

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

247

Finanse publiczne



pod redakcją
Jerzego Sokołowskiego
Michała Sosnowskiego
Arkadiusza Żabińskiego



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Teresa Famulska, Beata Filipiak, Tadeusz Juja, Andrzej Miszczuk,
Krystyna Piotrowska-Marczak, Marzanna Poniatowicz, Grażyna Wolska,
Urszula Zagóra-Jonszta

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek, Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Zespół

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-213-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Polski długi publiczny w latach 1991-2015	13
Arkadiusz Babczuk: Zadłużenie spółek komunalnych. Wybrane problemy..	24
Wiesława Cieślewicz: Zwolnienie podatkowe jako forma wspierania inwestycji – przypadek specjalnych stref ekonomicznych w Polsce	36
Agnieszka Cyburt: Uwarunkowania absorpcji funduszy Unii Europejskiej na przykładzie gmin województwa lubelskiego	46
Jolanta Gałuszka: Koncepcja ujednoczenia podatku w prawie Unii Europejskiej.....	60
Feliks Grądalski: Równowaga finansów publicznych w warunkach reparycyjnego systemu emerytalnego	70
Sylvia Grenda: Niejednoznaczność przepisów podatkowych i jej wpływ na przejrzystość systemu podatkowego w Polsce	79
Piotr Gut: Wybrane regulacje europejskie i krajowe mające przeciwdziałać nadużyciom w podatku VAT.....	90
Dagmara Hajdys: Procedura wyboru partnera prywatnego jako podstawowa determinanta zawarcia umowy partnerstwa publiczno-prywatnego.....	100
Jarosław Hermaszewski: Problemy w ocenie skuteczności zarządzania jednostką samorządu terytorialnego – analiza porównawcza wybranych gmin	109
Małgorzata Magdalena Hybka: Podatkowa grupa kapitałowa na gruncie przepisów ustawy o podatku obrotowym w Niemczech	120
Maria Jastrzębska: System zarządzania ryzykiem w jednostce samorządu terytorialnego – zarys problemu	130
Danuta Kołodziejczyk: Subwencja wyrównawcza jako źródło wsparcia finansowego gmin w Polsce.....	139
Paweł Kowalik: Sposób obliczania potencjału podatkowego niemieckich gmin	151
Iwona Kowalska: Instrumenty finansowe wspierające ideę podwyższenia wieku emerytalnego w Polsce	161
Agnieszka Krzemińska: Ekonomiczna pozycja sektora samorządowego w systemie finansów publicznych w Polsce	170
Janusz Kudła: Zmiany struktury wpływów budżetowych w wybranych państwach Unii Europejskiej w latach 2008-2010	180
Piotr Laskowski: Budżet zadaniowy jako narzędzie realizacji strategii rozwoju jednostki samorządu terytorialnego	191

Sylwia Łęgowik-Świącik: Problemy wdrażania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	202
Zofia Łękawa: Możliwości wykorzystania metody DEA do oceny wiarygodności ekonomicznej jednostki samorządu terytorialnego – przegląd badań i praktyczny aspekt zastosowania metody	210
Paweł Marszałek: Finansyzacja – problemy i kontrowersje	220
Magdalena Miszczuk: Deficyty i zadłużenie wybranych jednostek samorządu terytorialnego w świetle ograniczeń ustawowych	231
Ewelina Młodzik: Zarządzanie ryzykiem w świetle nowej ustawy o finansach publicznych	240
Jarosław Olejniczak: Wskaźnik podstawowych dochodów podatkowych na mieszkańca a poziom rozwoju gmin – na przykładzie województwa dolnośląskiego	249
Monika Pasternak-Malicka: Elektroniczne deklaracje jako dogodna forma rozliczeń podatku dochodowego od osób fizycznych	260
Paweł Piątkowski: Strategie finansowania długu publicznego a ryzyko kryzysu walutowego	274
Krystyna Piotrowska-Marczak: Kierunki i skutki reformy finansów publicznych w Polsce od 2012 roku	283
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Zarządzanie finansami publicznymi poprzez dążenie do osiągnięcia nadwyżki budżetowej	292
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redystrybucyjna rola obciążeń finansowych osób fizycznych w latach 2008-2010	301
Piotr Ptak: Wydatkowa reguła dyscyplinująca a poprawa stanu finansów publicznych w Polsce	314
Joanna Rakowska: Statystyczne i praktyczne znaczenie środków unijnych dla gmin	325
Jarosław Skorwider: Możliwości kształtowania potencjału inwestycyjnego powiatów	336
Michał Sosnowski: Realizacja zasady sprawiedliwego opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych	346
Marcin Stępień: Klasyfikacja i pomiar wybranych kategorii ekonomicznych w aspekcie prawa bilansowego i podatkowego	359
Monika Szudy: Polityka fiskalna Hiszpanii w warunkach kryzysu ekonomicznego 2008+	367
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Emisja obligacji katastrofalnych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego jako źródło finansowania ryzyka katastrof	378
Monika Truszkowska-Kurstak: Problematyka zachowania wiarygodności sprawozdań finansowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle obowiązujących przepisów prawa – wybrane zagadnienia	390

Alina Walenia: Zasilanie finansowe z budżetu państwa a realizacja ustawowych zadań przez gminy Podkarpacia.....	401
Adam Wasilewski: Finansowe wsparcie Unii Europejskiej dla gminnych inwestycji infrastrukturalnych jako instrument polityki rozwoju pozarolniczej działalności gospodarczej na obszarach wiejskich.....	412
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Funkcjonowanie podatku VAT w opinii rolników indywidualnych oraz możliwości wprowadzenia podatku katastralnego w rolnictwie.....	421
Barbara Wieliczko: Stan finansów publicznych w Polsce a wsparcie rolnictwa.....	430
Dorota Wyszowska: Zdolność absorpcyjna jednostek samorządu terytorialnego w zakresie środków pomocowych UE (na przykładzie gmin województwa podlaskiego).....	440
Jolanta Zawora: Partnerstwo publiczno-prywatne jako forma finansowania inwestycji publicznych.....	449
Magdalena Ziolo: Inwestycje komunalne w aspekcie dobra publicznego i zdolności gmin do ich realizacji.....	459
Arkadiusz Żabiński: Instytucjonalne uwarunkowania wykorzystania uproszczonych form opodatkowania.....	470

Summaries

Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Public deficit in Poland from 1991 to 2015.....	23
Arkadiusz Babczuk: Municipal companies' debt. Selected problems.....	35
Wiesława Cieślewicz: Tax relief as a form of investment support – a case of special economic zones in Poland.....	45
Agnieszka Cyburt: Conditioning of absorption of the European Union funds on the example of communes of the Lubelskie Voivodeship.....	59
Jolanta Gałuszka: The concept of tax unification in the European Union law.....	69
Feliks Grądalski: Public finance equilibrium in defined benefit pension system.....	78
Sylwia Grenda: The ambiguity of tax regulations and its influence on the transparency of the Polish tax system.....	89
Piotr Gut: Selected European and Polish regulations to prevent value added tax abuse.....	99
Dagmara Hajdys: The procedure for selecting a private partner as a prerequisite for concluding a public-private partnership agreement.....	108
Jarosław Hermaszewski: Problems in the assessment of management effectiveness of local government units – comparative analysis of selected communities.....	119

Malgorzata Magdalena Hybka: VAT grouping in the provisions of the turnover tax law in Germany.....	129
Maria Jastrzębska: Risk management system in territorial self-government units – outline of the issue	138
Danuta Kołodziejczyk: Compensatory subsidies as a source of financial support for Polish communes	150
Paweł Kowalik: The method of calculating the amount of fiscal capacity of German municipalities.....	160
Iwona Kowalska: Financial instruments to support the idea of extending retirement age in Poland	169
Agnieszka Krzemińska: Local government sector economic position in the public finances in Poland	179
Janusz Kudła: Adjustment of general government revenues during the financial crisis 2008-2010.....	190
Piotr Laskowski: Assignment budgeting as a tool for implementing developmental strategies of local government units	201
Sylvia Łęgowik-Świącik: Problems with the implementation of management control in public finance sector.....	209
Zofia Łękawa: Potential applications of data envelopment analysis in the evaluation of economic credibility of a self-government entity – a review of research and a practical aspect of method’s application.....	219
Paweł Marszałek: Financialization – problems and controversies	230
Magdalena Miszczuk: Deficits and debt of selected self-government units in the light of statutory restrictions.....	239
Ewelina Młodzik: Risk management in the light of the act of public finance	248
Jarosław Olejniczak: Basic tax income per capita versus the level of development of municipalities – the example of Lower Silesian voivodeship..	259
Monika Pasternak-Malicka: E-filing as a convenient way to file personal income tax forms	273
Paweł Piątkowski: Strategies of financing of public debt and the risk of currency crisis	282
Krystyna Piotrowska-Marczak: Directions and effects of public finance reform in Poland from 2012.....	291
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Management of public finances in a way leading to the budgetary surplus	300
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redistribution function of personal financial charges in 2008-2010	313
Piotr Ptak: Disciplined spending rule and improvement of public finances position in Poland	324
Joanna Rakowska: Significance of EU funds for communes – budget aspects and authorities’ opinions.....	334
Jarosław Skorwider: Opportunities of creating the investment potential of rural counties	344

Michał Sosnowski: Implementation of the principle of fair taxation in the individual income tax	358
Marcin Stępień: Classification and measurement of some economic categories in the aspect of balance and tax law.....	366
Monika Szudy: Fiscal policy in Spain in the conditions of economic crisis 2008+	377
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Issue of catastrophic bonds in the range of Public Private Partnership as a source of disaster risk financing.....	389
Monika Truszkowska-Kurstak: Problems of maintaining credibility of independent public health care centres' financial reports in the light of law chosen issues.....	400
Alina Walenia: Financing from state budget and implementation of statutory tasks by Subcarpathian communes.....	411
Adam Wasilewski: EU financial support for communal infrastructural investments as a tool of development policy of non-agricultural economic activity in rural areas	420
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Functioning of Value Added Tax in the opinion of individual farmers and the possibilities of cadastral tax implementation in agriculture	429
Barbara Wieliczko: Public finance in Poland vs. support for agriculture	439
Dorota Wyszowska: Self-government entities' absorption capacity of EU aid funds (Podlaskie Voivodeship communes – case study).....	448
Jolanta Zawora: Public-private partnership as a form of financing of public investment.....	458
Magdalena Ziolo: Municipal investments as a category of public goods and the ability of municipalities to undertake them	469
Arkadiusz Żabiński: Institutional conditioning of use lump-sum-based forms of taxation	481

Arkadiusz Żabiński

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

INSTYTUCJONALNE UWARUNKOWANIA WYKORZYSTANIA UPROSZCZONYCH FORM OPODATKOWANIA

Streszczenie: Artykuł prezentuje instytucjonalne ramy, które warunkowały powstawanie zryczałtowanych form opodatkowania mikro- i małych przedsiębiorstw w Polsce i na Ukrainie. Ukazane zostały efekty zastosowania rozwiązań podatkowych, które miały godzić ze sobą często sprzeczne cele w zakresie fiskalizmu i ograniczania szarej strefy w gospodarce. Na przykładzie omawianych gospodarek prezentowane są podobieństwa i różnice w zastosowaniu zryczałtowanego opodatkowania w celu wsparcia przemian ustrojowych oraz błędy, jakie popełniono na etapie tworzenia nowych systemów podatkowych.

Słowa kluczowe: system podatkowy, polityka gospodarcza, uproszczone formy opodatkowania.

1. Wstęp

Reforma systemów podatkowych w krajach przechodzących transformację ustrojową, była jednym z podstawowych działań zmieniających podstawy funkcjonowania gospodarki. Dotychczasowe rozwiązania fiskalne opierające się na alokacji publicznej były zastępowane przez sektor prywatny, który oczekiwał odpowiednich rozwiązań podatkowych dostosowanych do zmieniającej się rzeczywistości. Zmiany, jakie następowały, dawały szansę na zbudowanie systemu podatkowego opartego na zasadach podatkowych i niebędącego efektem bieżących interesów grupowych czy politycznych.

Jednym z nowych zjawisk gospodarczych, do których nie były dostosowane konstrukcje dotychczasowych rozwiązań podatkowych, był szybki rozwój mikroprzedsiębiorczości prowadzonej najczęściej jednoosobowo w sektorze usług. Zmiany strukturalne ujawniły również problemy w funkcjonowaniu aparatu skarbowego, który musiał zmierzyć się z nowymi zjawiskami, m.in. ze wzrostem szarej sfery w gospodarce.

Celem artykułu jest analiza zastosowania preferencyjnych form opodatkowania dochodów mikropodmiotów prowadzących działalność gospodarczą jako narzędzi fiskalnych wspierających przemiany ustrojowe w Polsce i na Ukrainie.

W analizie wykorzystano materiały statystyczne Ministerstwa Finansów Polski i Ukrainy oraz przeprowadzono krytyczną analizę literatury i aktów prawnych. Dane statystyczne dotyczą okresu obowiązywania wybranych form opodatkowania.

2. Instytucjonalne uwarunkowania reform podatkowych w krajach byłego bloku wschodniego

Kraje przechodzące przemiany ustrojowe w latach 90. XX wieku wraz ze zmianami w strukturze gospodarki stały przed koniecznością przebudowy swoich systemów podatkowych. Z wielu względów proces ten był wyjątkowy historycznie. Konstrukcje podatkowe funkcjonujące dotychczas odpowiadały gospodarce opartej na własności i alokacji publicznej. Problemem była nie tylko skala zmian, jakie należało przeprowadzić w systemach podatkowych, ale również trudny do określenia zakres przemian strukturalnych, jaki miał być efektem przeprowadzanych reform.

Do przemian, jakie następowały w gospodarkach krajów przechodzących transformację, nie były przygotowane aparaty skarbowe. Charakter gospodarki centralnie sterowanej wpływał bowiem silnie na małą liczbę podatników i ich preferencje względem systemu podatkowego. Duże państwowe przedsiębiorstwa produkcyjne dominujące w gospodarkach socjalistycznych nie prowadziły działań, które można określić jako strategię podatkową. Dla wyników produkcyjnych tych przedsiębiorstw zdecydowanie ważniejsze były dotacje, subsydia czy też administracyjny podział środków produkcji. Aparat skarbowy nie miał więc doświadczenia i nie był przygotowany na zwiększenie roli, jaką miał odgrywać, i na zdecydowane zwiększenie liczby podatników.

Zmieniały się również strategie funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Powstanie silnego sektora prywatnego wiązało się z wykorzystywaniem systemu podatkowego do minimalizacji obciążeń podatkowych. Przedsiębiorstwa często wykorzystywały słabość aparatu skarbowego i lokowały produkcję lub jej część w szarej strefie gospodarki¹. Proces ten dotyczył szczególnie przedsiębiorstw usługowych. Jednocześnie w wielu gospodarkach przechodzących transformację ustrojową unikanie płacenia podatków zyskało akceptację społeczną. Podstawą takiego zachowania był niski poziom moralności podatkowej oraz negatywne skutki przemian, za które obwiniano państwo².

Państwa budujące gospodarkę rynkową opierającą się na nowych instytucjach oczekiwały od systemu podatkowego odpowiednich do potrzeb wpływów fiskalnych. Malejące dochody podatkowe od sektora państwowego zastąpione miały być przez dochody płynące z sektora prywatnego. Zmiany w strukturze gospodarki oraz na rynku pracy wymuszały na rządach dostosowanie rozwiązań podatkowych do

¹ *Szara strefa w transformacji gospodarki*, red. M. Grabowski, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk 1995, s. 40.

² Tamże, s. 25.

rozwijającego się rynku, a nie do własnych potrzeb fiskalnych. Dodatkowym czynnikiem ograniczającym swobodę podatkową poszczególnych państw była rosnąca konkurencja podatkowa. Potrzeby kapitałowe transformujących się gospodarek wymuszały wykorzystanie systemu podatkowego jako narzędzia wspierającego inwestycje i akumulację kapitału. Swoboda przepływu kapitału była dla nowych gospodarek rynkowych szansą rozwojową i jednocześnie ograniczeniem w swobodzie kształtowania systemu podatkowego³.

Reformując systemy podatkowe, kraje przechodzące transformację ustrojową musiały brać pod uwagę wiele ograniczeń, z jakimi nie miały wcześniej do czynienia. Celem nadrzędnym wszelkich działań było zbudowanie gospodarki opartej na prywatnej własności i przedsiębiorczości. Już na początku przemian stało się jasne, że podstawą tej przedsiębiorczości będą mikro- i małe przedsiębiorstwa, które w największym stopniu pozytywnie wpłyną na przebieg procesów ustrojowych.

Wsparcie rozwoju mikro- i małej przedsiębiorczości w skali, z którą dotychczas państwa Europy Środkowo-Wschodniej nie miały doświadczenia, było jednym z podstawowych zadań nowych systemów podatkowych. Każde państwo starało się dobrać odpowiedni do potrzeb i bieżącego potencjału instytucjonalnego zestaw preferencji podatkowych, aby wesprzeć rodzącą się przedsiębiorczość. Jednym z możliwych do zastosowania preferencyjnych rozwiązań w zakresie opodatkowania były i są ryczałty podatkowe. W dalszej części opracowania analizie poddane zostaną rozwiązania dotyczące zryczałtowanego opodatkowania skierowane do sektora mikro- i małych przedsiębiorstw na Ukrainie i w Polsce.

3. Zastosowanie zryczałtowanego opodatkowania w systemie podatkowym Ukrainy

Budowanie gospodarki wolnorynkowej rozpoczęło się na Ukrainie od gwałtownego rozkwitu handlu bazarowego. Braki zaopatrzenia w państwowych sklepach były uzupełniane prywatną wytwórczością i prywatnym importem. Proces ten odbywał się w dużej mierze poza regulacjami i kontrolą władz.

Potrzeby fiskalne rodzącego się państwa oraz plany wyłączenia handlu bazarowego z szarej sfery gospodarki skłoniły w 1992 r. do wprowadzenia dekretem Gabinetu Ministrów Ukrainy nr 13-92 z dnia 26 grudnia 1992 r.⁴ o podatku dochodowym od obywateli tzw. podatku stałego. Był to prosty konstrukcyjnie zryczałtowany podatek kwotowy znacznie ograniczony podmiotowo. Płatnikami stałego podatku mogły być wyłącznie osoby fizyczne prowadzące własną działalność gospodarczą zatrudniające nie więcej niż 5 osób w ciągu roku. Ograniczenie dotyczyło również limitu osiągniętych dochodów rocznych z prowadzonej działalności gospodarczej,

³ *Reformy systemów podatkowych w krajach Europy Środkowej i WNP*, red. M. Grabowski, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk 2004, s. 7.

⁴ Ministerstwo Finansów Ukrainy, <http://www.minfin.gov.ua> (2.05.2011).

które nie mogły przekroczyć 1000 dochodów minimalnych niepodlegających opodatkowaniu. Podstawowym ograniczeniem podmiotowym było jednak prowadzenie działalności gospodarczej w ramach zorganizowanych targowisk. Prostota konstrukcji podatkowej szła w tym przypadku w parze z prostotą rejestracji działalności gospodarczej i zgłoszenia wyboru formy opodatkowania do administracji skarbowej. Od momentu zgłoszenia chęci prowadzenia określonej działalności gospodarczej do uzyskania decyzji o wysokości obciążenia podatkowego miały trzy dni, a decyzja podatkowa była jednocześnie zezwoleniem na prowadzenie działalności gospodarczej.

Specyfika bazarów na Ukrainie, funkcjonujących jak nieformalne przedsiębiorstwa, wpłynęła na ograniczenia podmiotowe dotyczące rodzajów działalności bazarowej, które nie mogą korzystać z podatku stałego. Wyłączenia dotyczyły w szczególności podmiotów prowadzących punkty gier hazardowych i kantorów wymiany walut oraz zajmujących się produkcją, importem, eksportem towarów podlegających podatkowi akcyzowemu. Podobne ograniczenia dotyczyły podmiotów zajmujących się obrotem kamieniami szlachetnymi.

Efektem oczekiwań dotyczących roli małych przedsiębiorstw w gospodarce ukraińskiej oraz pozytywnych doświadczeń z objęcia zryczałtowanym opodatkowaniem dochodów z handlu targowego było wprowadzenie Dekretu Prezydenta Ukrainy nr 727/98 z dnia 3 lipca 1998 r.⁵ o uproszczonym systemie opodatkowania, księgowości i sprawozdawczości dla małych podmiotów gospodarczych. W systemie podatkowym Ukrainy pojawiła się nowa zryczałtowana konstrukcja nazywana podatkiem jednolitym. Forma ta, podobnie jak podatek stały, była fakultatywna w stosunku do zasad ogólnych. Korzystanie z podatku jednolitego wiązało się z szeregiem preferencji, z których najważniejszą było zwolnienie z uiszczania wielu innych podatków i opłat. Płatnicy podatku jednolitego nie musieli opłacać: podatku dochodowego, w zależności od formy działalności, od przedsiębiorstw lub od osób fizycznych, podatku VAT, podatku gruntowego, nie musieli uiszczać opłaty za korzystanie z zasobów naturalnych, opłaty za celowe wykorzystanie wody, opłaty za celowe wykorzystanie zasobów leśnych oraz opłaty za pozwolenie handlowe. Osoby fizyczne, będące płatnikami jednolitego podatku, miały również prawo nie stosować kas fiskalnych przy prowadzeniu działalności gospodarczej oraz nie musiały prowadzić książki przychodów i rozchodów. Z obowiązku prowadzenia książki przychodów i rozchodów zwolnione były także osoby fizyczne będące płatnikami stałego podatku.

Płatnikami jednolitego podatku mogą być podmioty prowadzące działalność gospodarczą jako osoby fizyczne oraz osoby prawne. W zakresie osób fizycznych warunkiem skorzystania z ryczałtu było prowadzenie własnej działalności gospodarczej przy zatrudnieniu nie więcej niż 10 osób w ciągu roku, z górnym limitem dochodu rocznego ogłaszanym corocznie przez Ministra Finansów. Z ryczałtu mo-

⁵ Tamże.

gły również korzystać osoby prawne (niezależnie od ich formy organizacyjno-prawnej), zatrudniające rocznie nie więcej niż 50 osób, również z górnym limitem dochodu rocznego ogłaszanym corocznie przez Ministra Finansów.

Stawka podatku jednolitego dla osób fizycznych ustalana była przez władze samorządowe właściwe dla miejsca państwowej rejestracji tych podmiotów, a jej wysokość zależała od rodzaju działalności gospodarczej. Dolne i górne limity możliwego podatku, podobnie jak w przypadku podatku stałego, ogłaszane były w corocznym rozporządzeniu Ministra Finansów Ukrainy. Należy jednak nadmienić, że wysokość limitów również wpływała na preferencyjność tej formy opodatkowania. W przypadku, gdy dana osoba fizyczna prowadziła kilka rodzajów działalności gospodarczej, w stosunku do których ustanowiono różne stawki podatku jednolitego, osoba taka spłacała jednolity podatek, który nie przekraczał ustalonej stawki maksymalnej. W przypadku natomiast zatrudniania przez osobę fizyczną własnych pracowników podatek jednolity podwyższany był o 50% na każdą zatrudnianą osobę.

Osoby prawne, które przeszły na uproszczony system opodatkowania, mogły wybrać jeden z dwóch następujących wariantów opodatkowania swoich dochodów:

- 6% od wartości dochodów ze sprzedaży towarów, usług, prac (bez uwzględnienia wartości akcyzy), pod warunkiem oddzielnej spłaty podatku VAT,
- 10% od wartości dochodów ze sprzedaży towarów, usług, prac (bez uwzględnienia wartości akcyzy), w przypadku włączenia podatku VAT do wartości jednolitego podatku.

Przedstawione formy preferencyjne miały w założeniu charakter fakultatywny w stosunku do konstrukcji podstawowych. Zwrócić należy uwagę, że szczególnie w przypadku osób prawnych obciążonych wieloma podatkami i opłatami forma uproszczona, jaką był podatek jednolity, była bardzo atrakcyjna. Ułatwienia podatkowe oraz przepisy kodeksu handlowego upraszczające zakładanie i funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako osoby prawnej sprawiły, że większość małych firm działających na Ukrainie, poza sektorem handlu detalicznego, to osoby prawne. Jednocześnie ustawodawstwo ani statystyka ukraińska nie wyróżniają mikroprzedsiębiorstw jako odrębnych podmiotów.

Przedstawione zależności mają wpływ na analizę wykorzystania zryczałtowanego opodatkowania w kierunku rozwoju przedsiębiorczości na Ukrainie, która została przeprowadzona na grupie małych przedsiębiorstw.

Z wyjątkiem roku 2008, w badanym okresie zaobserwować można ciągle wzrost liczby małych przedsiębiorstw na Ukrainie. W ostatnim z badanych lat małe przedsiębiorstwa osiągnęły 86% udział w liczbie wszystkich funkcjonujących na Ukrainie przedsiębiorstw. Dynamika zmian liczby badanych firm nie jest jednak stabilna. Najwyższe tempo wzrostu osiągnięte zostało w latach 1999-2000, czyli po wejściu w życie dekretu wprowadzającego zryczałtowany podatek jednolity. W latach późniejszych liczba małych przedsiębiorstw nie zwiększała się już w takim tempie. Wyniki takie mogą sugerować, że wprowadzenie preferencyjnej formy opodatkowania przyczyniło się tak do wzrostu liczby funkcjonujących małych przedsiębiorstw, jak i do

Tabela 1. Małe przedsiębiorstwa korzystające z uproszczonych form opodatkowania na Ukrainie

Lata	Liczba małych przedsiębiorstw	Zmiana w %	Udział przedsiębiorstw korzystających z ryczałtowych form opodatkowania w %
1995	71 000		27
1996	96 000	35,2	33
1997	115 000	19,8	35
1998	132 000	14,7	37
1999	173 000	31,1	78
2000	218 000	26,0	83
2001	233 000	6,8	85
2002	254 000	5,1	86
2003	273 000	11,0	87
2004	283 000	3,6	84
2005	295 000	4,2	83
2006	307 000	4,1	83
2007	324 000	5,5	80
2008	318 000	-1,9	79
2009	325 000	2,2	75

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Państwowego Komitetu Statystycznego Ukrainy, <http://www.ukrstat.gov.ua> (15.02.2011).

ujawnienia w sferze realnej przedsiębiorstw funkcjonujących w szarej sferze gospodarki. Wzrost liczby małych przedsiębiorstw w latach 1995-1998 był prawdopodobnie wynikiem wzrostu znaczenia handlu bazarowego w sprzedaży detalicznej na Ukrainie objętej ryczałtowanym podatkiem stałym. Również w zakresie znaczenia ryczałtowanego opodatkowania małych przedsiębiorstw można zauważyć wyraźny wzrost wykorzystania tej formy opodatkowania od roku 1999. Można przyjąć, że nawet przedsiębiorstwa rozliczające się do tej pory na zasadach ogólnych z podatku dochodowego i VAT korzystały z możliwości objęcia preferencjami podatkowymi. Nie bez znaczenia jest tutaj wyjątkowy zakres ryczałtowania wielu podatków i opłat, którymi objęte były małe przedsiębiorstwa funkcjonujące w formie osoby prawnej.

4. Ryczałtowany podatek dochodowy jako narzędzie przemian strukturalnych w Polsce

W pierwszej połowie lat 90. jednym z podstawowych zadań polityki ekonomicznej państwa było wspieranie przekształceń strukturalnych gospodarki. Podstawowym elementem tego procesu był rozwój sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Dużą

rolę odegrały tutaj zryczałtowane formy opodatkowania dochodów. Podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą jako osoba fizyczna dano możliwość, po spełnieniu określonych warunków, opłacania podatku dochodowego w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej lub też na zasadach ogólnych.

Formą najprostszą była i jest karta podatkowa. Znaczenie i wykorzystanie karty podatkowej zdecydowanie wzrosło wraz z początkiem przemian ustrojowych. Po rozszerzeniu zakresu podmiotowego korzystać z niej mogli podatnicy prowadzący działalność usługową lub wytwórczo-usługową. Możliwość korzystania z karty podatkowej oznaczała dla podatnika m.in. zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji przychodów i kosztów. Podatek oblicza się tutaj na podstawie zewnętrznych znamion prowadzonej działalności gospodarczej, jak np. jej rodzaj, wielkość zatrudnienia i miejscowości, w której ta działalność jest prowadzona.

Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób fizycznych zaczął obowiązywać w polskim prawie podatkowym jako odrębne obciążenie w 1994 r. Wprowadzony został rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1993 r.⁶ jako odpowiedź na dynamiczny rozwój prywatnych często niewielkich podmiotów gospodarczych. Pojawiła się tym samym potrzeba rozszerzenia wachlarza form opodatkowania działalności gospodarczej tak, aby mali i średni przedsiębiorcy, którzy nie spełniali warunków do opodatkowania kartą podatkową oraz dla których podatek dochodowy według zasad ogólnych stanowił stosunkowo wysokie i skomplikowane obciążenie podatkowe, mogli łatwiej i korzystniej rozliczać się z fiskusem. Wprowadzenie zryczałtowanego podatku dochodowego dla osób prowadzących działalność gospodarczą było jednym z elementów reformy ustrojowej państwa i związanej z tym przebudowy systemu podatkowego. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych był i jest również formą preferencyjną podatku dochodowego, w którym największym ułatwieniem jest zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji kosztów i wyliczenia dochodu podlegającego opodatkowaniu. Podatek jest obliczany tutaj na podstawie uzyskanego przychodu. Stawki ryczałtu określone były procentowo w stosunku do uzyskiwanych przychodów i wynosiły początkowo 2,5% przy działalności handlowej, 5% przy działalności wytwórczej oraz 7,5% przy działalności usługowej. W ostatnim roku badawczym, tj. w 2009 r., stawki te wynosiły odpowiednio 3, 5,5 i 8,5%. Wraz ze zmianami ustawodawstwa podatkowego w ryczałcie od przychodów przybyły stawki 10% od płatnego zbycia praw majątkowych, 17% od niektórych usług niematerialnych i 20% od przychodów w wolnych zawodach⁷.

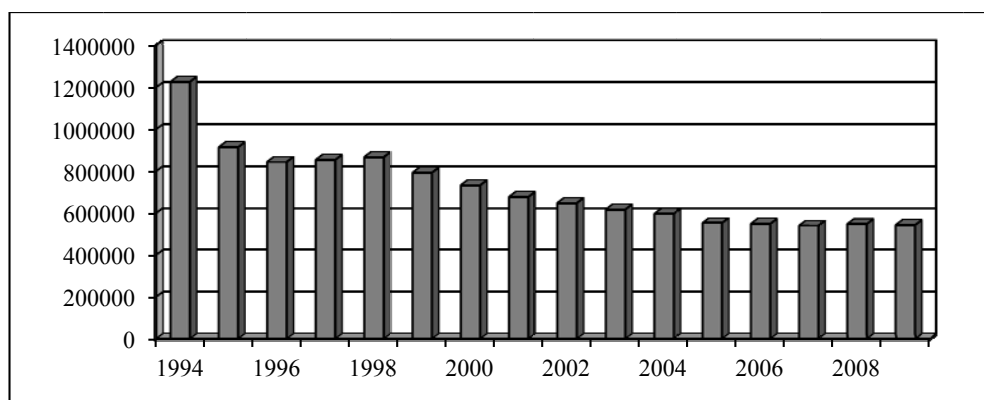
Karta podatkowa oraz ryczałt od przychodów, poza rokiem 1994, pozostawały formami fakultatywnymi. Formą podstawową, obligatoryjną od roku 1995 pozostaje podatek dochodowy opłacany na tzw. zasadach ogólnych. Forma ta jednak pozosta-

⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych (DzU nr 132, poz. 635 z 1993 r.).

⁷ Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (DzU 1998 nr 144, poz. 930, z póź. zm.).

wała najbardziej skomplikowana, charakteryzowała się obowiązkiem prowadzenia ewidencji przychodów i kosztów, która jest podstawą do obliczenia dochodu podlegającego opodatkowaniu.

System ulatwień ewidencyjno-księgowych, z którego można skorzystać poprzez wybór karty podatkowej lub ryczału od przychodów, miał być dużym wsparciem dla małych i mikroprzedsiębiorstw. Przywileje te pozwalały bowiem na obniżenie kosztów prowadzenia działalności gospodarczej poprzez oszczędności związane z prowadzeniem księgowości. Proste rozwiązania podatkowe, jakim były i są niewątpliwie karta podatkowa i ryczałt ewidencjonowany, pozwalają na osobiste prowadzenie uproszczonej księgowości lub jedynie opłacanie wyznaczonego podatku. Opłacanie podatku dochodowego od osób fizycznych na tzw. zasadach ogólnych było w tym względzie o wiele bardziej skomplikowane.



Rys. 1. Liczba podatników opodatkowanych ryczałem od przychodów ewidencjonowanych w latach 1994-2009

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Mimo licznych zachęt zawartych w konstrukcjach zryczałtowanych podatków dochodowych wciąż tracą one na popularności. Ryczałt od przychodów ewidencjonowany w roku 1994, w którym wprowadzono to obciążenie fiskalne, opłacało 1 226 312 osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Stanowiło to 60,5% wszystkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą i rozliczających się z tej działalności na podstawie PIT. Z zasad ogólnych korzystało w tym czasie 465 554 podatników (23%), a z karty podatkowej – 336 263 podatników (16,5%). Można jednak przyjąć, że na dużą popularność ryczału od przychodów miała wpływ obligatoryjność tej formy opodatkowania.

W drugim roku obowiązywania ryczału ewidencjonowanego z tej formy opodatkowania podatkiem dochodowym skorzystało 913 857 osób prowadzących działalność gospodarczą. Było to mniej o 312 455 podatników niż w roku 1994 i stanowiło 25,5-procentowy spadek. W tym samym czasie podatników korzystających

z zasad ogólnych przybyło o 515 006, co stanowiło 110,6% wzrostu. Również w ogóle osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą spadł udział ryczałtowców: z 60,5% w 1994 r. do 41,3% w 1995 r., a wzrósł udział podatników korzystających z zasad ogólnych: z 23% w 1994 r. do 44,3% w 1995 r. Spadek popularności ryczałtu od przychodów na korzyść zasad ogólnych, jaki można zaobserwować w 1995 r., wytłumaczyć można fakultatywnością ryczałtu, którą wprowadzono w tym właśnie roku. Przedsiębiorcy, dla których korzystniejsze było rozliczanie się z podatku dochodowego na zasadach ogólnych, wybierali tę właśnie formę. Była to zmiana jak najbardziej korzystna dla podatników, gdyż mogli dobrać formę opodatkowania do indywidualnych warunków działania. Szczególnie zrozumiałe było to w przypadku podatników ponoszących duże koszty działalności gospodarczej, dla których ryczałt często był zbyt dużym obciążeniem.

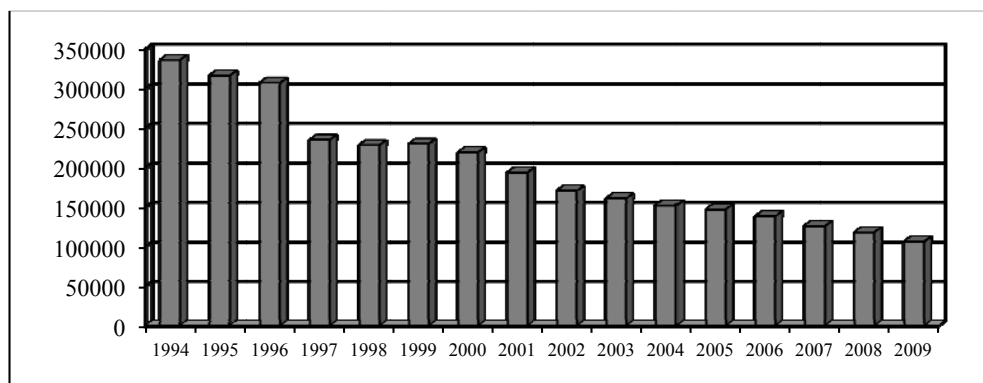
W roku 1996 liczba osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą i rozliczających się z podatku dochodowego w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych wyniosła 843 759, co stanowiło 7,7-procentowy spadek w stosunku do roku poprzedniego. W tym samym czasie podatników podatku dochodowego na zasadach ogólnych przybyło o 139 310, co stanowiło 14,2-procentowy wzrost. Równocześnie wśród osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą rósł udział podatników korzystających z zasad ogólnych (49,3%), a spadał udział ryczałtowców (37,2%). Zauważyć należy, że spadek liczby płatników ryczałtu był w tym roku mniejszy niż w poprzednim. Można to wytłumaczyć względną stabilizacją prawa w zakresie opodatkowania zryczałtowanego.

W kolejnych latach zmiany w liczbie podatników korzystających ze zryczałtowanego opodatkowania nie były już tak gwałtowne. W roku 1997 liczba podatników wyniosła 853 668, w roku 1998 – 867 129. W ogólnej liczbie osób prowadzących działalność gospodarczą opodatkowanie ryczałtem wybrało 35,6% podatników. Zdecydowana większość, tj. 1 338 968, czyli 55% podatników, rozliczała się z podatku dochodowego na zasadach ogólnych. W roku 1999 ryczałt od przychodów ewidencjonowanych opłacało 792 514 podatników, tj. o 74 615 (8,6%) podatników mniej niż w 1998 r. Jednocześnie o 96 532, tj. 7,2%, wzrosła liczba podatników opłacających podatek dochodowy na zasadach ogólnych. Również w ogólnej sumie osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą spada udział ryczałtowców: z 35,6% w 1998 r. do 32,2% w 1999 r., na korzyść zasad ogólnych, z 55,0% w 1998 r. do 58,4% w 1999 r.

W 2000 r. z ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych skorzystało 732 666 podatników. W tym samym czasie na podstawie zasad ogólnych rozliczało się 1 543 617 osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą i w stosunku do roku poprzedniego był to wzrost o 108 117, czyli o 7,5%. Również w ogóle osób prowadzących działalność gospodarczą nastąpił spadek popularności ryczałtu ewidencjonowanego z 32,2% w roku 1999 do 29,3% w roku 2000. Zmiana ta odbyła się na korzyść zasad ogólnych, których popularność rosła z 58,4% w 1999 r. do 61,9% w 2000 r. W roku 2001 wciąż następował spadek liczby podatników wybierających

ryczałt ewidencjonowany. Ich liczba spadła o 7,6% z 732 666 w 2000 r. do 676 923 w 2001 r. Również tym razem odbyło się to na korzyść zasad ogólnych: liczba osób wybierających ten sposób opodatkowania zwiększyła się o 4,1%, czyli o 63 413 w stosunku do roku poprzedniego. W strukturze opodatkowania osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą podatkiem PIT udział ryczałtowców spadł do 27,3%, a korzystających z zasad ogólnych wzrósł do 64,9%. Przeciętnie na jednego płatnika ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych przypadało w 2001 r. 45 650 zł przychodu, co stanowiło jedynie 9,1% wyznaczonego limitu na ten rok, uprawniającego do korzystania z ryczałtu w roku następnym.

W kolejnych latach nastąpiła względna stabilizacja liczby podatników korzystających z ryczałtu od przychodów. W roku 2002 ryczałt opłacało 647 507 podatników, w 2003 r. – 655 947, w 2004 r. – 596 095, w 2005 r. – 552 485, w 2006 r. – 548 129, w 2007 r. – 539 253, w 2008 r. – 547 047 i w 2009 r. – 542 005. Podobnie jak w latach ubiegłych, tak i w okresie 2002-2009 obniżał się udział płatników ryczałtu ewidencjonowanego w ogólnej, w całym badanym okresie rosnącej, liczbie osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Na koniec okresu badawczego udział ten w roku 2009 wyniósł 19,6%, podczas gdy wykorzystanie zasad ogólnych podatku dochodowego osiągnęło 74,1%.



Rys. 2. Liczba podatników opodatkowanych kartą podatkową w latach 1994-2009

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

W przypadku karty podatkowej obserwować można ciągły spadek jej popularności. Najwięcej podatników rozliczających się z podatku dochodowego od osób fizycznych w formie karty podatkowej było w roku 1994 i liczba ta wynosiła 336 263. Najniższy poziom wyniósł 108 724 podatników i miał miejsce w roku 2009. Mimo że karta podatkowa nigdy nie cieszyła się dużą popularnością wśród osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, w całym badanym okresie marginalizacja jej wykorzystania pogłębiała się. W roku 1994 wybierający ten rodzaj opłacania podatku stanowili 16,5% podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w formie osoby fizycznej. W roku 2009 udział ten obniżył się do 6,3%.

5. Podsumowanie

Systemy podatkowe funkcjonujące do lat 90. XX wieku w państwach byłego bloku wschodniego dostosowane były do gospodarek opartych na publicznym podziale środków produkcji, w którym dominują duże przedsiębiorstwa produkcyjne. Początek przemian ustrojowych obnażył niedostosowanie ustawodawstwa podatkowego do szybkich i gwałtownych przemian, jakie następowały w gospodarce. Rozwój sektora drobnej przedsiębiorczości działającego w sferze usług wymagał nowych preferencyjnych regulacji podatkowych. Regulacje te musiały być z jednej strony dostosowane do nie w pełni sprawnego aparatu skarbowego, z drugiej – do rodzącej się tendencji funkcjonowania przedsiębiorstw w szarej strefie gospodarki. Jednocześnie preferencyjny charakter nowych form opodatkowania wspierać miał rozwój newralgicznego dla powodzenia przemian sektora.

W ustawodawstwie podatkowym Polski i Ukrainy konstrukcje podatkowe różnią się od siebie w zależności od wybranej koncepcji kształtowania systemu podatkowego. W zakresie wykorzystania uproszczonego opodatkowania jako stymulatora rozwoju przedsiębiorczości odnaleźć można jednak pewne podobieństwa. Najprostszymi formami podatku dochodowego skierowanego do mikroprzedsiębiorców były karta podatkowa w Polsce oraz podatek stały na Ukrainie: podatki opierające się na filozofii ryczałtu kwotowego bazujące na podobnych rozwiązaniach konstrukcyjnych. W obydwu przypadkach cechą charakterystyczną były również duże ograniczenia podmiotowe. I w Polsce, i na Ukrainie omawiane podatki spełniły swoją funkcję. W sposób efektywny i tani w poborze objęte opodatkowaniem zostały branże dynamicznie rozwijające się w początkowym okresie przemian.

Podobieństwa konstrukcyjne wykazują również uproszczone podatki dochodowe opierające się na ryczałcie od przychodów. W Polsce w tym przypadku chodzi o ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, na Ukrainie – o podatek jednolity. W przypadku ustawodawstwa polskiego zryczałtowaniu podlegał jedynie podatek dochodowy. Na Ukrainie pojedynczy zryczałtowany podatek od przychodów zastępował kilkanaście innych podatków i opłat. Zakres uproszczeń jest więc nieporównywalny na korzyść rozwiązań ukraińskich. Również w zakresie podmiotowym objęcie podatkiem jednolitym osób prawnych zwiększało grono korzystających z tej formy opodatkowania.

Zakres stosowanych na Ukrainie preferencji podatkowych, który miał się przyczynić do wsparcia omawianego sektora i ograniczyć poziom szarej strefy gospodarki, stał się jednak przeszkodą w dalszym reformowaniu systemu podatkowego. Gwałtowne protesty przedsiębiorców, które wywołało uchwalenie nowego Kodeksu podatkowego Ukrainy⁸, dotyczyły wprowadzenia ograniczeń podmiotowych i przedmiotowych w podatku jednolitym. Przejęcie ściślejszej kontroli nad obrotem gospodarczym, jaki ma umożliwić nowy kodeks, może kosztować gospodarkę ukraińską

⁸ Ukraińskie Centrum Ekonomiczne w Polsce, <http://www.uec.com.pl> (4.02.2012).

przejście części przedsiębiorstw do szarej sfery. Wydaje się, że mniejszy niż na Ukrainie poziom uproszczeń pozwolił ustawodawcy polskiemu na zbudowanie rozwiązań trwalszych, pozostawiających podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą na swobodniejszy wybór formy opodatkowania podatkiem dochodowym i zapewniającym trwalsze efekty przemian strukturalnych.

Literatura

- Grabowski M., *Szara strefa w transformacji gospodarki*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk 1995.
- Grabowski M., *Reformy systemów podatkowych w krajach Europy Środkowej i WNP*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk 2004.
- Ministerstwo Finansów Polski, <http://www.mf.gov.pl>.
- Ministerstwo Finansów Ukrainy, <http://www.minfin.gov.ua>.
- Państwowy Komitet Statystyczny Ukrainy, <http://www.ukrstat.gov.ua>.
- Ukraińskie Centrum Ekonomiczne w Polsce, <http://www.uec.com.pl>.
- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych (DzU nr 132, poz. 635 z 1993 r.).
- Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (DzU z1998 nr 144, poz. 930, z póź. zm).

INSTITUTIONAL CONDITIONING OF USE LUMP-SUM-BASED FORMS OF TAXATION

Summary: The article deals with the problem of active support for the development of the sector of micro enterprises as far as constructing taxes is concerned. One of the most effective tools of support for micro enterprises is the simplified tax system. The lump-sum-based forms of taxation by means of income tax, which – in their construction – take into account the specific nature of micro enterprises to the greatest extent, have been losing popularity year after year. It was proved in the simulation carried out (on the basis of data obtained from the Chief Central Statistical Office) that the height of the tax rates is to be blamed for this situation. The tool that ought to stimulate the growth of micro enterprises has turned out to be too costly in application and forces the subjects to accept the system of far more time – and effort – consuming general principles.

Keywords: tax system, economic policy, simplified tax forms.