokość umorzonego długu (jego części). Wysokość umorzonego długu zalicza się u dłużnika

do podstawy podatkowej w okresie podatkowym, w którym dług został umorzony.

Dochodami z dzierżawy są dochody z udostępniania osobom trzecim nieruchomości. Do tych dochodów należą dochody z wynajmu rzeczy ruchomych, które są częścią składową nieruchomości.

Podstawą opodatkowania jest kwota, o którą przychody z działalności, z innej niezależnej działalności zarobkowej i z dzierżawy przewyższają wydatki podatkowe poniesione dla ich osiągnięcia, zabezpieczenia i utrzymania.

Jeśli chodzi o zaliczanie wydatków podatkowych, podatnik może postępować w dwojaki sposób:

- dokumentować faktycznie poniesione wydatki (paragony, faktury itp.) lub
- stosować wydatki w ustanowionej kwocie ryczałtowej. Jednak takiej możliwości nie ma podatnik, który jest płatnikiem podatku VAT w całym okresie podatkowym. Kwota ryczałtowa wynosi 40% ogółu przychodów. Ta możliwość dotyczy także podatnika z dochodami z dzierżawy, który nie jest płatnikiem podatku VAT. Jeżeli podatnik osiąga dochody tylko z wykonywania prac rzemieślniczych, może stosować wydatki ryczałtowe w wysokości 60%.

Jeżeli podatnik stosuje wydatki w ustanowionej kwocie ryczałtowej, do kwot wydatków są wliczone wszystkie wydatki podatkowe podatnika, za wyjątkiem zapłaconych składek i dodatków, które podatnik ma obowiązek zapłacić.

Podatnik odliczający wydatki określone w sposób ryczałtowy zobowiązany jest prowadzić ewidencję przychodów, z wykazaniem zapasów i wierzytelności.

Jeśli podatnik przy ustalaniu dochodów odlicza udokumentowane wydatki jest zobowiązany do prowadzenia przez cały okres podatkowy pełnej ewidencji:

- przychodów i wydatków,
- majątku trwałego podlegającego amortyzacji,
- zapasów, wierzytelności i zobowiązań.

Przedstawione dwie metod uwzględniania wydatków nie mogą być stosowane równocześnie. Podatnik nie ma więc możliwości do części przychodów stosować odliczenia ryczałtowego, a do innej części odliczenia wydatków udokumentowanych.

W grupie przychodów z prowadzenia działalności, wspólnicy odpowiadający majątkiem osobistym za zobowiązania spółki, określają podstawę opodatkowania w indywidualny sposób.

Podstawą opodatkowania (częściową podstawą opodatkowania) wspólnika w spółce jawnej jest część dochodu spółki jawnej. Tę część podstawy opodatkowania określa się w takim samym stosunku, w jakim dokonuje się podziału dochodu na podstawie umowy spółki. Jeśli umowa spółki nie określa zasad podziału dochodu, podstawę opodatkowania dzieli się na równe części. Jeżeli spółka jawna wykaże stratę podatkową, część tej straty przypada równo na każdego wspólnika, tak samo jak podstawa opodatkowania. Stratą podatkową u podatnika, który jest wspólnikiem spółki jawnej, jest część straty podatkowej spółki jawnej, przypadającej na tego podatnika.

Podstawą opodatkowania (częściową podstawą podatkową) komplementariusza w spółce komandytowej jest część dochodu spółki komandytowej przypadającej na komplementariusza. Tę część podstawy opodatkowania określa się w takim samym stosunku, w jakim uczestniczy on w dochodzie spółki na podstawie umowy. Jeśli umowa spółki nie określa zasad podziału dochodu, podstawę opodatkowania dzieli się na równe części. W przypadki powstania w spółce komandytowej straty podatkowej, część tej strarty przypadającą na komplementariusza ustala się na zasadach wyżej przedstawionych

Dochody wspólnika spółki jawnej i komplementariusza spółki komandytowej w celu określenia podstawy opodatkowania obniża się o składki i dodatki, które są oni zobowiązani zapłacić. Składki te i dodatki nie mogą być kosztem spółki jawnej lub spółki komandytowej.

2.3.3. Podstawa opodatkowania przy dochodach z majątku kapitałowego

Dochodami z majątku kapitałowego są dochody będące rezultatem inwestowania środków pieniężnych w produkty rynku finansowego. Do tych dochodów należą:

1) odsetki i inne przychody z papierów wartościowych;
2) odsetki i inne przychody z lokat, w tym odsetki od środków pieniężnych na rachunkach oszczędnościowych, na rachunkach i z rachunków bieżących (za wyjątkiem odsetek z wkładów na rachunkach bieżących, które są wykorzystywane w związku z osiąganiem dochodów z prowadzenia działalności i z innej niezależnej działalności zarobkowej);
3) odsetki i inne przychody z oferowanych kredytów i pożyczek;
4) zasiłki z funduszy emerytalnych;
5) świadczenia z ubezpieczenia w przypadku dożycia określonego wieku;
6) przychody z weksli, oprócz dochodów z ich sprzedaży.

W tej grupie dochodów podstawę opodatkowania ustala się według następujących reguł:

- z dochodów przedstawionych w punktach 1, 2, 4 i 5 (w tym przychodu, który powstał przy wykupie papieru wartościowego) uzyskanych ze źródeł na terytorium Republiki Słowackiej pobiera się podatek przez potrącenie. Nie dotyczy to jednak dochodów uzyskanych ze źródeł poza granicami kraju, które wchodzą do podstawy opodatkowania;
- w przypadku obligacji i talonów kasowych sprzedawanych po ich wartości nominalnej u właściciela ustala się dochód w wysokości nadwyżki ponad ich wartość nominalną;
- do podstawy opodatkowania (częściowej podstawy opodatkowania) wchodzą przychody nie obniżone o koszty. Dotyczy to odsetek i innych przychodów z oferowanych kredytów i pożyczek oraz odsetek od wartości wkładu w wysokości ustalonej przez wspólników spółki jawnej i przychodów z weksli (oprócz dochodów z ich sprzedaży).

2.3.4. Podstawa opodatkowania przy pozostałych dochodach

Do pozostałych dochodów, które prowadzą do zwiększenia majątku podatnika, zalicza się w szczególności:

- dochody z działalności okazjonalnych (także dochody z okazjonalnej produkcji rolniczej, gospodarstwa leśnego i wodnego oraz z dzierżawy rzeczy ruchomych);
- dochodu z przeniesienia własności nieruchomości i ze sprzedaży rzeczy ruchomych;
- dochody z opodatkowanych praw z własności przemysłowej i innych praw majątkowych;
- emerytury i inne podobne powtarzające się świadczenia;
- wygrane loteryjne itp. oraz wygrane w konkursach reklamowych i losowaniach;
- nagrody z konkursów publicznych, nagrody z konkursów, w których krąg uczestników ograniczonych jest przez specjalne przepisy, lub gdy chodzi o uczestników wybranych przez organizatora konkursu oraz nagrody z konkursów sportowych;
- zwrot składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych bez podstawy prawnej.

Podstawę opodatkowania (częściową podstawę opodatkowania) ustala się według następujących reguł:

- do podstawy opodatkowania wchodzi opodatkowany przychód obniżony o udokumentowane wydatki wyłożone na jego osiągnięcie;
- do podstawy opodatkowania wchodzą opodatkowane dochody nie obniżone o wydatki, jeśli chodzi o wygrane w loteriach i innych podobnych grach oraz wygrane z konkursów reklamowych i losowań, nagrody z konkursów publicznych itp., które płyną ze źródeł poza granicami kraju, albo jeśli chodzi o emerytury, ewentualnie o zwrot składek na ubezpieczenie zdrowotne lub ubezpieczenie zdrowotne zapłacone bez podstawy prawnej;
- w przypadku dochodu ze sprzedaży nieruchomości; dochód ten zalicza się do podstawy opodatkowania dopiero w okresie podatkowym, w którym został uzyskany. Nie jest przy tym istotne, w którym okresie podatkowym kupujący nabył prawo własności nieruchomości.

Jeżeli chodzi o dochody ze zbycia udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, spółce komandytowej lub z członkowskich praw spółdzielni, za wydatek uważa się wkład lub cenę nabycia udziału.

Przy dochodach z okazyjnej produkcji rolniczej, gospodarstwa leśnego i wodnego, podatnik może stosować wydatki ryczałtowe w wysokości 25% tych przychodów.

3. Podatek dochodowy od osób prawnych

3.1. Podmiot podatku

Podatnikiem podatku jest osoba prawna. W tym przypadku regulacja prawna rozgranicza podatnika z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym i podatnika z ograniczonym obowiązkiem podatkowym.

Podatnikiem z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym jest osoba prawna, która ma siedzibę lub miejsce rzeczywistego zarządzania na terytorium Republiki Słowackiej. Miejscem rzeczywistego zarządzania jest miejsce, gdzie podejmowane są zasadnicze decyzje organów osób prawnych; także wówczas, kiedy adres tego miejsca nie jest wpisany do rejestru handlowego.

Podatnikiem z ograniczonym obowiązkiem podatkowym jest każda osoba prawna, która nie jest podatnikiem z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym.

Podatkowi temu podlegają nie tylko przedsiębiorstwa państwowe, spółki handlowe, spółdzielnie itp., ale też podatnicy, którzy nie są nastawieni na prowadzenie działalności zarobkowej. Do tej ostatniej grupy podatników zalicza się np.: zrzeszenia osób prawnych, izby zawodowe, stowarzyszenia obywatelskie łącznie z organizacjami zawodowymi, partie i ruchy polityczne, kościoły i związki wyznaniowe uznane przez państwo, samorząd terytorialny, jednostki budżetowe, państwowe fundusze celowe, szkoły wyższe, zakłady ubezpieczeń zdrowotnych, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Urząd Pracy, Spraw Socjalnych i Rodziny, Fundusz Ochrony Wkładów i Lokat, Słowacki Fundusz Gruntowy, radio i telewizję słowacką, Urząd dla rynku finansowego, nieinwestycyjne fundusze, fundacje, organizacje oferujące usługi charytatywne.

Ustawa określa też podatnika państwa członkowskiego UE. Jest nim osoba prawna, która podlega opodatkowaniu na terytorium danego państwa członkowskiego UE z dochodów uzyskanych ze źródeł na terytorium danego państwa członkowskiego UE, jak też ze źródeł poza terytorium danego państwa członkowskiego i która na terytorium Republiki Słowackiej nie jest podatnikiem z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym.

3.2. Przedmiot podatku

Przedmiotem tego podatku jest dochód rozumiany jako różnica pomiędzy przychodami i kosztami ich osiągnięcia. Przedmiotem podatku podatnika z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym jest dochód uzyskany ze źródeł na terytorium Republiki Słowackiej i ze źródeł poza granicami Słowacji. Natomiast przedmiotem podatku podatnika z ograniczonym obowiązkiem podatkowym jest jedynie dochód uzyskany ze źródeł na terytorium Republiki Słowackiej.

W ustawie w niektórych przypadkach, przedmiot podatku jest określany w inny sposób. Na przykład u podatników, którzy nie są nastawieni na prowadzenie działalności zarobkowej, są to dochody z działalności przynoszącej dochód i to łącznie z dochodami ze sprzedaży majątku, dochodami z dzierżawy, reklamy, dodatków członkowskich oraz dochodów, z których pobiera się podatek przez potrącenie.

Przedmiotem podatku spółki jawnej, Słowackiego Banku Narodowego i Funduszu Majątku Narodowego Republiki Słowackiej są tylko dochody, z których podatek pobiera się przez potrącenie.

Według ustawy nr 595/2003 Z.z. przedmiotem podatku nie jest jednak:

- dochód w postaci zwrotu zapłaconego podatku,
- dochód uzyskany z tytułu darowizny lub dziedziczenia;
- udział w zysku (dywidenda) wypłacany z zysku spółki handlowej lub spółdzielni, albo podobnej osoby prawnej za granicą, przeznaczony do podziału pomiędzy osoby, które uczestniczą w kapitale podstawowym;
- dochód płynący z tytułu nabycia nowych akcji i udziałów.

W ustawie zawarty jest też pełny wykaz dochodów, które są zwolnione z podatku. W szczególności z podatku zwolnione są:

- dochody podatników, którzy nie są nastawieni na prowadzenie działalności zarobkowej, płynące z działalności statutowej W jednostkach budżetowych zwolnione z podatku są dochody z działalności podstawowej oraz dochody z dzierżawy i ze sprzedaży majątku wchodzące do budżetu zarządzającego (za wyjątkiem dochodów, z których pobiera się podatek przez potrącenie);
- dochody jednostek samorządu terytorialnego z dzierżawy i ze sprzedaży swojego majątku;
- dochody państwowych funduszy celowych, dochody Urzędu dla rynku finansowego oraz dochody Funduszu Ochrony Wkładów i Lokat (oprócz dochodów, z których pobiera się podatek przez potrącenie);
- dochody płynące ze sprzedaży majątku wchodzącego do masy upadłości;
- dochody podatników, którzy nie są nastawieni na prowadzenie działalności zarobkowej, jeśli nie przekroczyły za okres podatkowy kwoty 300 tys. słowackich koron (oprócz dochodów, z których pobiera się podatek przez potrącenie);
- przychody uzyskiwane przez kościoły i związki wyznaniowe z tytułu zbiórek kościelnych, czynności kultu religijnego itp.;
- składki członkowskie ustanowione przez zrzeszenia osób prawnych, izby zawodowe, stowarzyszenia obywatelskie łącznie z organizacjami zawodowymi, partie i ruchy polityczne;
- odsetki z nadpłaty podatku;
- odsetki z rachunków wypłacane Skarbowi Państwa, dochody z operacji finansowych wykonywanych przez Agenturę na rzecz zarządzania długiem i likwidacją;
- przychody z obligacji państwowych Republiki Słowackiej wydanych i zarejestrowanych zagranicą;
- odsetki i inne przychody z oferowanych kredytów i pożyczek, obligacji, certyfikatów inwestycyjnych, certyfikatów depozy-

towych, talonów kasowych, papierów oszczędnościowych i innych papierów wartościowych oraz udziałów przysługujące osobie prawnej ze źródła na terytorium Republiki Słowackiej;

– środki finansowe płynące z grantów oferowanych na podstawie międzynarodowych umów, których stroną jest Republika Słowacka itp.

3.3. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania ustala się wg właściwych postanowień ustawy. Postanowienia te są wspólne dla osób fizycznych i osób prawnych.

Podstawa opodatkowania jest definiowana jako różnica między przychodami i wydatkami. Przy tym należy respektować rzeczową i czasową zależność tych przychodów i wydatków w określonym okresie podatkowym. Do podstawy opodatkowania zalicza się także dochód w naturze. Jeżeli wydatki podatkowe przewyższają przychody, różnica stanowi stratę podatkową.

Ustalanie podstawy opodatkowania lub straty podatkowej opiera się na:

– u podatnika księgującego w systemie prostej księgowości lub u podatnika, który prowadzi ewidencję – z danych tam zawartych (podstawą jest różnica pomiedzy przychodami i wydatkami wykazanymi w tych księgach);

– u podatnika księgującego w systemie podwójnej księgowości – danych księgowych (podstawą jest wynik gospodarczy – zysk);

– u podatnika, który przedstawia wynik gospodarczy w indywidualnym bilansie końcowym według standardów międzynarodowych dla sprawozdania finansowego – danych wynikających z tego sprawozdania.

Wynik gospodarczy lub różnicę między przychodami i wydatkami przy ustalaniu podstawy opodatkowania modyfikuje się o niektóre przedstawione w ustawie kwoty:

- zwiększa się o sumy, których nie można zaliczyć do wydatków podatkowych lub które były zaliczone do wydatków podatkowych w niewłaściwej wysokości;
- zwiększa się o sumy, które nie są częścią wyniku gospodarczego, ale według ustawy zaliczane są do podstawy opodatkowania;
- obniży się o sumy, które są częścią wyniku gospodarczego, ale według ustawy nie wchodzą do podstawy opodatkowania;
- modyfikuje się o pozycje, określone ministra Finansów, w odniesieniu do podatników, którzy przedstawiają wynik gospodarczy w indywidualnym bilansie końcowym według standardów międzynarodowych dla sprawozdania finansowego.

Do podstawy opodatkowania nie wchodzi:

- dochód w odniesieniu do którego pobranie podatku przez potrącenie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego;
- dochód z zakupu własnych akcji za niższą wartość niż ich wartość nominalna, przy kolejnym obniżeniu kapitału podstawowego;
- suma, która była już u tego samego podatnika opodatkowana;
- podatek VAT odnoszący się do majątku materialnego (dalej jako „MM") i majątku niematerialnego (dalej jako „MN"), do którego płatnik podatku VAT zastosował prawo odliczenia przy rejestracji;
- dochód związany z wydatkiem (nakładem), który nie był uznany za wydatek podatkowy i który podatnik miał obowiązek zaksięgować;
- dotacje, zapomogi, zasiłki u podatnika, który księguje w systemie prostej księgowości w okresie podatkowym, jeśli nie były przeznaczone na pokrycie wydatków podatkowych.

Częścią podstawy opodatkowania jest:

- także dochód, z którego pobiera się podatek przez potrącenie, jeśli w wyniku potrącenia nie wygasł obowiązek podatkowy;
- u podatnika z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym - przychód z obligacji i talonów kasowych.

Kary umowne, opłaty i odsetki za opóźnienie (oprócz odsetek za opóźnienie z kredytów płaconych i przyjętych przez banki) wchodzą do podstawy opodatkowania wierzyciela.

3.4. Wydatki i amortyzacja

Jeśli chodzi o kategorię wydatków wpływających na podstawę podatkową, należy przede wszystkim podkreślić, że ustawa dzieli te wydatki na:

- pozytywne,
- negatywne.

Określenie przedstawionych wydatków jako **pozytywne** opiera się na wydatkach (nakładach), które możne – zgodnie z ustawą – wskazywać i uważać za wydatki podatkowe.

Wydatkami podatkowymi są wydatki (koszty) poniesione na osiągnięcie, zabezpieczenie i utrzymanie dochodów osiąganych przez podatnika, o ile ustawa nie stanowi inaczej. Przy ich ustalaniu obowiązują następujące reguły:

- jeśli wysokość wydatku (kosztu) limituje indywidualny przepis, udokumentowany wydatek (koszt) może wchodzić do wydatków podatkowych maksymalnie do wysokości tego limitu;
- jeśli wydatek (koszt) limituje ustawa nr 595/2003 Z.z., lub jego zaliczenie w okresie podatkowym reguluje ta ustawa w innej wysokości, udokumentowany wydatek (koszt) może wchodzić do wydatków podatkowych tylko w zakresie i pod warunkami stanowionymi w tej ustawie;
- jeśli wysokość wydatku (kosztu) limituje ustawa poprzez wysokość osiąganego dochodu lub wysokość dochodu z przyjętej wpłaty, zastosuje się wydatek (koszt) lub jego część do wydatków podatkowych w tym okresie podatkowym, w którym dochód został osiągnięty lub została przyjęta wpłata.

Do wydatków podatkowych, po spełnieniu szczegółowych warunków określonych w ustawie, można zaklasyfikować:

- wydatki (koszty), które podatnik ma obowiązek uiścić na podstawie przepisów szczególnych;

- wydatki (koszty) związane z ochroną środowiska naturalnego;
- wydatki (koszty) socjalne;
- wydatki (koszty) na podróże służbowe, uregulowaneh w przepisach szczególnych;
- wydatki (koszty) w wysokości kosztów nabycia udziału w spółce handlowej lub spółdzielni, przy jego sprzedaży tylko do wysokości dochodów ze sprzedaży;
- wydatki (koszty) wyłożone na reklamę działalności handlowej podatnika, towaru, usług, nieruchomości, majątku handlowego, chronionej marki, znaku towarowego produktów itp. z zamiarem osiągnięcia, utrzymania lub zwiększenia dochodów podatnika;
- wydatki (koszty) na zużyte paliwo według cen obowiązujących w czasie ich zakupu, obliczane według zużycia udokumentowanego w karcie rejestracyjnej, lub według zużycia udokumentowanego w innym sposób;
- wydatki na opłacenie których zostały wykorzystane dotacje, zasiłki i dodatki udzielone ze środków budżetu państwa, budżetu samorządów terytorialnych, państwowych funduszy celowych oraz Urzędu Pracy, Spraw Socjalnych i Rodziny;

Określenie negatywnych wydatków zawiera ustawa nr 595/2003 Z.z. Są to wydatki, których nie można uważać za wydatki podatkowe, a zatem nie mogą one zmniejszać przychodów uzyskiwanych przez podatnika. Ogólnie rzecz ujmując są to wydatki:

- które nie są związane z opodatkowanym przychodem, także wówczas, kiedy wydatki (koszty) podatnik księgował;
- których wyłożenie na cele podatkowe nie jest dostatecznie udokumentowane.

Ustawa wylicza wydatki negatywne. Są to m.in.:

- wydatki na nabycie MM i MN oraz na nabycie MM i MN wyłączonego z amortyzacji;
- wydatki w celu zwiększenia kapitału podstawowego, w tym spłacenia pożyczek;

- łapówki lub inne bezpodstawnej korzyści oferowane innej osobie bezpośrednio lub za pośrednictwem innej osoby – także wówczas, gdy w danym państwie oferowanie takiej łapówki lub korzyści jest powszechnie tolerowane;
- wydatki na wypłacane udziały w zysku, włącznie udziałów w zysku (tantiem) członków organów osób prawnych;
- wydatki (koszty) przekraczające limity ustanowione przez przepisy prawne lub poniesione niezgodnie z przepisami prawnymi;
- wydatki na podniesienie wartości technicznej;
- wydatki (koszty) na reprezentację (oprócz wydatków na reklamowane przedmioty oznaczone znakiem towarowym lub marką chronioną dostawcy w wartości nie przekraczającej 500 słowackich koron za jeden przedmiot);
- wydatki na indywidualne potrzeby podatnika, w tym wydatki (koszty) na ochronę osoby podatnika i bliskich mu osób, na ochronę majątku podatnika, który nie jest częścią majątku handlowego podatnika i majątku osób bliskich podatnikowi;

Nie uznaje się za wydatki podatkowe zwyżek podatku, dopłat do składek płaconych na ubezpieczenie zdrowotne, odsetek za zwłokę w opłacaniu podatku i cła, kar (za wyjątkiem zapłaconych kar umownych), dopłat do podstawowych stawek opłat za zanieczyszczanie powietrza i za składowanie odpadów, dopłat do podstawowych opłat za odprowadzanie ścieków, tworzenie funduszu zapasowego oraz innych funduszy celowych (oprócz obowiązkowego funduszu socjalnego), manka i szkód przekraczających otrzymane odszkodowania, podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych, podatków zapłaconych przez innego podatnika, podatku VAT itd.

Stawka podatkowa w wysokości 19% odnoszona jest do podstawy opodatkowania, obniżonej o stratę podatkową. W ten sposób ustalana jest kwota podatku.

Rozdział VII

OPODATKOWANIE DOCHODU W FEDERACJI ROSYJSKIEJ

1. Ewolucja opodatkowania dochodu w Rosji w ostatnim dziesięcioleciu

Rosja na początku lat 90-tych XX wieku zaczęła wprowadzać reformy skierowane na przejście państwa do gospodarki rynkowej. Ich częścią składową była reforma podatkowa.

Kształtowanie systemu podatkowego, odpowiadającego początkowemu etapowi rozwoju gospodarki rynkowej zostało zakończone przyjęciem Ustawy FR z dnia 27. grudnia 1991 roku o podstawach systemu podatkowego w Federacji Rosyjskiej. Ustawa określała podstawy prawne systemu podatkowego Rosji aż do 1 stycznia 1999 r., a niektóre pozycje obowiązywały i później.

Ustawa FR „O podstawach systemu podatkowego w Federacji Rosyjskiej" ustanawiała, że Federacja Rosyjska jako państwo federacyjne ma trzypoziomowy system opodatkowania, do którego włączone są podatki i zobowiązania federalne, regionalne i lokalne.

Cechą charakterystyczną prawa podatkowego w Rosji na początku lat 90-tych XX wieku było istnienie dużej ilości podatków od dochodów osób fizycznych i prawnych.

Analizowana ustawa i inne akty prawne regulowały cztery podatki federalne od dochodu, a mianowicie:

- podatek od dochodów banków, określony w Ustawie FR o opodatkowaniu dochodów banków z dnia 12. grudnia 1991 roku;
- podatek od dochodów z działalności ubezpieczeniowej, pobierany zgodnie z Ustawą FR o opodatkowaniu dochodów z działalności ubezpieczeniowej z dnia 13. grudnia 1991 roku;

- podatek od dochodów przedsiębiorstw, ustalony w Ustawie FR o podatku od dochodu przedsiębiorstw i instytucji z dnia 27. grudnia 1991 roku;
- podatek dochodowy od osób fizycznych, pobierany zgodnie z Ustawą FR o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 7. grudnia 1991 roku.

Zupełnie oczywistym jest to, że rozszerzenie liczby podatków od dochodów związane było ze swobodą działalności gospodarczej, jaką uzyskały przedsiębiorstwa w warunkach rodzącej się ekonomiki rynkowej. Podatek ten stanowił podstawowe źródło dochodów budżetu i był regulatorem gospodarki.

W Rosji w ciągu ostatniego dziesięciolecia XX wieku system podatków od dochodów uległ istotnym zmianom.

Po pierwsze: zgodnie z Dekretem Prezydenta FR z dnia 22. grudnia 1993 roku od 1. stycznia 1994 roku zostały uchylone ustawy Federacji Rosyjskiej o opodatkowaniu dochodów banków i o opodatkowaniu dochodów z działalności ubezpieczeniowej. Opodatkowanie tych przychodów zaczęło być realizowane w trybie i na warunkach określonych w Ustawie FR o podatku od dochodów przedsiębiorstw i instytucji z dnia 27. grudnia 1991 roku. Jednak w ramach tej ustawy dla banków i instytucji ubezpieczeniowych ustalone zostały szczególne warunki opodatkowania dochodów;

Po drugie: w 1995 roku w Rosji została przyjęta federalna ustawa o uproszczonym systemie opodatkowania, ewidencji i sprawozdawczości dla podmiotów małej przedsiębiorczości. Zgodnie z ustawą podmioty małej przedsiębiorczości mogły przechodzić na uproszczony system opodatkowania. Za takie podmioty uznawani byli indywidualni przedsiębiorcy i instytucje z maksymalną liczbą zatrudnionych do 15. osób. Przedmiotem opodatkowania tych podmiotów był łączny przychód uzyskany w ciągu kwartału lub globalny przychód uzyskany w okresie podatkowym.

Po trzecie: Ustawa Federalna z dnia 31. lipca 1998 roku wprowadzała w Rosji podatek od dochodu na poszczególne rodzaje działalności, który wcielany był w życie przez ustawy podmiotów FR. Przedmiotem obłożenia tym podatkiem był dochód osoby prawnej lub

fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Pod tym dochodem rozumiemy potencjalnie możliwy globalny dochód podatnika jednolitego podatku pozostały po odliczeniu uzasadnionych wydatków.

Po czwarte: w ciągu lat 90-tych XX wieku niejednokrotnie zmieniał się system opodatkowania dochodów osób fizycznych. Zmiany dotyczyły głównie stawek podatku dochodowego. Było tak, że w ciągu ostatniego dziesięciolecia XX wieku skala podatku dochodowego zmieniała się od progresji w kierunku proporcjonalności.

W końcu XX wieku w Rosji został przyjęty nowy system opodatkowania dochodów. Jego powstanie związane jest z przyjęciem Kodeksu podatkowego FR. W 1997 roku została przyjęta część 1 Kodeksu podatkowego FR, ustalająca nieco inny system opodatkowania w FR, a w 2000 roku – część 2 Kodeksu podatkowego, ustalająca podatki odpowiadające systemowi podatków określonemu w części 1.

2. Ogólna charakterystyka podatków dochodowych

Obecnie w Federacji Rosyjskiej zgodnie z Kodeksem podatkowym FR istnieją następujące podatki od dochodu (przychodu) osób fizycznych i prawnych:

- podatek od dochodu osób fizycznych,
- podatek od dochodu instytucji,
- uproszczony system opodatkowania,
- system opodatkowania w postaci jednolitego podatku od dochodu na poszczególne rodzaje działalności,
- system opodatkowania dla producentów produkcji rolniczej (jednolity podatek rolny).

Zasadnicza różnica między tymi podatkami polega na tym, że: podatek od dochodu osób fizycznych i podatek od dochodu instytucji zaliczany jest do podatków federalnych; wszystkie pozostałe podatki od dochodu – do specjalnych systemów podatkowych (art. 13 i 18 KP FR). Podatki federalne – to takie, które określone są w Kodeksie podatkowym FR i obowiązują na całym terytorium FR (art. 12 KP FR). Wychodząc od tego pojęcia, podatek od dochodu osób fizycznych i podatek od dochodu instytucji ze wszystkimi elementami opodatkowa-

nia (podatnik, przedmiot podatku, stawka podatkowa, okres podatkowy itd.) ustalone są tylko przez Kodeks podatkowy FR (cz. 2) i płacone na całym terytorium Federacji Rosyjskiej.

Specjalne systemy podatkowe – to szczególne systemy opodatkowania określone w Kodeksie podatkowym FR. W ramach specjalnych systemów podatkowych możliwy jest szczególny tryb określania elementów opodatkowania, a także zwolnienie z obowiązku zapłaty poszczególnych podatków federalnych i regionalnych. Np. korzystanie przez instytucję lub indywidualnego przedsiębiorcę z jednolitego podatku rolnego przewiduje zwolnienie tych podmiotów od płacenia podatku od dochodu, podatku od wartości dodanej, podatku od majątku i jednolitego podatku socjalnego. Przejście przez instytucję lub indywidualnego przedsiębiorcę na uproszczony system opodatkowania również przewiduje, że nie płacą oni już podatku od dochodu, podatku od majątku instytucji i jednolitego podatku socjalnego.

Wyróżniamy specjalne systemy podatkowe, które stosowane są wyłącznie na wniosek podmiotów podatku (uproszczony system opodatkowania, jednolity podatek rolny) i specjalne systemy podatkowe, stosowane w trybie nakazu (system opodatkowania w postaci jednolitego podatku od dochodu na poszczególne rodzaje działalności).

Przedstawiony powyżej system opodatkowania dochodów w Federacji Rosyjskiej dzieli się na trzy grupy wg podmiotów opodatkowania.

Do pierwszej grupy zaliczany jest podatek od dochodów osób fizycznych, określony w rozdziale 23. Kodeksu podatkowego FR i płacony wyłącznie przez osoby fizyczne.

Do drugiej grupy zaliczany jest podatek od dochodu instytucji płacony wyłącznie przez instytucje.

Do trzeciej grupy włączone są specjalne systemy podatkowe, czyli uproszczony system opodatkowania, system opodatkowania dla producentów towarów rolniczych (jednolity podatek rolny), system opodatkowania w postaci jednolitego podatku od dochodu na poszczególne rodzaje działalności (rozdziały 26 –1, 26 –2, 26 –3 KP FR). Podatnikami w ramach tych systemów są instytucje i indywidualni przedsiębiorcy.

Uproszczona forma opodatkowania dochodu stosowana jest w stosunku do instytucji i indywidualnych przedsiębiorców. Po raz pierwszy forma ta została ustanowiona zgodnie z Ustawą federalną z dnia 29. grudnia 1995 roku „O uproszczonym systemie opodatkowania, ewidencji i sprawozdawczości dla podmiotów małej przedsiębiorczości".

Obecnie ta forma opodatkowania włączona jest do specjalnego systemu podatkowego i przewidziana w rozdziale 26 –2 Kodeksu podatkowego FR.

Podatnik ma prawo wyboru systemu opodatkowania. Może korzystać z ogólnego systemu opodatkowania lub przejść na uproszczony system.

W przypadku, jeżeli instytucja korzysta z uproszczonego systemu opodatkowania, to nie płaci podatku od dochodu, podatku od majątku i jednolitego podatku socjalnego. Oprócz tego organizacje te nie są uznawane za podatników podatku od wartości dodanej, za wyjątkiem importu towarów na obszar celny FR.

Jeżeli indywidualny przedsiębiorca stosuje uproszczony system opodatkowania, to też nie płaci podatku od dochodu osób fizycznych, podatku od majątku i jednolitego podatku socjalnego. Nie jest też podatnikiem podatku od wartości dodanej, za wyjątkiem importu.

3. Podatek dochodowy od osób fizycznych

W sferze opodatkowania dochodów podatek od dochodu osób fizycznych na równi z podatkiem od dochodu instytucji zajmuje centralne miejsce w systemie podatków i opłat Rosji. Praktycznie każdy obywatel Rosji, obcokrajowiec i bezpaństwowiec, znajdujący się na terytorium kraju jest (lub może być) podatnikiem danego podatku.

We wszystkich krajach świata, za wyjątkiem ograniczonej liczby państw i obszarów nie stosujących systemu opodatkowania dochodów, podatek od dochodów osób fizycznych jednomyślnie uznawany jest zarówno przez doradców podatkowych, jak i pracowników urzędów podatkowych za najbardziej złożoną dziedzinę opodatkowania. Rosyjskie prawo podatkowe nie stanowi tu wyjątku. Podatek od dochodów osób fizycznych w Rosji reguluje rozdział 23 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej.

3.1. Podmiot podatku

W Rosji rozróżnia się dwa rodzaje podatników podatku, różniące się swoim statusem prawnym: 1) osoby fizyczne – rezydenci podatkowi FR; 2) osoby fizyczne nie będące rezydentami podatkowymi FR i uzyskujące dochody ze źródeł położonych na terytorium Rosji. Należy zaznaczyć, że za rezydentów podatkowych FR uznawane są osoby fizyczne przebywające na terytorium Rosji nie mniej niż 183 dni w roku kalendarzowym. Odpowiednio nie są rezydentami podatkowymi osoby fizyczne przebywające na terytorium Rosji mniej niż 183 dni.

Różnica między danymi kategoriami podatników uwidacznia się przede wszystkim w przedmiocie opodatkowania. Rezydenci podatkowi FR są zobowiązani do płacenia podatku od dochodu osób fizycznych ze wszystkich dochodów, niezależnie od miejsca ich uzyskania, a osoby fizyczne nie będące takowymi powinny płacić podatek tylko od dochodów uzyskanych ze źródeł w Rosji.

3.2. Przedmiot podatku

Podział dochodów osób fizycznych na dochody ze źródeł w FR i poza jej granicami rodzi określone trudności w zdefiniowaniu przedmiotu opodatkowania, ponieważ wykaz poszczególnych rodzajów dochodów, zawarty w ustawie nie jest wyczerpujący. Ogólnie dochodami ze źródeł w FR są dochody uzyskane:

1) od instytucji rosyjskich, indywidualnych przedsiębiorców i przedstawicielstw instytucji zagranicznych prowadzących swoją działalność na terytorium FR, a także świadczenia, stypendia, emerytury i inne analogiczne wypłaty uzyskane zgodnie z prawodawstwem rosyjskim;
2) z wykorzystania i sprzedaży majątku znajdującego się na terytorium państwa;
3) z działalności na terytorium Rosji.

Odpowiednio dochodami ze źródeł położonych poza granicami Rosji są dochody uzyskane: 1) od instytucji zagranicznych, a także świadczenia, stypendia, emerytury i inne analogiczne wypłaty uzyskane zgodnie z prawem obcego państwa; 2) z wykorzystania i sprzedaży

majątku znajdującego się za granicą terytorium państwa; 3) z działalności za granicą Rosji.

Jeżeli przepisy rosyjskiego prawa podatkowego nie pozwalają na jednoznaczne określenie uzyskanych przez podatnika dochodów jako dochodów uzyskanych ze źródeł w Federacji Rosyjskiej, albo jako dochodów ze źródeł poza granicami Federacji Rosyjskiej, zaliczenia dochodu do tego lub innego źródła dokonuje Ministerstwo Finansów FR. Analogicznie określany jest udział przedstawionych dochodów, który może być zaliczony do dochodów ze źródeł znajdujących się w FR i udział, który może być zaliczony do dochodów ze źródeł poza granicami Federacji Rosyjskiej.

Prawodawstwo Rosji przewiduje także określone wyjątki, pozwalające niektóre wypłaty pieniężne posiadające wszystkie cechy dochodu nie uznawać za dochód, który podlega opodatkowaniu. Np. nie są takimi dochody z operacji związanych ze stosunkami majątkowymi i niemajątkowymi osób fizycznych uznawanych za członków rodziny i (lub) bliskimi krewnymi, zgodnie z prawem rodzinnym Federacji Rosyjskiej, za wyjątkiem dochodów uzyskanych przez wymienione osoby fizyczne w wyniku zawarcia między nimi umów cywilno –prawnych lub umów o pracę.

3.3. Podstawa opodatkowania

Podstawa opodatkowania podatku od dochodów osób fizycznych określana jest jako dochód wyrażony w pieniądzach podlegający opodatkowaniu. Przy określaniu podstawy opodatkowania uwzględniane są wszystkie dochody podatnika uzyskane zarówno w formie pieniężnej, jak i w naturze lub prawo, które nabył do rozporządzania nimi, a także dochody w postaci korzyści materialnej. Jeżeli z dochodu podatnika na jego polecenie, na skutek decyzji sądu lub innych organów, są dokonywane jakiekolwiek potrącenia, to nie zmniejszają one podstawy opodatkowania.

Dla dochodów podatników podatku będących rezydentami FR, w stosunku do których stosowana jest ogólna stawka podatkowa, podstawa opodatkowania określana jest jako dochód wyrażony w pieniądzach, podlegający opodatkowaniu, pomniejszony o kwotę potrąceń

podatkowych przewidzianych w prawie podatkowym. Jeżeli kwota potrąceń podatkowych w okresie podatkowym będzie większa od dochodu podlegającego opodatkowaniu za dany okres podatkowy, to ma zastosowanie do tego okresu podatkowego podstawa opodatkowania równa zeru. Na następny okres podatkowy wyżej wymieniona różnica nie jest przenoszona.

Dla dochodów, co do których przewidziane są specjalne stawki podatku, a także dla wszystkich dochodów podatników nie będących rezydentami FR, podstawa opodatkowania określana jest jako dochód wyrażony w pieniężnej formie, podlegający opodatkowaniu. Przy tym nie stosuje się potrąceń podatkowych.

Do systemu potrąceń podatkowych Rosji, o wielkość których następuje pomniejszenie dochodu podlegającego opodatkowaniu dla osób fizycznych – rezydentów FR należą: 1) standardowe potrącenia podatkowe; 2) socjalne potrącenia podatkowe; 3) majątkowe potrącenia podatkowe; 4) zawodowe potrącenia podatkowe.

Standardowe potrącenia podatkowe stanowią comiesięczne zmniejszenie podstawy opodatkowania na podstawie dobrowolnej decyzji podatnika o kwotę ustaloną prawem. Jakikolwiek podatnik ma prawo comiesięcznie zmniejszyć podstawę opodatkowania o 400 rubli, a jeżeli posiada niepełnoletnie dzieci i dzieci studiujące dodatkowo o 600 rubli na każde dziecko. Owe potrącenie stosowane jest do miesiąca, w którym roczny dochód płatnika osiągnie 20 000 rubli (przy potrąceniach na dzieci – 40 000 rubli). Dla poszczególnych kategorii podatników posiadających określone ulgi (np. likwidatorzy katastrofy w Czarnobylskiej elektrowni atomowej, Bohaterowie Rosji itd.) ustalony jest podwyższony wymiar potrąceń (500 i 3000 rubli), który stosuje się w ciągu całego okresu podatkowego, niezależnie od wysokości dochodów.

Socjalne potrącenie podatkowe stosuje się nie co miesiąc, lecz jeden raz w roku. Podatnik – rezydent ma prawo zmniejszyć swoje dochody podlegające opodatkowaniu o sumę faktycznie poniesionych wydatków na następujące cele: 1) dobroczynne, tj. pomoc pieniężna dla instytucji nauki, kultury, służby zdrowia, kształcenia, drużyn sportowych, organizacji religijnych itp. (wysokość potrąceń nie może przewyższać 25% rocznego dochodu podatnika); 2) na kształcenie podat-

nika, jego współmałżonka, dziecka lub podopiecznego w wieku do 24. lat (maksymalna kwota potrąceń – 38 000 rubli na każdego członka rodziny); 3) leczenie podatnika, jego małżonka, rodziców i niepełnoletnich dzieci w instytucjach ochrony zdrowia Rosji (maksymalna kwota potrąceń – 38 000 rubli na każdego członka rodziny, oprócz drogich rodzajów leczenia przyjmowanych do potrącenia w całości; wykaz usług medycznych, medykamentów i drogich sposobów leczenia, których wartość przyjmowana jest przy potrąceniu ustala Rząd FR).

Majątkowe potrącenia podatkowe mogą być dwojakiego rodzaju: 1) w wysokości dochodów ze sprzedaży majątku podatnika: nieruchomego – przy posiadaniu go do lat trzech – nie więcej niż 1 milion rubli, ponad trzy lata – w kwocie sprzedaży; ruchomego – przy władaniu do lat trzech – nie więcej niż 125 000 rubli, ponad trzy lata – w kwocie sprzedaży; 2) w wysokości wydatków na nabycie mieszkania lub domu mieszkalnego, w tym również wydatki na spłatę odsetek za kredyt, lecz nie więcej niż 1 milion rubli.

Profesjonalne potrącenia podatkowe udzielane są osobom prowadzącym działalność gospodarczą bez tworzenia osoby prawnej, prywatnym notariuszom, adwokatom, osobom uzyskującym dochody z wykonywania prac, świadczenia usług na podstawie umów cywilno–prawnych, piosenkarzom, literatom, uczonym, odkrywcom i innym osobom uzyskującym wynagrodzenia autorskie. Potrącenia podatkowe udzielane są w wysokości uzasadnionych i udokumentowanych wydatków, związanych z prowadzoną przez podatnika działalnością. W przypadku braku dokumentalnego potwierdzenia poniesionych wydatków potrącenia dokonuje się zgodnie z ustalonymi prawem normami.

Dochody (kwoty wydatków przyjmowanych do potrącenia) podatnika wyrażone w obcej walucie przeliczane są na ruble wg kursu Centralnego Banku Federacji Rosyjskiej, ustalonego w dniu faktycznie uzyskanych dochodów (na dzień faktycznie poniesionych wydatków).

Przy uzyskaniu przez podatnika dochodów od instytucji i indywidualnych przedsiębiorców w naturze w postaci towarów (prac, usług), innego majątku, podstawa opodatkowania określana jest jako wartość tych towarów (prac, usług), innego majątku, obliczona wg cen rynkowych. Przy czym do wartości towarów (prac, usług) obłożonych akcy-

zą i VAT włączona jest odpowiednia kwota podatku od wartości dodanej i akcyzowego.

Dochodem uzyskanym w postaci korzyści materialnej jest korzyść materialna płatnika uzyskana w wyniku zawyżenia ceny sprzedawanych towarów (prac, usług) albo zaniżenia ceny nabywanych towarów (prac, usług). Jednak w celach podatkowych za dochód uznawana jest tylko korzyść materialna uzyskana z oszczędności na odsetkach za korzystanie z pożyczek (jeżeli stawka procentowa jest mniejsza niż ¾ stawki refinansowej Centralnego Banku FR przy pożyczkach w rublach i 9% stawki – przy pożyczkach w obcej walucie); ze sprzedaży towarów (prac, usług) od wzajemnie zależnych osób; z nabycia papierów wartościowych. W danych przypadkach podstawa opodatkowania określana jest jako różnica między rzeczywistą ceną towaru (prac, usług) i ceną, za którą je nabył podatnik. Sposoby ustalenia rzeczywistej ceny rynkowej określają normy.

Prawo ustala również sposoby określania podstawy opodatkowania w stosunku do dochodów uzyskanych z tytułu umowy obowiązkowego i dobrowolnego ubezpieczenia, w tym i ubezpieczenia emerytalnego. Jest to stosowane w celu zapewnienia, że przy określaniu podstawy opodatkowania uwzględnione będą wcześniej wypłacone składki ubezpieczeniowe i wysokość poniesionej szkody.

Sposób określania podstawy opodatkowania w stosunku do dywidend zależy od miejsca ich uzyskania. Kwota podatku od dywidend uzyskanych ze źródeł za granicą Federacji Rosyjskiej określana jest przez podatnika, stosownie do każdej sumy uzyskanych dywidend wg specjalnej stawki. Podatnicy, którzy uzyskują dywidendy ze źródeł poza granicami Federacji Rosyjskiej, mają prawo zmniejszyć kwotę podatku o sumę podatku, obliczoną i zapłaconą w miejscu źródła dochodu, tylko w przypadku, jeżeli źródło dochodu znajduje się w obcym państwie, z którym jest zawarta umowa (porozumienie) o unikaniu podwójnego opodatkowania. W przypadku, jeżeli suma podatku zapłacona w miejscu położenia źródła dochodu przekracza sumę podatku obliczonego zgodnie z zasadami ogólnymi, otrzymana różnica nie podlega zwrotowi z budżetu.

Jeżeli źródłem dochodu podatnika są dywidendy pochodzące z instytucji rosyjskich, wymieniona instytucja jest uważana za agenta po-

datkowego i określa sumę podatku dla każdego podatnika oddzielnie, przy każdej wypłacie wymienionych dochodów.

Sposób określania podstawy opodatkowania dla transakcji z papierami wartościowymi w rosyjskim prawie podatkowym uwarunkowany jest wysokim poziomem ryzyka na tym rynku, często prowadzącym do strat, a także specyficznymi wydatkami związanymi z realizacją danych transakcji (podatek giełdowy, komisowy itp.).

Okres podatkowy dla podatku od dochodów osób fizycznych w Rosji ustalony jest na rok kalendarzowy. W pełni odpowiada to tradycji większości państw, w których istnieje taki podatek.

3.4. Stawki podatku

Stawki podatku zależą w pierwszej kolejności od rodzaju podatnika. Np. stawka podatkowa w wymiarze 30 procent od wszystkich dochodów ustalona jest dla osób fizycznych nie będących rezydentami podatkowymi Federacji Rosyjskiej.

Dla osób fizycznych – rezydentów FR jest ustalony szereg zróżnicowanych stawek. Ogólna stawka podatku od dochodów osób fizycznych wynosi 13 procent. Jest także kilka rodzajów specjalnych stawek podatkowych dla niektórych rodzajów dochodu.

Stawka podatku w wysokości 35 procent określona jest dla następujących dochodów:

- wartość jakichkolwiek wygranych i nagród zdobytych w konkursach, grach i innych imprezach organizowanych w celu reklamy towarów, prac i usług – w części przekraczającej 2000 rubli;
- wypłat ubezpieczeniowych z umowy dobrowolnego ubezpieczenia;
- dochodów z odsetek od wkładów bankowych – w części przekraczającej kwotę obliczoną wg obowiązującej stawki refinansowej Centralnego Banku Federacji Rosyjskiej w ciągu okresu, za który naliczono odsetki, z wkładów w rublach (za wyjątkiem terminowych wkładów emerytalnych złożonych na okres nie mniejszy niż sześć miesięcy) i 9 procent rocznie od wkładów w walucie obcej;

– kwoty zaoszczędzone na odsetkach przy uzyskaniu przez podatnika środków kredytowych – za wyjątkiem dochodów w postaci korzyści materialnej uzyskanej w związku z korzystaniem z celowych pożyczek (kredytów), uzyskanych od instytucji kredytowych i innych Federacji Rosyjskiej i faktycznie przeznaczonych na nowe budownictwo lub nabycie na terytorium Federacji Rosyjskiej domu mieszkalnego, mieszkania lub udziału w nich na podstawie dokumentów potwierdzających celowe wykorzystanie takich środków.

Stawka podatku w wysokości 9 procent ustalona jest od dochodów uzyskanych w postaci dywidend z udziału w działalności instytucji. Taka sama stawka jest także od dochodów w postaci odsetek z obligacji z hipotecznym zabezpieczeniem, emitowanych do 1. stycznia 2007 roku, a także od dochodów założycieli zarządu powierniczego hipotecznego zabezpieczenia, uzyskanych na podstawie nabycia certyfikatów hipotecznych udziału, wydanych przez zarządzających hipotecznym zabezpieczeniem do 1. stycznia 2007 roku.

3.5. Ulgi podatkowe

Rosyjskie prawo podatkowe zawiera dużo ulg podatkowych od dochodów osób fizycznych. Możemy je podzielić na cztery kategorie: 1) ulgi podatkowe związane ze statusem podatnika (np.: z podatku zwolnione są dzieci – sieroty, żołnierze i marynarze zasadniczej służby itp.); 2) ulgi podatkowe związane z rodzajem dochodu (np.: z podatku zwolnione są wszystkie rodzaje emerytur państwowych, stypendia, zasiłki, różne wypłaty kompensacyjne itd.); 3) ulgi podatkowe uwarunkowane innym sposobem opodatkowania (np.: od podatku zwolnione są dochody objęte jednolitym podatkiem od dochodu itp.); 4) ulgi podatkowe uzależnione od rodzaju działalności przynoszącej dochód (np.: ulgą objęte są dochody ze zbierania ziół lub produkcji warzyw na przydomowych działkach itd.).

Ulgi podatkowe w rosyjskim prawie mogą być podzielone na terminowe (np., członkowie gospodarstwa chłopsko –farmerskiego zwolnieni są z podatku przez pięć lat od momentu utworzenia gospodarstwa) i bezterminowe; całkowite (obejmujące cały dochód) i częściowe

(obejmujące tylko sumę dochodu w granicach ustalonej normy; dochód ponad normę jest opodatkowany) oraz inne.

3.6. Tryb i warunki płatności

Analiza rosyjskiego prawa podatkowego pozwala na wydzielenie dwóch rodzajów trybu obliczania i zapłaty podatku od dochodów osób fizycznych: 1) opłata podatku przez agenta podatkowego; 2) samodzielna opłata podatku. Agentami podatkowymi, zgodnie z rosyjskim prawem podatkowym, są wszystkie rosyjskie instytucje, indywidualni przedsiębiorcy i stałe przedstawicielstwa zagranicznych podmiotów, wypłacające dochód osobie fizycznej. Agenci podatkowi mają obowiązek przy każdej wypłacie dochodu obliczyć kwotę podatku i potrącić ją przed wypłatą dochodu. W przypadku braku możliwości potrącenia podatku agent powinien niezwłocznie powiadomić o tym urząd podatkowy. Potrącony podatek musi być przelany w ciągu jednego dnia od momentu uzyskania dochodu przez osobę fizyczną. Do pierwszego kwietnia roku następującego po roku podatkowym agent podatkowy zobowiązany jest udostępnić dla urzędu podatkowego informacje na temat wysokości dochodów, uzyskanych przez podatnika oraz kwoty podatku potrąconego i przelanego przez agenta podatkowego.

Przy takim trybie opłaty podatku podatnik spełnia minimalną rolę; wszystkie czynności wypełnia agent podatkowy, który w istocie jest agentem państwa i posiada pewne władcze pełnomocnictwa. Istnienie takiego uproszczonego trybu uwarunkowane jest niedostateczną wiedzą prawniczą większości podatników, niemożnością samodzielnego obliczenia podatku i prawidłowego wypełnienia niezbędnych dokumentów.

Drugi tryb obejmuje przede wszystkim indywidualnych przedsiębiorców, notariuszy i inne osoby zajmujące się prywatną praktyką, a także inne osoby fizyczne uzyskujące dochód nie od agentów podatkowych. Dla tego trybu charakterystyczne jest to, że podatek obliczany jest przez płatnika samodzielnie, sam też wypełnia deklarację i składa ją do urzędu podatkowego. Termin składania deklaracji – do 30. kwietnia roku następującego po upływie roku podatkowego. Termin zapłaty

podatku – do 15. lipca następnego roku. Dla indywidualnych przedsiębiorców ustalone są terminy zaliczkowych płatności w ciągu roku.

Osoby płacące podatek od dochodu osób fizycznych przez agentów podatkowych również mają prawo składać deklarację podatkową. Dotyczy to niektórych przypadków, np., w celu uzyskania potrąceń podatkowych socjalnych i majątkowych, kiedy osoby te zobowiązane są do składania deklaracji podatkowych.

4. Podatek od dochodu instytucji

Tryb obliczania i opłaty podatku od dochodu instytucji reguluje rozdział 25 Kodeksu podatkowego FR, który wszedł w życie 1 stycznia 2002 roku. Od tego czasu przepisy rozdziału 25 KP FR niejednokrotnie zmieniały się i były uzupełniane. Ostatnie zmiany i poprawki wprowadzała Ustawa Federalna z dnia 06.06.05 Nr 58 – UF. Na dzień dzisiejszy rozdział 25 KP FR zawiera 92 artykuły – od 246 do 333.

4.1. Podmiot podatku

Podatnikami podatku od dochodu instytucji są rosyjskie i zagraniczne instytucje prowadzące swoją działalność w Federacji Rosyjskiej przy pomocy stałych przedstawicielstw i (lub) uzyskujące dochody ze źródeł w Federacji Rosyjskiej.

4.2. Przedmiot podatku

Przedmiotem opodatkowania podatkiem od dochodu instytucji jest dochód uzyskany przez podatnika. Dochodem są:

1) dla instytucji rosyjskich – uzyskane przychody, pomniejszone o wielkość poniesionych wydatków;
2) dla zagranicznych instytucji prowadzących działalność w Federacji Rosyjskiej przez stałe przedstawicielstwa – przychód uzyskany przez stałe przedstawicielstwa, pomniejszony o wielkość poniesionych przez te przedstawicielstwa wydatków;
3) dla innych instytucji zagranicznych – przychody uzyskane ze źródeł w Federacji Rosyjskiej.

Do przychodów KP FR zalicza przychody ze sprzedaży towarów (prac, usług) i praw majątkowych oraz przychody nie związane z produkcją i sprzedażą.

Przy określaniu przychodów wyłączane są z nich kwoty podatków wniesione, zgodnie z Kodeksem, przez podatnika kupującego towary (prace, usługi, prawa majątkowe). Przychody określane są na podstawie dokumentów potwierdzających uzyskane przez podatnika przychody i dokumentów ewidencji podatkowej.

Przy opodatkowaniu podatkiem od dochodu instytucji, przychodem ze sprzedaży jest kwota uzyskana ze sprzedaży towarów (prac i usług), zarówno własnej produkcji, jak i wcześniej nabytych, oraz ze sprzedaży praw majątkowych. Kwota ze sprzedaży określana jest ze wszystkich wpływów związanych z rozliczeniami za sprzedane towary (prace, usługi) lub prawa majątkowe, wyrażona w formie pieniężnej i (lub) w naturze.

KP FR przewiduje szczególny sposób określania przychodów ze sprzedaży dla poszczególnych kategorii podatników, np., banków, instytucji ubezpieczeniowych, profesjonalnych udziałowców rynku papierów wartościowych itd.

Pod przychodami nie związanymi bezpośrednio ze sprzedażą i produkcją rozumiemy wszystkie pozostałe przychody, które nie należą do przychodów ze sprzedaży, a mianowicie z częściowych udziałów w innych instytucjach, przychody w postaci dodatniej (ujemnej) różnicy kursów, jaka powstaje wskutek odejścia kursu sprzedaży (zakupu) obcej waluty od oficjalnego kursu, przychody w postaci uznanych przez dłużnika lub podlegających zapłacie przez dłużnika na podstawie prawomocnej decyzji sądu mandatów, kar i lub innych sankcji za złamanie zobowiązań wynikających z umowy, a także sum wynagrodzenia strat lub szkód z tytułu wynajmu majątku w dzierżawę i inne dochody, których wykaz zawarty jest w art. 250 KP FR.

4.3. Podstawa opodatkowania

Przy określaniu podstawy opodatkowania nie są uwzględniane następujące przychody:

1) w postaci majątku, praw majątkowych, prac lub usług, które uzyskujemy od innych osób w trybie wstępnej opłaty, a także zastawu lub zadatku;

2) w postaci majątku, praw majątkowych lub niemajątkowych, oszacowanych w pieniądzach, które uzyskane są w postaci wkładów do kapitału (funduszu) ustawowego (składkowego) instytucji;

3) w postaci majątku uzyskanego przez jednostki budżetowe, zgodnie z decyzją organów władzy wykonawczej wszystkich szczebli;

4) inne dochody przewidziane w art. 251 KP FR.

W celu ustalenia dochodu podatnik pomniejsza uzyskane przychody o sumę poniesionych wydatków, z wyłączeniem szeregu wydatków wymienionych w art. 270 KP FR.

Wydatkami są uzasadnione i udokumentowane nakłady poniesione przez podatnika. Przez uzasadnione wydatki rozumie się ekonomicznie uzasadnione nakłady, które oszacowane są w formie pieniężnej. Udokumentowanymi wydatkami są nakłady, potwierdzone dokumentami wypełnionymi zgodnie z prawem Federacji Rosyjskiej, albo dokumentami wypełnionymi zgodnie z tradycją stosunków biznesowych panujących w obcym państwie, na którego terytorium zostały poniesione odpowiednie wydatki i dokumentami pośrednio potwierdzającymi poniesione wydatki. Wydatkami są jakiekolwiek nakłady pod warunkiem, że są poniesione w celu prowadzenia działalności skierowanej na uzyskanie dochodu.

W zależności od charakteru oraz warunków i kierunków prowadzonej przez podatnika działalności wydatki dzielimy na dwie grupy:

1) wydatki związane z produkcją i sprzedażą;

2) wydatki nie związane bezpośrednio z produkcją i sprzedażą.

KP FR przewiduje właściwości określania wydatków uznawanych do celów podatkowych dla poszczególnych kategorii podatników, np., banków, ubezpieczycieli itd. KP FR również przewiduje właściwości określania wydatków poniesionych w związku ze szczególnymi okolicznościami, np. przy udziale w umowach o wspólnej działalności,

przy realizacji operacji z elementami finansowymi transakcji terminowych itd.

Zgodnie z art. 253 KP FR do wydatków związanych z produkcją i sprzedażą należą wydatki materialne, wydatki na zapłatę za pracę, kwoty doliczonej amortyzacji[1] oraz inne wydatki.

Zgodnie z art. 265 KP FR do wydatków nie związanych bezpośrednio z produkcją i sprzedażą włączone są uzasadnione nakłady na prowadzenie działalności nie związanej bezpośrednio z produkcją lub sprzedażą, np., wydatki na utrzymanie przekazanego zgodnie z umową arendy (leasingu) majątku, wydatki w postaci odsetek za zobowiązania dłużne jakiegokolwiek rodzaju, wydatki związane z emisją własnych papierów wartościowych, wydatki w postaci ujemnej różnicy kursu, powstałej z przewartościowania majątku w dewizach, wydatki sądowe i opłaty arbitrażowe, inne uzasadnione wydatki, których wykaz znajduje się w KP FR.

W celach podatkowych do wydatków nie związanych bezpośrednio z produkcją i sprzedażą zaliczane są straty płatnika poniesione w okresie podatkowym.

Zgodnie z art. 270 KP FR szereg wydatków poniesionych przez podatnika nie jest uwzględnianych przy ustaleniu dochodu. Do nich należą następujące rodzaje wydatków:

1) kwoty wypłaconych przez podatnika dywidend i inne kwoty dochodów po opodatkowaniu;
2) grzywny, mandaty i inne sankcje przelewane do budżetu i do państwowych funduszy pozabudżetowych;
3) składki do kapitału ustawowego (składkowego), wkładu do prostej spółki;
4) kwoty podatku, a także kwoty płatności za przekroczenie normy odpadów zanieczyszczających środowisko;
5) wydatki na nabycie i (lub) utworzenie majątku podlegającego amortyzacji;

---

1 Za amortyzowany uznaje się majątek z okresem korzystania ponad 12 miesięcy i wartości ponad 10 000 rubli; comiesięczne normy amortyzacji określane są wg wzoru K= 1/N* 100% dla budynków i budowli i K= 2/N*100% dla pozostałego majątku, przy czym K – norma amortyzacji, N czas służenia majątku.

6) składki dobrowolnego ubezpieczenia i niepaństwowego ubezpieczenia emerytalnego;

7) inne rodzaje wydatków, których wyczerpujący wykaz zawarty jest w art. 270 KP FR.

Zgodnie z ogólną zasadą, nazywaną „metodą memoriałową" w celach podatkowych uznawane są przychody w tym okresie rozliczeniowym (podatkowym), w którym one miały miejsce, niezależnie od faktycznego wpływu środków pieniężnych. W przypadku, jeżeli związek między przychodami i wydatkami nie może być precyzyjnie określony lub określony w sposób pośredni, przychody rozdzielane są przez podatnika samodzielnie, z uwzględnieniem zasady równomierności w uznawaniu przychodów i wydatków.

Wydatki przyjmowane do celów podatkowych uznawane są w tym okresie podatkowym, którego dotyczą, niezależnie od czasu faktycznej wypłaty środków pieniężnych lub innej formy ich opłaty. Wydatki są uznawane w tym okresie, w którym powstają w związku z warunkami transakcji. W przypadku jeżeli transakcja nie zawiera takich warunków i związek między dochodami i wydatkami nie może być dokładnie określony lub określony w sposób pośredni, wydatki rozdzielane są przez podatnika samodzielnie.

Art. 273 KP FR, jako wyjątek przewiduje uproszczony (ulgowy) tryb określania dochodów i wydatków wg „metody kasowej". Metoda ulgowa może być stosowana przez jakiekolwiek instytucje oprócz banków, które w ciągu ostatnich 4. kwartałów działalności uzyskały przychód ze sprzedaży nie większy niż 1 milion rubli w ciągu kwartału.

Wg tej metody datą uzyskania przychodu jest dzień wpływu środków na rachunki w bankach lub do kasy, a wydatkami są nakłady po ich faktycznym opłaceniu. Za podstawę opodatkowania podatku od dochodu instytucji uznawany jest dochód wyrażony w pieniądzach. Podstawa opodatkowania w odniesieniu do dochodu opodatkowanego innymi stawkami niż podstawowa, określana jest przez podatnika oddzielnie.

Kodeks podatkowy FR zawiera szczególny tryb określania podstawy opodatkowania dla banków, instytucji ubezpieczeniowych, niepaństwowych funduszy emerytalnych, profesjonalnych udziałowców

rynku papierów wartościowych, uczestników umów do poufnego zarządzania majątkiem i innych specyficznych podatników. KP FR zawiera również szczególny tryb określania podstawy opodatkowania operacji z papierami wartościowymi, finansowymi instrumentami terminowych transakcji i innymi złożonymi operacjami gospodarczymi.

Podatnicy, którzy ponieśli straty w poprzednich okresach podatkowych mają prawo do zmniejszenia podstawy opodatkowania w bieżącym okresie podatkowym o całą kwotę strat lub jej część. Podatnik ma prawo odliczyć straty w ciągu dziesięciu lat, następujących po roku, w którym straty wystąpiły.

4.4. Stawki podatku

Stawka podatkowa podatku od dochodu instytucji określana jest wg ogólnego prawa w wysokości 24 procent, z których 6,5 procent zaliczane jest do budżetu federalnego, 17,5 procent odprowadzane do budżetu podmiotów Federacji Rosyjskiej. Stawka podatkowa podatku podlegająca zaliczeniu do budżetu podmiotów FR może być obniżona dla poszczególnych kategorii podatników, lecz nie mniej, niż 13,5 procent.

KP FR przewiduje (jako wyjątek) 4 rodzaje obniżonych stawek podatku od dochodu instytucji.

- Stawki podatkowe od dochodów instytucji zagranicznych nie związanych z działalnością w Federacji Rosyjskiej przez stałe przedstawicielstwa ustalone są w następującej wysokości:
  a) 20 procent – od wszystkich przychodów, za wyjątkiem niżej wymienionych;
  b) 10 procent – od wykorzystania, utrzymania lub wynajmu (fracht) statków, samolotów lub innych środków transportu lub kontenerów w związku z prowadzeniem międzynarodowych przewozów.
- Do podstawy opodatkowania określanej od dochodów uzyskanych w postaci dywidend stosowane są następujące stawki:

a) 9 procent – od dochodów uzyskanych w postaci dywidend z rosyjskich instytucji przez rosyjskie instytucje i osoby fizyczne – podatkowych rezydentów Federacji Rosyjskiej;

b) 15 procent – od dochodów uzyskanych w postaci dywidend od rosyjskich instytucji przez zagraniczne instytucje, a także od przychodów uzyskanych w postaci dywidend przez rosyjskie instytucje od zagranicznych instytucji.

– Do podstawy opodatkowania określanej dla operacji z poszczególnymi rodzajami zobowiązań dłużnych stosowane są następujące stawki podatkowe:

a) 15 procent – od dochodu w postaci odsetek od państwowych i municypalnych papierów wartościowych (z pewnymi wyjątkami);

b) 9 procent – od dochodu w postaci odsetek z municypalnych papierów wartościowych, emitowanych na okres nie mniejszy niż trzy lata do 1. stycznia 2007 roku, również od dochodów w postaci odsetek z obligacji z hipotecznym zabezpieczeniem, emitowanych do 1. stycznia 2007 roku i dochodów założycieli zarządu powierniczego hipotecznego zabezpieczenia, uzyskanych na podstawie nabycia certyfikatów hipotecznych udziału, wydanych przez zarządzających hipotecznym zabezpieczeniem do 1. stycznia 2007 roku.

c) 0 procent – od dochodu w postaci odsetek z państwowych i municypalnych obligacji, emitowanych do 20. stycznia 1997 roku włącznie, również od dochodu w postaci odsetek z obligacji państwowej walutowej pożyczki obligacyjnej 1999 roku, emitowanych przy realizacji odnowienia obligacji wewnętrznej państwowej pożyczki walutowej serii III, emitowanych w celu zapewnienia warunków niezbędnych do regulacji wewnętrznego długu walutowego byłego Związku SRR oraz wewnętrznego i zewnętrznego długu walutowego Federacji Rosyjskiej.

– Dochód uzyskany przez Centralny Bank FR z prowadzonej działalności związanej z wypełnianiem funkcji przewidzianych w Ustawie Federalnej o Centralnym Banku Federacji Rosyjskiej (Banku Rosji), opodatkowany jest podatkiem wg stawki podatkowej 0 procent. Dochód uzyskany przez Centralny Bank

Federacji Rosyjskiej z pozostałych operacji jest opodatkowany na ogólnych zasadach.

4.5. Tryb i warunki płatności

Okresem podatkowym dla podatku od dochodu instytucji jest rok kalendarzowy, a okresami sprawozdawczymi – pierwszy kwartał, półrocze i dziewięć miesięcy roku kalendarzowego.

Podatek określany jest jako kwota powstała z odniesienia stawki do podstawy opodatkowania. Zgodnie z ogólnym prawem kwota podatku określana jest przez podatnika wg wyników okresu podatkowego. Z wyników każdego okresu podatnik oblicza sumę zaliczek, wychodząc od stawki podatku i dochodu podlegającego opodatkowaniu, obliczonych w bilansie wzrastającym od początku okresu podatkowego do zakończenia sprawozdawczego okresu podatkowego.

Instytucje (za wyjątkiem instytucji zagranicznych i jednostek budżetowych), mające przychody ze sprzedaży w wysokości ponad 3. milionów rubli w ciągu kwartału, płacą co miesiąc zaliczki na podatek od dochodu. Wszystkie pozostałe instytucje płacą zaliczki co kwartał. Jeżeli podatnikiem podatku jest instytucja zagraniczna uzyskująca przychody ze źródeł w Federacji Rosyjskiej, nie związanych ze stałym przedstawicielstwem w Federacji Rosyjskiej, obowiązek określenia sumy podatku, potrącenia jej z przychodów podatnika i przelanie podatku do budżetu spoczywa na rosyjskiej instytucji lub zagranicznej instytucji, która prowadzi działalność w Federacji Rosyjskiej przez stałe przedstawicielstwo (agentów podatkowych), wypłacających wskazany dochód podatnikowi.

Comiesięczne zaliczki podlegające zapłacie w ciągu okresu sprawozdawczego opłacane są w terminie nie później niż 28. dnia każdego miesiąca tego okresu sprawozdawczego.

Podatnicy, niezależnie od obowiązku zapłaty podatku i (lub) zaliczki podatku, właściwości obliczania i zapłaty podatku zobowiązani są po upływie każdego okresu sprawozdawczego i podatkowego przedstawić w urzędzie podatkowym w miejscu ewidencji odpowiednie deklaracje podatkowe.

Podatnicy przedstawiają deklaracje podatkowe nie później niż 28 dni po zakończeniu odpowiedniego okresu sprawozdawczego. Deklaracje podatkowe wyników okresu podatkowego przedstawiane są przez podatnika nie później niż 28. marca roku następującego po minionym okresie podatkowym.

W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania zysku KP FR pozwala zaliczać podatek od dochodu zapłacony przez instytucję w państwie zagranicznym przy opłacie podatku od zysku przez tę instytucję w Rosji.

Osobliwością, na którą należy zwrócić uwagę jest to, że KP FR zawiera przepis mówiący o tym, że podatnicy obliczają podstawę opodatkowania wg wyników każdego okresu podatkowego na podstawie danych ewidencji podatkowej. Przez ewidencję podatkową rozumie się system ogólnej informacji w celu określenia podstawy opodatkowania podatkiem od dochodu na podstawie pierwotnych dokumentów, zgromadzonych zgodnie z trybem przewidzianym przez Kodeks podatkowy FR. Tak więc instytucje – podatnicy na równi z ogólnie przyjętą księgowością zobowiązane są dodatkowo prowadzić ewidencję podatkową. Rosyjskie zasady prowadzenia ewidencji podatkowej różnią się od międzynarodowych standardów księgowości i sprawozdawczości; zawarte są w Kodeksie podatkowym FR.

5. Uproszczony system opodatkowania

Pojawienie się w Rosji uproszczonego systemu opodatkowania było jednym ze sposobów wspierania przez państwo rozwoju małej przedsiębiorczości. Wprowadzenie w życie z dniem 1. stycznia 2003 roku rozdziału 26.2 Kodeksu podatkowego FR zasadniczo zmieniło uproszczony system opodatkowania, czyniąc go bardziej efektywnym i znacznie poszerzyło krąg podatników nim objętych. Uproszczony system opodatkowania stosuje się równocześnie z ogólnym systemem opodatkowania, przewidzianym w prawodawstwie Federacji Rosyjskiej o podatkach i opłatach. Przejście na uproszczony system opodatkowania lub powrót do ogólnego trybu opodatkowania dokonywany jest przez instytucje i indywidualnych przedsiębiorców dobrowolnie.

Zastosowanie uproszczonego systemu opodatkowania przewiduje zamianę opłacania podatku od dochodu dla instytucji lub podatku od dochodu osób fizycznych (od dochodów uzyskanych z działalności przedsiębiorczej) dla indywidualnych przedsiębiorców, podatku od majątku i jednolitego socjalnego podatku na opłacanie jednolitego podatku obliczonego wg wyników działalności gospodarczej instytucji za okres podatkowy. Instytucje i indywidualni przedsiębiorcy stosujący uproszczony system opodatkowania nie są uznawani za podatników podatku od wartości dodanej, za wyjątkiem podatku od wartości dodanej należnego od importu. Instytucje stosujące uproszczony system opodatkowania dokonują opłaty składek ubezpieczeniowych na obowiązkowe ubezpieczenie emerytalne. Inne podatki płacone są przez podatników stosujących uproszczony system opodatkowania, zgodnie z ogólnym trybem opodatkowania.

Podatnikami podatku są instytucje i indywidualni przedsiębiorcy, którzy przeszli na uproszczony system opodatkowania. Instytucja może przejść na uproszczony system opodatkowania albo w ciągu pięciu dni od momentu rejestracji w ewidencji podatkowej, albo od 1. stycznia następnego roku (okres złożenia podania – od 1. października do 30. listopada), jeżeli w ciągu dziewięciu miesięcy roku bieżącego jej przychód nie przekroczył 15. milionów rubli (bez uwzględnienia VAT). Podatnik ma prawo powrócić do zwykłego systemu opodatkowania po upływie okresu podatkowego, po złożeniu odpowiedniego podania do 15. stycznia roku następnego. Przejście z uproszczonego systemu opodatkowania na zwykły przed upływem okresu podatkowego nie jest możliwe. Wyjątek stanowi przewidziane prawem automatyczne przejście w przypadku przekroczenia przez podatnika w okresie podatkowym lub sprawozdawczym przychodów powyżej 20. milionów rubli lub niezgodności z niżej wymienionymi wymogami stawianymi płatnikom jednolitego podatku. W tym przypadku podatnik automatycznie przechodzi na zwykły system opodatkowania od początku kwartału, w którym miało miejsce przekroczenie przychodu.

Rosyjskie prawodawstwo zabrania przejścia na uproszczony system opodatkowania dla poszczególnych kategorii podatników. Zakaz ustalony jest w zależności od: 1) rodzaju działalności podatnika (np., lombardy, notariusze, banki, ubezpieczyciele i inni); 2) korzysta-

nia przez podatników z innych systemów opodatkowania (np. jednolity podatek rolny); 3) cech podatnika (np. zabrania się przejścia dla płatników, których wartość aktywów przekracza 100 milionów rubli, albo liczba najemnych pracowników przekracza 100 osób, albo udział w nich innych instytucji przekracza 25%).

Właściwością uproszczonego systemu opodatkowania jest możliwość wyboru przez podatnika przedmiotu opodatkowania. Mogą nim być po prostu przychody albo przychody pomniejszone o wydatki. Zmiana wybranego przedmiotu opodatkowania jest możliwa po upływie trzech lat. Od wybranego przedmiotu opodatkowania uzależniona jest stawka podatku. Przychody opodatkowane są podatkiem wg stawki 6%. Od przychodów pomniejszonych o wielkość poniesionych wydatków podatek płacony jest wg stawki 15%.

Pojęcie przychodów i wydatków w uproszczonym systemie opodatkowania i ich klasyfikacja są podobne do analogicznych pojęć występujących w konstrukcji podatku od dochodu instytucji. Metoda uznania przychodów i wydatków, w odróżnieniu od podatku od dochodu w uproszczonym systemie opodatkowania jest tylko jedna – kasowa. Przychody uważane są za uzyskane w momencie wpłynięcia środków pieniężnych na rachunek lub do kasy podatnika, a wydatki uznane są za poniesione w momencie ich faktycznej opłaty.

Podstawa opodatkowania określana jest w zależności od przedmiotu opodatkowania. Jeżeli przedmiotem opodatkowania są przychody instytucji lub indywidualnego przedsiębiorcy, to podstawę opodatkowania stanowi przychód instytucji lub indywidualnego przedsiębiorcy wyrażony w pieniądzach. Jeżeli zaś przedmiotem opodatkowania są przychody instytucji lub indywidualnego przedsiębiorcy pomniejszone o wysokość wydatków, to podstawą opodatkowania jest przychód wyrażony w pieniądzach, pomniejszony o wysokość wydatków. Przychody i wydatki wyrażone w walucie uwzględniane są łącznie z przychodami wyrażonymi w rublach. Przy czym przychody i wydatki wyrażone w obcej walucie przeliczane są na ruble wg oficjalnego kursu Centralnego Banku Federacji Rosyjskiej, ustalonego odpowiednio w dniu uzyskania przychodów i (lub) dniu poniesionych wydatków. Przychody uzyskane w naturze uwzględniane są wg cen rynkowych.

Dla podatników, którzy stosują w charakterze przedmiotu opodatkowania przychody pomniejszone o wielkość wydatków, rosyjskie prawo podatkowe ustala wysokość minimalnego podatku, który podlega zapłacie. Kwota minimalnego podatku obliczana jest w wysokości 1. procenta od przychodów podatnika wyrażonych w pieniądzach. Minimalny podatek płacony jest wtedy, kiedy kwota obliczonego w ogólnym trybie podatku jest mniejsza od kwoty obliczonego minimalnego podatku. Podatnik ma prawo włączyć do następnych okresów podatkowych kwoty różnicy między sumą wpłaconego minimalnego podatku i sumą podatku obliczoną w trybie ogólnym, a wydatki przy obliczaniu podstawy opodatkowania powiększyć o sumę strat, które mogą być przeniesione na przyszłość.

Podatnik wykorzystujący w charakterze przedmiotu opodatkowania przychody pomniejszone o wielkość wydatków ma prawo zmniejszyć podstawę opodatkowania o kwotę poniesionych strat, zgodnie z wynikami poprzednich okresów podatkowych, w których stosował uproszczony system opodatkowania i wykorzystał w charakterze przedmiotu opodatkowania przychody pomniejszone o wielkość wydatków. Pod pojęciem straty rozumiemy nadwyżkę wydatków nad przychodami. Wskazana strata nie może zmniejszać podstawy opodatkowania w danym roku więcej niż o 30 procent. Pozostała część strat może być przeniesiona na następne okresy podatkowe, lecz nie więcej niż na 10 okresów podatkowych. Strata poniesiona przez płatnika przy stosowaniu ogólnego trybu opodatkowania nie jest uwzględniana przy przejściu na uproszczony system opodatkowania. Strata powstała przy zastosowaniu przez podatnika uproszczonego systemu opodatkowania również nie jest uwzględniana przy przejściu na ogólny tryb opodatkowania.

Okres podatkowy w uproszczonym systemie opodatkowania tradycyjnie ustalony jest na rok. W ramach tego przewidziane są okresy sprawozdawcze równe kwartałowi. Kwoty podatku obliczane są przez podatnika. Podatnik zobowiązany jest wpłacić zaliczkę, która określana jest w zależności od wybranego przedmiotu opodatkowania albo od uzyskanych przychodów (pomniejszonych o wielkość wydatków) nie później niż przewidują terminy składania deklaracji podatkowej. Kwota podatku obliczona za okres podatkowy (sprawozdaw-

czy) pomniejszona jest przez podatników, którzy wybrali przychody jako przedmiot opodatkowania, o sumę składek ubezpieczeniowych na obowiązkowe ubezpieczenie emerytalne, wpłaconych za ten okres czasu, a także o sumę świadczeń, wypłaconych pracownikom z tytułu czasowej niezdolności do pracy. Kwota podatku nie może być zmniejszona więcej niż o 50 procent składki ubezpieczeniowej obowiązkowego ubezpieczenia emerytalnego. Podatek od wyników okresu podatkowego również płacony jest nie później niż w ostatecznym terminie składania deklaracji podatkowej.

Podatnicy podatku wg wyników w okresach podatkowych i sprawozdawczych zobowiązani są do składnia deklaracji. Na podstawie wyników okresów sprawozdawczych – nie później niż 25. miesiąca następującego po okresie sprawozdawczym. Na podstawie wyników okresu podatkowego instytucje składają deklarację podatkową nie później niż 31. marca roku następnego po sprawozdawczym, a indywidualni przedsiębiorcy – do 30. kwietnia.

6. Podatek od dochodu z poszczególnych rodzajów działalności

Rozdział 26.3 Kodeksu podatkowego FR ustala system opodatkowania w postaci jednolitego podatku od dochodu na poszczególne rodzaje działalności. Rozdział ten wszedł w życie z dniem 01.01.2003 roku. Zawiera on artykuły 346.26–346.33, łącznie 8 artykułów. Pomimo krótkiego okresu obowiązywania i niewielkiej objętości, normy prawne danego artykułu zmieniały się trzykrotnie; ostatnia redakcja norm została przyjęta w Ustawie Federalnej Nr 101 z dnia 21.07. 2005.

System opodatkowania jednolitym podatkiem od dochodu na poszczególne rodzaje działalności określa KP FR, ale wprowadzany jest w życie przy pomocy municypalnych aktów prawnych oraz aktów miast o federalnym znaczeniu – Moskwy i Sankt–Petersburga i stosowany na równi z ogólnym systemem opodatkowania i innymi trybami opodatkowania przewidzianymi prawem podatkowym FR.

Jednolity podatek może być stosowany zgodnie z decyzjami samorządowych organów przedstawicielskich, organów ustawodawczych władzy państwowej miast o federalnym znaczeniu Moskwy i Sankt –

Petersburga w stosunku do następujących rodzajów działalności przedsiębiorczej:

1) świadczenie usług gospodarczych, włączając weterynaryjne;
2) świadczenie usług remontowych, obsługi technicznej, mycie i zabazpieczanie środków transportowych;
3) świadczenie usług transportowych, przewozowych (pasażerów i ładunków), pod warunkiem, że przewoźnik dysponuje taborem samochodowym nie większym niż 20 środków transportowych;
4) handel detaliczny i zbiorowe żywienie, realizowane w obiektach o powierzchni handlowej (powierzchni obsługi) nie większej niż 150 m^2 na każdy obiekt prowadzonego handlu i zbiorowego żywienia, a także obiekty nie mające sal handlowych i obiekty handlu niestacjonarnego;
5) rozpowszechnianie i (lub) umieszczanie zewnętrznych reklam i reklam na środkach transportu;
6) świadczenie usług w zakresie czasowego zakwaterowania i zamieszkania (usług hotelowych) pod warunkiem, że powierzchnia pomieszczeń sypialnych nie przekracza 500 m^2;
7) świadczenie usług w przekazaniu we władanie czasowe i (lub) korzystanie ze stacjonarnych miejsc handlowych na rynkach i w innych miejscach handlu, nie posiadających hal obsługi klientów.

Jednolitego podatku nie stosuje się do wymienionych rodzajów działalności przedsiębiorczej w przypadku, gdy jest ona prowadzona w ramach umowy prostej spółki (umowy o wspólnej działalności).

Normatywne akty prawne samorządowych organów przedstawicielskich, ustawy miast o federalnym znaczeniu Moskwy i Sankt – Petersburga definiują rodzaje działalności gospodarczej, w stosunku do których wprowadzany jest jednolity podatek, w granicach przytoczonego wyżej wykazu i znaczenia wskaźnika K2, stosowanego przy obliczaniu podatku lub znaczenia owego wskaźnika uwzględniające właściwości prowadzenia działalności gospodarczej.

Płacenie przez instytucje jednolitego podatku przewiduje zwolnienie ich z obowiązku opłaty podatku od dochodu instytucji (od dochodu

uzyskanego z działalności przedsiębiorczej opodatkowanej jednolitym podatkiem), podatku od majątku instytucji (od majątku wykorzystanego do prowadzenia działalności przedsiębiorczej opodatkowanej jednolitym podatkiem) i jednolitego podatku socjalnego (od wypłat dokonywanych przez osoby fizyczne w związku z prowadzoną działalnością przedsiębiorczą obłożoną jednolitym podatkiem).

Płacenie przez indywidualnych przedsiębiorców jednolitego podatku przewiduje zwolnienie ich z obowiązku płacenia podatku od dochodów osób fizycznych (w stosunku do dochodów uzyskanych z działalności przedsiębiorczej opodatkowanej jednolitym podatkiem), podatku od majątku osób fizycznych (w stosunku do majątku wykorzystanego do prowadzenia działalności przedsiębiorczej opodatkowanej jednolitym podatkiem) i jednolitego podatku socjalnego (w stosunku do dochodów uzyskanych z działalności przedsiębiorczej opodatkowanej jednolitym podatkiem i wypłat dokonywanych przez osoby fizyczne w związku z prowadzeniem działalności przedsiębiorczej opodatkowanej jednolitym podatkiem).

Instytucje i indywidualni przedsiębiorcy płacący jednolity podatek nie są uznawani za płatników VAT, za wyjątkiem podatku od wartości dodanej podlegającego zapłacie zgodnie z KP FR przy wwozie towarów do obszaru celnego Federacji Rosyjskiej.

Obliczanie i płacenie innych podatków i opłat dokonywane jest przez podatników na ogólnych zasadach. Instytucje i indywidualni przedsiębiorcy płacący jednolity podatek, płacą składki obowiązkowego ubezpieczenia emerytalnego, zgodnie z prawodawstwem Federacji Rosyjskiej.

W przypadku prowadzenia kilku rodzajów działalności przedsiębiorczej podlegających jednolitemu podatkowi, ewidencja wskaźników niezbędnych do obliczenia podatku prowadzona jest oddzielnie dla każdego rodzaju działalności.

Podatnicy prowadzący równocześnie z działalnością gospodarczą podlegającą opodatkowaniu jednolitym podatkiem inne rodzaje działalności są zobowiązani do prowadzenia oddzielnej ewidencji majątku, zobowiązań i operacji gospodarczych dla każdego z tych rodzajów działalności. Ewidencja majątku, zobowiązań i operacji gospodarczych

związanych z rodzajami działalności przedsiębiorczej podlegającymi opodatkowaniu jednolitym podatkiem jest realizowana przez podatnika w ogólnie ustalonym trybie.

Podatnicy prowadzący równocześnie z działalnością podlegającą opodatkowaniu jednolitym podatkiem inne rodzaje działalności gospodarczej obliczają oraz płacą podatki i opłaty związane z danymi rodzajami działalności wg ogólnych zasad.

W celach opodatkowania jednolitym podatkiem od dochodu używa się następujących podstawowych pojęć:

- dochód – potencjalnie możliwy dochód podatnika jednolitego podatku, obliczony z uwzględnieniem łącznych warunków bezpośrednio wpływających na uzyskanie wymienionego dochodu i wykorzystany do rozliczenia wysokości jednolitego podatku wg ustalonej stawki;
- dochodowość bazowa – umowna miesięczna dochodowość o wartości tej lub innej wielkości wskaźnika charakteryzującego określony rodzaj działalności gospodarczej w różnych porównywalnych warunkach, która wykorzystana jest do obliczenia wielkości dochodu;
- współczynniki korygujące bazową dochodowość – współczynniki określające stopień wpływu tych lub innych warunków na wynik działalności gospodarczej, obciążaonej jednolitym podatkiem, a mianowicie:

K1 – ustalony na rok kalendarzowy współczynnik – deflator, uwzględniający zmianę cen konsumpcyjnych na towary (prace, usługi) w Federacji Rosyjskiej w poprzednim okresie. Współczynnik – deflator jest ustalany i podlega oficjalnej publikacji w trybie ustalonym przez Rząd FR;

K2 – współczynnik korygujący dochodowość bazową, uwzględniający łącznie właściwości prowadzenia działalności gospodarczej, w tym również asortyment towarów (prac, usług), sezonowość, tryb pracy, faktyczny okres czasu prowadzonej działalności, wysokość dochodów, właściwości miejsca, w którym prowadzona jest działalność itd.

Podatnikami są instytucje i indywidualni przedsiębiorcy prowadzący na terenie działalności samorządów, miast o federalnym znaczeniu Moskwy i Sankt–Petersburga, w których wprowadzony jest jednolity podatek, działalność gospodarczą. Podatnicy prowadzący rodzaje działalności, dla których przewidziany jest jednolity podatek od dochodu, obowiązani są zarejestrować się w organach podatkowych w miejscu prowadzenia działalności – w terminie nie dłuższym niż 5 dni od rozpoczęcia działalności.

Przedmiotem opodatkowania przy stosowaniu jednolitego podatku jest dochód podatnika.

Podstawą opodatkowania do obliczania kwoty jednolitego podatku jest wysokość dochodu, obliczona jako iloczyn dochodowości bazowej dla określonego rodzaju działalności za okres podatkowy i wielkości wskaźnika, dotyczącego danego rodzaju działalności.

Do obliczenia kwoty jednolitego podatku w zależności od rodzaju działalności wykorzystane są następujące wskaźniki dotyczące określonego rodzaju działalności i miesięczna dochodowość bazowa. Kodeks podatkowy FR zawiera tablicę ustalającą tryb określania dochodu ze wszystkich przewidzianych rodzajów działalności.

Np. przy opodatkowaniu osób świadczących usługi bytowe, wskaźnikiem jest ilość pracowników łącznie z przedsiębiorcą. Dochodowość bazowa określana jest na każdego pracownika, przy świadczeniu usług bytowych jest to 7500 rubli na miesiąc, tzn., jeżeli usługi bytowe świadczy jeden indywidualny przedsiębiorca i 2 wynajętych na umowę o pracę pracowników, dochód w ciągu miesiąca jest równy (1+2 x 7500 = 22500 rubli. Przy opodatkowaniu osób prowadzących handel detaliczny lub świadczących usługi zbiorowego żywienia, wskaźnikiem jest powierzchnia handlowa, a dochodowość bazowa określana jest na każdy metr kwadratowy powierzchni miesięcznie. Przy opodatkowaniu osób świadczących usługi przewozowe wskaźnikiem jest liczba środków transportowych, dochodowość bazowa określana jest dla każdego środka transportu itd.

Dochodowość bazowa korygowana jest (mnożona) przez współczynnik K1 i K2.

Współczynnik K1 ustalany jest co roku w postanowieniu Rządu FR. Współczynnik korygujący K2 określany jest w aktach prawnych przedstawicielskich organów samorządowych oraz miast o federalnym znaczeniu Moskwy i Sankt–Petersburga, z uwzględnieniem czynniki obiektywnych wpływających na wyniki działalności.

Wielkość współczynnika korygującego K2 określana jest na rok kalendarzowy dla wszystkich kategorii podatników – w granicach od 0,005 do 1 włącznie.

Okresem podatkowym dla jednolitego podatku jest kwartał. Stawka jednolitego podatku ustalona jest w wysokości 15 procent wielkości przychodu.

Opłata jednolitego podatku dokonywana jest przez podatnika na podstawie wyników okresu podatkowego, nie później niż 25. dnia miesiąca pierwszego po okresie podatkowym.

Kwota jednolitego podatku obliczona za okres podatkowy zmniejszana jest przez podatnika o sumę składek ubezpieczeniowych na obowiązkowe ubezpieczenie emerytalne, zapłaconych (w granicach obliczonych kwot) za ten czas zgodnie z prawem FR przy wypłacie przez podatnika wynagrodzeń dla swoich pracowników, zatrudnionych w tych sferach działalności, które płacą jednolity podatek, a także o sumę składek ubezpieczeniowych w postaci ustalonych płatności, płaconych przez indywidualnych przedsiębiorców za swoje ubezpieczenie i o sumę wypłaconych świadczeń z tytułu czasowej niezdolności do pracy pracownika. Kwota jednolitego podatku nie może być pomniejszona więcej niż o 50 procent.

Deklaracje podatkowe składane są przez podatników w urzędach podatkowych, nie później niż do 20. pierwszego miesiąca po okresie podatkowym.

Kwoty jednolitego podatku zaliczane są na rachunki federalnych urzędów skarbowych w celu ich dalszego rozdziału do budżetów wszystkich szczebli i do budżetów państwowych funduszy pozabudżetowych, zgodnie z prawem budżetowym Federacji Rosyjskiej.

7. Podatek rolny

Produkcja rolnicza na całym świecie jest sferą podwyższonego ryzyka, związanego nie tylko ze specyfiką działalności, ale i z warunkami klimatycznymi. Dlatego w celu zapewnienia bezpieczeństwa żywnościowego każde państwo stara się ochronić i wspierać swojego producenta rolnego. W Rosji jednym ze środków państwowego wsparcia producentów rolnych jest uproszczony, ulgowy system opodatkowania.

Istota systemu opodatkowania producentów rolnych sprowadza się do zamiany podatku od dochodu instytucji lub podatku od dochodu osób fizycznych, podatku od majątku, jednolitego podatku socjalnego, podatku od wartości dodanej – na jednolity podatek rolny. System opodatkowania wytwórców produkcji rolnej stosowany jest tylko w stosunku do dochodów z działalności gospodarczej i tylko na podstawie woli podatnika.

Podatnikami są – jak i we wcześniej omówionych systemach uproszczonych – instytucje i indywidualni przedsiębiorcy, którzy przeszli na dany system opodatkowania. Jednakże, w odróżnieniu od innych systemów, podatnikami jednolitego podatku rolnego mogą być tylko osoby prowadzące ściśle określony rodzaj działalności – produkcję rolną.

W niniejszym systemie opodatkowania za producentów towarów rolnych uznawane są instytucje i indywidualni przedsiębiorcy, którzy wytwarzają produkty rolne i (lub) hodowcy ryb prowadzący ich początkowy (wstępny) i przemysłowy przerób, sprzedający tę produkcję i (lub) rybę – pod warunkiem, że w ogólnym dochodzie ze sprzedaży towarów (prac i usług) takich instytucji lub indywidualnych przedsiębiorców udział dochodu ze sprzedaży wytworzonych przez nich produktów rolnych stanowi nie mniej niż 70 procent.

Wytwórcy produkcji rolnej mają prawo przejść do płacenia jednolitego podatku rolnego, jeżeli z wyników dziewięciu miesięcy tego roku, w którym instytucja lub indywidualny przedsiębiorca składają wniosek o przejściu na jednolity podatek rolny, w ogólnym dochodzie ze sprzedaży towarów (prac, usług) takich instytucji lub indywidualnych przedsiębiorców udział dochodu ze sprzedaży wytworzonej przez

nich produkcji rolnej stanowi nie mniej niż 70 procent. Nie mają prawa do przejścia na płacenie jednolitego podatku: 1) instytucje i indywidualni przedsiębiorcy zajmujący się produkcją towarów akcyzowych; 2) instytucje i indywidualni przedsiębiorcy przeniesieni do systemu opodatkowania w postaci jednolitego podatku od dochodu na poszczególne rodzaje działalności; 3) instytucje posiadające filie i (lub) przedstawicielstwa.

Tryb przejścia do płacenia jednolitego podatku rolnego i z powrotem do ogólnego systemu opodatkowania jest analogiczny do omówionego wyżej trybu przejścia do uproszczonego systemu opodatkowania. Tylko wiosek o przejściu składany jest albo przy rejestracji w ewidencji podatkowej od 20. października do 20. grudnia roku poprzedzającego pierwszy okres podatkowy. Przewidziane jest także automatyczne przejście do ogólnego systemu opodatkowania w przypadku, jeżeli wg wyników okresu podatkowego udział przychodów ze sprzedaży produkcji rolnej stanowi mniej niż 70%. Właściwością przejścia do danego systemu jest to, że kwoty podatku od wartości dodanej przyjęte do potrącenia dla producentów towarów rolnych, przed przejściem na płacenie jednolitego podatku rolnego od towarów (prac, usług), włączając podstawowe środki i niematerialne aktywa nabyte w celu realizacji operacji, uznawanych za przedmioty opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, przy przejściu na płacenie jednolitego podatku rolnego nie podlegają wpłacie do budżetu. Jednocześnie przy przejściu od opłaty jednolitego podatku rolnego do ogólnego trybu opodatkowania kwoty podatku wniesione przez podatnika jednolitego podatku rolnego od towarów (prac, usług), włączając podstawowe środki i aktywa niematerialne nabyte przed przejściem do ogólnego trybu opodatkowania, przy obliczaniu podatku od wartości dodanej nie podlegają potrąceniu.

Charakterystyczną cechą jednolitego podatku rolnego jest brak możliwości wyboru przedmiotu opodatkowania. Za przedmiot są uznawane dochody pomniejszone o wielkość wydatków. Jest to uwarunkowane tym, iż gospodarstwo rolne jest dziedziną z dużymi nakładami na produkcję; dlatego przedmiot opodatkowania w postaci przychodów nie byłby racjonalny. Tryb określania i uznania przychodów i wydatków jest podobny do analogicznego trybu w uproszczonym systemie opodatkowania. Tryb określania podstawy opodatkowania jednolitego

podatku rolnego również nie różni się od trybu określania podstawy opodatkowania w uproszczonym systemie opodatkowania przy identycznym przedmiocie opodatkowania. Dlatego nie będziemy skupiać uwagi na tych problemach.

Należy podkreślić, że w ramach omawianego trybu rozwiązany jest jeden z podstawowych problemów przejścia do z systemu uproszczonego na zasady ogólne opłacania podatku dochodowego. Istota owego problemu polega na tym, że w uproszczonym systemie opodatkowania wykorzystana jest metoda kasowa określania przychodów i wydatków, czyli przychody uznane są za uzyskane w momencie ich wpływu na rachunek lub do kasy, a wydatki – poniesione w momencie faktycznej opłaty. Jednak w ogólnym systemie opodatkowania najbardziej rozpowszechniona jest inna metoda – metoda memoriałowa, zgodnie z którą przychody są uznane za uzyskane, a wydatki za poniesione w momencie ich obliczania, niezależnie od momentu faktycznej płatności. Odpowiednio przy przejściu do uproszczonego systemu opodatkowania i odwrotnie powstają problemy, jakie przychody i wydatki uwzględniać w podstawie opodatkowania jednolitym podatkiem, a jakie – podatkiem od dochodu instytucji lub podatkiem od przychodów osób fizycznych. W omawianym trybie podatkowym ustalone są precyzyjne zasady takiego przejścia, których istota sprowadza się do tego, że przychody (wydatki), które były uwzględnione w podstawie opodatkowania przed przejściem do uproszczonego systemu opodatkowania, nie są uwzględniane w podstawie opodatkowania jednolitego podatku rolnego nawet wtedy, kiedy faktycznie były uzyskane (poniesione) po takim przejściu i odwrotnie. Wynika z tego, że dane zasady powinny być stosowane analogicznie i w innych uproszczonych systemach, w których ów problem nie został rozwiązany.

Okres podatkowy jest ustalony na rok kalendarzowy, a okres sprawozdawczy na pół roku. Stawka podatkowa wynosi 6%. Nieduża wysokość stawki i brak minimalnej kwoty podatku są również środkiem państwowego wsparcia producentów rolnych. Obliczanie jednolitego podatku rolnego jest dokonywane przez podatników poprzez składanie deklaracji podatkowych po upływie okresu sprawozdawczego i podatkowego. Płaci się zaliczki podatkowe. Deklaracje składa się nie później niż 25 dni po upływie okresu sprawozdawczego. Ostatecznie podatek

płacony jest jednocześnie ze złożeniem deklaracji za okres podatkowy do 31. marca (30. kwietnia) roku następnego dla instytucji (indywidualnych przedsiębiorców).

8. Ocena obowiązującego systemu opodatkowania dochodu i kierunki reform

Obowiązujący system opodatkowania dochodów osób fizycznych powstał stosunkowo niedawno, ale odpowiednie normy podatkowe przeszły już wielokrotne zmiany i uzupełnienia. Poprawki do omówionych przez nas rozdziałów Kodeksu podatkowego wnoszone były ponad 10 razy. Taka aktywność ustawodawcy tłumaczona jest szybkim tempem, w którym deputowani zmuszeni są przyjmować normy podatkowe, co pociąga za sobą nieuniknione błędy i luki w prawie, które likwidowane są w miarę ich wykrywania. Jednocześnie należy uwzględniać to, że prawo podatkowe reguluje stosunki finansowe, a te we współczesnej Rosji szybko się rozwijają i komplikują. Ustawodawcy stale spóźniają się z przyjęciem odpowiednich zmian w prawie podatkowym, co wywołuje określone problemy u tych, którzy muszą stosować to prawo. Istnieje opinia, że kryterium efektywności działania normy podatkowej jest wynikiem jakość normy podatkowej, efektywności działań stosujących prawo i poziomu świadomości prawnej podatników. Efektywność działania norm opodatkowania dochodów jest o wiele większa, niż norm ustalających pośrednie lub majątkowe podatki, a także norm ustalających ogólne zasady opodatkowania. Ankiety wśród podatników, jak i pracowników organów podatkowych i ustawodawców wykazały, że podstawowe problemy wywołuje nie tyle jakość odpowiednich norm, lecz poziom ich znajomości na etapie stosowania.

Podstawowe kierunki reform systemu opodatkowania dochodów sprowadzają się do obniżenia obciążeń podatkowych, uproszczenia systemu, a także polepszenia pracy administracji podatkowej.

W reformie podatkowej na pierwszy plan wysuwa się doskonalenie administracji podatkowej, które powinno przerwać panującą praktykę uchylania się od opodatkowania i jednocześnie zagwarantować ustawowe prawa i interesy sumiennych płatników.

System norm podatkowych ustalających podatki od przychodów powinien zapewnić wzrost ekonomiczny, aktywniejszy rozwój przedsiębiorczości, likwidację szarej strefy, powrót do Rosji wywiezionego kapitału, a także przyciągnięcie do kraju inwestycji zagranicznych.

Głównymi osiągnięciami reformy systemu opodatkowania dochodów wg naszej opinii są:

1) obniżenie stawek podatku od dochodów osób fizycznych i podatku od dochodu instytucji;
2) wyprowadzenie części przychodów podatników z sektora szarej strefy;
3) wprowadzenie zasadniczo nowego trybu obliczania podatku od dochodu, odpowiadającego systemom opodatkowania, stosowanym w praktyce międzynarodowej;
4) uproszczenie i złagodzenie trybu opodatkowania małego biznesu i producentów rolnych poprzez wprowadzenie specjalnych trybów podatkowych;
5) zapewnienie bardziej równomiernego rozłożenia obciążeń podatkowych na wszystkich podatników, w tym również poprzez zniesienia nieefektywnych ulg podatkowych i likwidację „wewnętrznych rajów podatkowych";
6) zwiększenie efektywności działania administracji podatkowej, co doprowadziło do wzrostu ściągalności podatków.

Pomimo istotnych pozytywnych zmian, szereg norm podatkowych nadal nie jest efektywnych.

Normy regulujące podatek od dochodu instytucji wymagają zmian w części dotyczącej zbliżenia ewidencji podatkowej i księgowości, uściślenia wykazu wydatków zmniejszających podstawę opodatkowania, ustanowienia ulg podatkowych.

Przy pobieraniu podatku od dochodów osób fizycznych zasadniczym problemem jest stosowanie potrąceń i ulg podatkowych. Oprócz tego istnieje przekonanie, że jednolita 13% stawka podatku narusza zasadę sprawiedliwości opodatkowania. Pojawia się coraz więcej postulatów wniesienia do kodeksu poprawek i przywrócenia progresywnego systemu stawek podatku od przychodów osób fizycznych. Głównym

kierunkiem reformowania uproszczonego systemu opodatkowania jest zwiększenie zakresu przychodów dających prawo do zastosowania uproszczonego systemu i rozszerzenie wykazu wydatków, które mogą być uwzględniane przy określaniu bazy podatkowej. Proponuje się również rozszerzenie wykazu podatników mających prawo do przechodzenia do uproszczonego systemu opodatkowania. Problemem nie rozwiązanym jest zapobieganie wykorzystaniu uproszczonego systemu podatkowego w celu nielegalnej minimalizacji podatku oraz uchylania się od płacenia podatków.

Przy wprowadzaniu zmian do norm jednolitego podatku od dochodu proponuje się zmianę systemu współczynników korygujących, a także rozszerzenie wykazu rodzajów działalności, przy prowadzeniu których podatnicy płacą jednolity podatek od dochodu. Normy regulujące pobieranie jednolitego podatku rolnego wymagają uściślenia w części dotyczącej wykazu podatników uznawanych za producentów rolnych. Oczekiwane jest także uściślenie definicji wykorzystywanych terminów i konkretyzacja norm.

292859

292859

Temida 2

Wydawnictwo Stowarzyszenia Absolwentów Wydziału Prawa
Uniwersytetu w Białymstoku
ul. Mickiewicza 1, 15-213 Białystok
tel. 085 745 71 68, fax 085 740 60 89
e-mail: temida2@cksr.ac.bialystok.pl ; http://www.temida2.pl