

ANDRZEJ GOMUŁOWICZ

ZAŁOŻENIA OPODATKOWANIA JEDNOSTEK GOSPODARKI USPOŁECZNIONEJ

Podatki od jednostek gospodarki uspołecznionej mogą spełniać — zarówno w gospodarce narodowej, jak i gospodarce przedsiębiorstw — różnorodne zadania¹. Ich realizacja zależy od całokształtu stosunków gospodarczych, założeń polityki gospodarczej i polityki finansowej. Te zaś są pochodną systemu zarządzania gospodarką narodową i systemu ekonomiczno-financego², toteż zmiany dokonane 26 II 1982 roku³ widzieć należy w tym kontekście, zwłaszcza że towarzyszyła im deklaracja radykalnej zmiany całości rozwiązań systemowych. Uzasadnione staje się więc pytanie o znaczenie podatków od jednostek gospodarki uspołecznionej w realizacji reformy gospodarczej.

W literaturze prawnofinancej zwraca się w związku z tym uwagę, że zbyt częste sięganie do prawa, jako instrumentu regulującego gospodarkę finansową — a podatki są jednym z jej elementów — stanowi wyraz arbitralnego jej kształtowania⁴. Dlatego też z dużą dozą ostrożności ocenia się wartość rozwiązań przyjętych w formie całego pakietu ustaw

¹ Szerzej na ten temat piszą m.in. B. Ciaś, S. Chudzyński, *Finanse*, Warszawa 1982, s. 62 i n.; J. Kaleta, W. Romanowska, *Finanse organizacji gospodarczych*, Warszawa 1984, s. 44 i n.; a także J. Kaleta, *Finanse przedsiębiorstw w warunkach reformy gospodarczej*, 1985, s. 49 i n.; por. także J. Szczepański, *W sprawie koncepcji opodatkowania czynników wytwórczych*, *Finanse* 1985, nr 4, s. 3-4; I Szyzsko, *Zysk, podatek dochodowy, Fundusz Aktywizacji Zawodowej*, *Finanse* 1982, nr 11.

² Na temat tych uwarunkowań pisze szerzej J. Kaleta, W. Romanowska, *Finanse organizacji gospodarczych*, s. 12 i n.

³ 26 II 1982 roku Sejm uchwalił 7 ustaw nadających podstawom wdrażanej reformy gospodarczej formę aktów prawnych o najważniejszej w kraju randze. Są nimi ustawy o: planowaniu społeczno-gospodarczym, cenach, gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych, opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej, statystyce państwowej, uprawnieniach do prowadzenia handlu zagranicznego oraz prawo bankowe (Dz. U., nr 7 z 1982 r.).

⁴ Patrz np. A. Komar, *Prawo a gospodarka*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 1982, z. 4, s. 31. Autor stwierdza m.in., że gospodarka nie może się, rozwijać w klimacie arbitralności, gdyż wówczas następuje jej stagnacja.

uchwalonych 26 II 1982 r., wskazując, że nie tworzą one, z wielu względów, wystarczających warunków do realizacji reformy gospodarki narodowej⁵.

Generalnie rzecz ujmując, ustawa o opodatkowaniu j.g.u. określa formy ich obciążeń na rzecz budżetu w sposób radykalnie odmienny od dotychczas stosowanego. Zagadnienia opodatkowania j.g.u. nie można jednak rozpatrywać inaczej, aniżeli w kontekście gospodarki finansowej przedsiębiorstw. Jest to szczególnie ważne przy deklarowanej samorządnej, samodzielnej i samofinansującej się działalności przedsiębiorstw. Przy konfrontacji treści ustaw o opodatkowaniu j.g.u. i gospodarce finansowej przedsiębiorstw łatwo spostrzec niekonsekwencje w realizacji koncepcji reformy gospodarczej, formy opodatkowania bowiem zostały określone w taki sposób, że prowadzą do znacznego okrojenia akumulacji finansowej i zysku przedsiębiorstwa⁶.

Akumulacja finansowa przedsiębiorstw nie może oczywiście pozostać do ich wyłącznej dyspozycji. Część jej musi zostać odprowadzona do budżetu (w formie podatków), część natomiast powinna pozostać w przedsiębiorstwie. Problem sprowadza się do określenia proporcji podziału akumulacji finansowej pomiędzy budżet a przedsiębiorstwo.

Środki odprowadzane do budżetu przeznaczone są m. in. na utrzymywanie nieprodukcyjnych działów gospodarki narodowej (służba zdrowia, opieka społeczna, oświata, nauka, kultura, szkolnictwo wyższe, administracja), tworzenie i rozbudowę obiektów przemysłowych, regulowanie proporcji gospodarczych między działami gospodarki narodowej. Silna jest więc pokusa Skarbu Państwa do korzystania z tego źródła dochodów w maksymalnej wysokości; tak silna, że przesłania niekiedy uzasadnione i chronione prawem gospodarcze interesy przedsiębiorstw.

Podatki ustalone na poziomie drenażowym, typowo fiskalnym, spowodują, że część akumulacji finansowej — pozostawionej w przedsiębior-

⁵ Bardzo istotnym brakiem wspomnianego pakietu ustaw — stwierdza A. Komar — jest pominięcie czynnika społecznego w kształtowaniu gospodarki. Reforma jest przecież adresowana nie do instytucji, lecz do zbiorowości i jednostek, więc by odzew był pozytywny, reforma musi akcentować szczególną rolę jednostki w procesie produkcyjnym i dbałość o jej interesy i to nie tylko ekonomiczne, ale również polityczne. Zob. A. Komar, *Prawo a gospodarka*, s. 31; myśl ta znajduje swój wyraz także w innym opracowaniu tegoż autora (*Założenia reformy gospodarczej*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1982, z. 1, s. 1 i n.). Na ten temat zob. także Z. Dziembowski, *Przedsiębiorstwo a reforma*, Warszawa 1983, s. 7 i n.

⁶ Patrz np. J. Kaleta, W. Romanowska, *Finanse organizacji gospodarczych*, s. 42, zob. także A. Komar, *Prawo a gospodarka*, s. 30, gdzie stwierdza, że prowadzi to w konsekwencji do ograniczenia zakresu możliwości samofinansowania i przez to do konieczności szerszego kredytowania lub subwencjonowania. Podobnego zdania jest J. Kaleta, zauważając, że zasada samofinansowania przedsiębiorstw nie jest dotychczas konsekwentnie realizowana w praktyce. Jest to spowodowane m.in. poprzez podatki charakteryzujące się wysoką stopą progresji, *Finanse przedsiębiorstw w warunkach reformy gospodarczej*, s. 26 - 27.

stwie, a przeznaczonej na potrzeby załogi i jej kierownictwa — będzie niewystarczająca. Zwiększenie aktywności produkcyjnej, bez materialnego zainteresowania załogi i jej kierownictwa, nie jest możliwe. O tym należało pamiętać układając system rozliczeń podatkowych z budżetem państwa. Postulując konieczność modyfikacji prawnych w tej mierze, warto spojrzeć — choćby pokrótce — na to, jakie warunki społeczno-gospodarcze i polityczne towarzyszyły regulacjom prawnym w lutym 1982 roku. Znaczenie podatków i ich rzeczywiste zadania bowiem kształtują się m. in. pod wpływem następujących czynników⁷:

- oparcia działalności przedsiębiorstw na zasadzie samorządności, samodzielnności i samofinansowania;
- określenia znaczenia wyniku finansowego jako podstawowego miernika oceny działalności przedsiębiorstwa;
- nowych zasad kształtowania cen.

Z przyjętych założeń reformy gospodarczej wynikała niezbieżność — zresztą różnie rozumiana — usamodzielnienia przedsiębiorstw. Wiązano to najczęściej z parametrycznym sposobem sterowania procesami produkcji⁸. Czy istniały warunki umożliwiające zmiany w tym zakresie?

1. Rozpatrzenia wymaga w szczególności wpływ sytuacji rynkowej na działalność przedsiębiorstw. Oczywiście jest, że dopiero w warunkach równowagi rynkowej — wyrażającej się w braku napięć i deficytów⁹ — przedsiębiorstwo staje się wrażliwe na działanie pośrednich mechanizmów sterowania ich działalnością. Skuteczność parametrów finansowych uzależniona jest m.in. od tego, czy przedsiębiorstwo ma swobodny dostęp do szeroko rozumianych czynników produkcji. W szczególności chodzi o rynki pracy, nośniki energii oraz surowce i inne materiały zużywane w produkcji.

Osobne zagadnienie stanowi rynek artykułów konsumpcyjnych. Zdecydowanie ujemny wpływ na efektywność działania przedsiębiorstwa wywiera dostarczanie wyrobów na rynek nie zrównoważony, wykazujący

⁷ Por. na ten temat B. Ciał, *Modyfikacje w systemie finansowym i opodatkowaniu przedsiębiorstw*, Życie Gospodarcze nr 2/1983 oraz B. Ciał, S. Chudzyński, *Finanse*, s. 62, a także J. Elbanowski, *Rola podatku dochodowego w zreformowanym systemie ekonomicznym*, Życie Gospodarcze nr 12/1982.

⁸ Zob. J. Kaleta, *Kierunki reformy systemu finansowego przedsiębiorstw*, *Finanse* nr 9/1981 r., oraz tegoż *Finanse organizacji gospodarczych*, s. 12 - 17.

⁹ Szerzej na temat tych uwarunkowań zob. Z. Dziembowski, *Przedsiębiorstwo a reforma gospodarcza*, s. 10. Por. także A. Komar, *Założenia reformy gospodarczej*, s. 5, gdzie stwierdza m.in., że wobec rynku formułowane są różnego rodzaju zastrzeżenia ideologiczne, jednakże zbytne nasycenie ekonomiki czynnikami ideologicznymi powoduje jej deformację i to ze wszystkimi niekorzystnymi tego konsekwencjami.

braki towarów przeznaczonych na sprzedaż. Taka sytuacja określana jest nazwą rynku producenta¹⁰.

Taki rynek sprzyja obniżaniu jakości produkowanych wyrobów. Sprawia, że przedsiębiorstwo nie jest zainteresowane wprowadzaniem na rynek nowych towarów o wyższych wartościach użytkowych. Zjawisko to występowało ze szczególnym nasileniem w pierwszym okresie wprowadzenia reformy gospodarczej.

2. U podstaw nowej regulacji prawnej o opodatkowaniu j.g.u. znajduje się założenie ustawowego określenia zasad opodatkowania przedsiębiorstw. Założenie to ma stwarzać podstawę do realizacji zasad samorządności, samodzielności i samofinansowania, wynikających z innych ustaw. Podatki bowiem należy traktować także jako instrument kształtujący wynik finansowy (zysk), jak również określający podział zysku między przedsiębiorstwo a budżet państwa. Skala wysokości obciążeń na rzecz budżetu państwa przesądza tym samym o wysokości środków pozostawionych przedsiębiorstwu na cele rozwojowe oraz dla załogi.

3. Ceny są przede wszystkim zjawiskiem ekonomicznym, kształtowanym pod wpływem relacji podaży i popytu; winny one uwzględniać koszty działalności gospodarczej, stopę zysku i podatki¹¹. Jeśli wartości te określane są sztucznie, to prawo wartości pozostaje w cieniu. Ustawa o cenach zbyt głęboko ingeruje — w formie prawnych rozwiązań — w tę delikatną sferę stosunków ekonomicznych i może spowodować deformację cen. Obawy te w pełni potwierdza nowelizacja ustawy o cenach z dnia 31 VIII 1985 r. Ceny urzędowe na przykład w dalszym ciągu abstrahują od wątków ekonomicznych, mają administracyjny charakter i w tym trybie są zatwierdzane. Tak więc przedsiębiorstwa, produkujące dobra po cenach urzędowych, nie mogą uwzględniać w kształtowaniu działalności elementów kalkulacji ekonomicznej.

Błędem byłoby sądzić, że samo wydanie określonych aktów prawnych będzie działać jak przysłowiowa „czarodziejska różdżka”; widzieć je trzeba nie w oderwaniu, ale w związku z realiami życia społeczno-gospodarczego i politycznego kraju.

Tak ogólnie nakreślone warunki, w których dokonano zmian w regulacji prawnej opodatkowania jednostek gospodarki uspołecznionej, pozwalają przejść do rozważań bardziej szczegółowych.

Zmiana zasad opodatkowania j.g.u. poprzedzona została wydaniem ustaw z dnia 25 IX 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych i samorzą-

¹⁰ Porusza ten problem w cytowanej już pracy Z. Dziembowski, *Przedsiębiorstwo a reforma gospodarcza*, s. 11-12

¹¹ Zob. np. A. Komar, *Założenia reformy gospodarczej*, s. 5.

dzie załogi przedsiębiorstwa państwowego¹². Wcześniej znowelizowane zostały przepisy kodeksu postępowania administracyjnego¹³, ponadto Sejm uchwalił ustawę o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, a 19 XII 1980 r. ustawę o zobowiązaniach podatkowych¹⁴. Na tle tych zmian bardziej czytelna staje się regulacja prawna, która została przyjęta w zakresie opodatkowania j.g.u.

System rozliczeń przedsiębiorstw z budżetem, stosowany w latach siedemdziesiątych, spotykał się ze znaczną krytyką zarówno w teorii, jak i praktyce. Był on z pewnością nadmiernie rozbudowany, zbyt zawiły i złożony, wewnątrznie nie zawsze spójny. Ów system — obowiązujący do 1982 roku — kształtował się w wyniku trzydziestoletniej ewolucji. Wskazując na jego cechy charakterystyczne, należy zwrócić m. in. uwagę na to, że:

- rozliczenia z budżetem regulowane były aktami prawnymi różnej rangi, nie zawsze — co trzeba podkreślić — wydawanymi na podstawie ustaw. Dotyczyło to zwłaszcza rozliczeń o charakterze niepodatkowym. Rada Ministrów nad wyraz chętnie korzystała z uprawnień do stanowienia podatków, znajdując upoważnienie w dekreście z 21 IX 1950 o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej;

- istniała silna tendencja do rozbudowy rozliczeń niepodatkowych (chodzi o świadczenia na rzecz budżetu nie nazwane podatkami, a mające wszystkie cechy podatku, np. dodatnie różnice budżetowe, oprocentowanie funduszy własnych finansujących środki trwałe, obciążenie funduszu płac, obciążenie funduszu premiowego itp.). Łącznie z rozliczeniami typu podatkowego było około dwudziestu tytułów prawnych obciążeń na rzecz budżetu¹⁵;

- szeroki zakres uzyskały — zwłaszcza w systemie ekonomiczno-finance WOG — tzw. zindywidualizowane rozliczenia z budżetem. Nie było to z całą pewnością zjawisko korzystne, gdyż w ten sposób, przepisy szczegółowe, wydawane na podstawie uchwał Rady Ministrów (przy czym często niepublikowane) uchylały przepisy ogólnie obowiązujące;

- brak było stabilności podstaw opodatkowania.

Częste zmiany przepisów, np. w zakresie stawek podatkowych i do tego ze wsteczną mocą obowiązującą oraz nadmierna szczegółowość sprawiały, że tworzył się skomplikowany i trudny do stosowania system podatkowy.

¹² Dz.U. nr 24 z 1981 r., poz. 122 i 123.

¹³ Dz.U. nr 4 z 1980 r., poz. 8.

¹⁴ Dz.U. nr 27 z 1980 r., poz. 111.

¹⁵ Zob. np. S. Marczuk, *Problemy polityki finansowej w stosunku do przedsiębiorstw uspołeczniionych*, *Finanse* 1983, nr 7 - 8, s. 7 i n. oraz B. Ciaś, *Modyfikacje w systemie finansowym i opodatkowaniu przedsiębiorstw*, *Życie Gospodarcze* 1983, nr 2.

System rozliczeń z budżetem — tak podatkowych, jak i niepodatkowych — dostosowany był do nakazowego modelu zarządzania gospodarką narodową¹⁶. W ramach reformy gospodarczej, której wiodącym założeniem jest wykorzystanie parametrów finansowych do sterowania procesami produkcji, należało stworzyć nowy, gruntownie zreformowany system podatkowy, który byłby dostosowany do całości rozwiązań systemowych, w tym oczywiście do zasad gospodarki finansowej przedsiębiorstw oraz zasad stanowienia cen.

Zakładano, że po okresie przejściowym (lata 1982 - 1983)¹⁷ ukształtowany zostanie jednolity i wewnętrznie spójny system opodatkowania jednostek gospodarki społecznej¹⁸. Realizacji tego celu sprzyjać miały postanowienia ustawy, określające tytuły i formy rozliczeń podatkowych z budżetem.

Do najistotniejszych z dokonanych zmian zaliczyć należy:

— uproszczenie systemu opodatkowania. Wiąże się to z ograniczeniem liczby podatków do czterech podstawowych, tj. do podatku obrotowego, podatków od płac, nieruchomości i podatku dochodowego. W porównaniu do stanu sprzed 1982 r. jest to więc zmiana radykalna (obowiązywało wówczas i było w praktyce stosowanych około dwudziestu należności podatkowych i świadczeń niepodatkowych). Ponadto inne obciążenia typu podatkowego mogą być wprowadzane tylko w drodze ustawy¹⁹ (uprzednio często stosowane były uchwały i rozporządzenia Rady Ministrów);

— wprowadzenie do systemu opodatkowania j.g.u. nowego podatku dochodowego płaconego w przeszłości tylko w przedsiębiorstwach spółdzielczych. Jest on traktowany jako wyraz udziału państwa w zysku przedsiębiorstwa oraz główne — obok podatku obrotowego — źródło dochodów budżetu;

— zaakcentowanie zasady stabilności opodatkowania przez bezpośrednie, ustawowe określenie wysokości opodatkowania. Z uwagi na wymogi elastyczności opodatkowania, niektóre naczelne organy administracji państwowej (np. Rada Ministrów, minister finansów) otrzymały, w drodze upoważnienia ustawowego, uprawnienia do kształtowania wysokości stawek podatkowych;

— wzmocnienie kontroli Sejmu nad działalnością organów administracji państwowej w dziedzinie opodatkowania j.g.u. Przejawia się to m. in.

¹⁶ Na ten temat szerzej pisze J. Kaleta, W. Romanowska, *Finanse organizacji gospodarczych*, s. 10 - 17.

¹⁷ Lata te zostały uznane za okres przejściowy, w którym powinno nastąpić przystosowanie przedsiębiorstw do nowych zasad opodatkowania. Jednocześnie praktyka winna zasygnalizować właściwe korekty w regulacji prawnej opodatkowania j.g.u.

¹⁸ Jednolity tekst ustawy o opodatkowaniu j.g.u. (po dokonanych nowelizacjach) Dz.U. nr 16 z 1984 r. oraz nowelizacja z 31 VII 1985 r. (Dz.U. nr 37, poz. 174).

¹⁹ Art. 51 ustawy z dnia 25 IX 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (Dz.U. nr 24 poz. 122).

w tym, że minister finansów będzie przedkładał właściwej komisji sejmowej informacje o zastosowanych ulgach i zwolnieniach podatkowych, niektóre zaś z rozwiązań w dziedzinie opodatkowania wymagać będą opinii właściwej komisji sejmowej;

— wprowadzenie zasady jawności opodatkowania. Jest ona bardzo prosta w realizacji, polega bowiem na publikacji przepisów podatkowych we właściwych organach promulgacyjnych. W przeszłości zasada ta nie zawsze była realizowana, o czym najdobitniej świadczy ilość niepublikowanych aktów prawnych, które regulują zasady opodatkowania WOG.

— prawną regulację w zakresie zasady praworządności w opodatkowaniu. Ostateczne decyzje organów podatkowych w sprawach zobowiązań podatkowych²⁰ mogą być zaskarżalne do Naczelnego Sądu Administracyjnego z powodu niezgodności z prawem²¹. Przedsiębiorstwom państwowym uprawnienie to przysługuje od 1 VII 1982 r. (dotychczas mogły być zaskarżane tylko decyzje ostateczne, dotyczące opodatkowania niepaństwowych jednostek gospodarki społecznej).

I uwaga końcowa. Rozwiązania prawne w zakresie opodatkowania j.g.u. cechuje nadmierny fiskalizm. Jest zrozumiałe, że celem podatków jest zabezpieczenie dochodów budżetowych, jednakże — o czym prawodawca winien wiedzieć — nadmierny fiskalizm w polityce podatkowej nie tylko nie sprzyja rozwojowi koniunktury gospodarczej, ale staje się raczej hamulcem rozwoju gospodarczego.

Jeśli ustawa o opodatkowaniu j.g.u. jest kompromisem pomiędzy racjami Skarbu Państwa a racjami rozwoju gospodarczego kraju (czemu sprzyjać ma realizowana reforma gospodarcza), to proporcje zostały ułożone niezbyt szczęśliwie. Koniunkturę pobudza się najczęściej nie przez zwiększanie progresji podatkowej, ale raczej przez obniżanie stopnia opodatkowania i łagodzenie progresji²².

Podatek obrotowy. Podatek obrotowy jest podstawową formą wstępnego podziału akumulacji finansowej przedsiębiorstwa, a jednocześnie stanowi najważniejszy dochód budżetu państwa.

Opodatkowaniu podatkiem obrotowym podlega działalność jednostek gospodarczych polegająca na sprzedaży:

- wytworzonych produktów,
- produktów importowanych,
- produktów wytworzonych bądź importowanych przez inne jednost-

²⁰ Ustawa z 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. nr 27, poz. 111).

²¹ Art. 196 § 1 pkt. 11 Kodeksu postępowania administracyjnego.

²² Zob. J. Kaleta, *Finanse przedsiębiorstw w warunkach reformy gospodarczej*, s. 69.

ki gospodarcze w wypadkach i na warunkach określonych przez ministra finansów,

— komisowej,

oraz

— zakupie bądź skupie produktów określanych przez ministra finansów,

— świadczeniu usług i organizowaniu imprez.

W związku z tym podatnikiem podatku obrotowego jest jednostka gospodarcza prowadząca jeden z wymienionych rodzajów działalności, jeśli w wyniku tej działalności osiąga się obrót podlegający opodatkowaniu i stanowiący podstawę opodatkowania.

Za obrót uważa się należność za sprzedane produkty, obliczoną według cen realizacji, tj. cen faktycznie stosowanych przy sprzedaży bądź za świadczone usługi, obliczoną według cen usług. Przy grach losowych i totalizatorskich obrotem jest suma wpłat uczestników tych imprez.

Podatek obrotowy jest podatkiem jednokrotnym, tzn. obciąża konkretny produkt tylko w jednej fazie obrotu gospodarczego²³, najczęściej przy sprzedaży produktów przez producentów do sieci handlowej, a przy opodatkowaniu usług — przy ich świadczeniu. Nie są więc w zasadzie obciążone tym podatkiem wyroby przeznaczone do dalszego przerobu lub zużycia produkcyjnego (tzw. artykuły zaopatrzeniowe)²⁴.

Konstrukcja prawna podatku obrotowego skłania do wniosku, że jest on pobierany od wyprodukowanych wyrobów, kierowanych następnie do sieci handlowej i od świadczonych usług. Obciążając praktycznie całą sferę produkcji rynkowej i usług, podatek obrotowy — mający powszechny charakter — pełni przede wszystkim funkcję fiskalną. Mówienie o funkcji bodźcowej i kontrolnej podatku obrotowego jest nieporozumieniem. Podatek ten zmniejsza zysk, a więc i płace pracowników poszczególnych przedsiębiorstw. Jest więc nie bodźcem, a antybodźcem efektywnego gospodarowania.

Jeśli wspomnieć, że podatek obrotowy ma charakter cenotwórczy, to problem rysuje się jeszcze szerzej. Cenotwórczy charakter wyraża się w tym, że stanowi element kalkulacyjny ceny wyrobu. Podatek, wpływając wprost na poziom tej ceny, obciąża równomiernie ludzi mających bardzo wysokie, przeciętne i niskie dochody. Ze społecznego punktu widzenia nie jest to sprawiedliwe.

W literaturze prawnofinansowej zwraca się w związku z tym dość powszechnie uwagę na konieczność różnicowania stawek podatku obrotowego, w zależności od rodzaju i standardu wyrobów i usług. Podatek ten powinien obciążać głównie te wyroby, których konsumpcja ze wzglę-

²³ J. Kaleta, W. Romanowska, *Finanse organizacji gospodarczych*, s. 47.

²⁴ Podobnie rzecz się ma z maszynami i urządzeniami dla celów inwestycyjnych oraz z całą sferą kooperacji w obrębie gospodarki uspołecznionej.

dów społecznych winna być ograniczona²⁵ oraz wyroby konsumpcyjne o charakterze luksusowym. Natomiast artykuły konsumpcyjne o charakterze standardowym, powinny być generalnie wyłączone z podatku obrotowego. Tak jednak nie jest, gdyż te ostatnie stanowią właśnie, z uwagi na ich masowość, główne źródło poboru podatku.

Mamy tu do czynienia z pewnym paradoksem. Państwo różnicuje płace pracowników uzależniając je m. in. cd kwalifikacji i wydajności, a jednocześnie samo eliminuje te uzależnienie prowadząc niekonsekwentną politykę podatkową.

Stawki podatku obrotowego określa ustawa; uprawnienia w tym zakresie ma również Rada Ministrów i minister finansów.

Obecnie stawki wynoszą 10% wartości sprzedaży i 5% wartości świadczonych usług²⁶. Cechą charakterystyczną jest stabilność opodatkowania w ciągu roku oraz to, że stawki są jednolite dla całej gospodarki społecznej. Zmiana wysokości opodatkowania w tym okresie może dotyczyć tylko tych wyrobów, na które — w obrocie — stosowane są ceny urzędowe.

Niekiedy stosuje się podwyższone stawki podatkowe²⁷, w niektórych zaś przypadkach ulgi i zwolnienia podatkowe²⁸. W tych przypadkach chodzi o podjęcie przez poszczególne jednostki gospodarcze działalności społecznie użytecznej, ewentualnie o ograniczenie zakresu działalności w takich dziedzinach, które ze społecznego punktu widzenia nie powinny być preferowane.

Jeśli podatek obrotowy — w parametrycznym modelu zarządzania gospodarką narodową — ma spełniać nie tylko wyłącznie funkcję fiskalną, ale i bodźcową, czyli być po prostu parametrem finansowym, to konieczna jest zmiana jego charakteru.

Warunkiem realizacji funkcji bodźcowej podatku obrotowego jest m. in. odpowiednie różnicowanie stawek podatkowych, stawki jednolite bo-

²⁵ Tradycyjnie już w literaturze prawnofinansowej wymienia się w tym miejscu używki takie jak np. alkohol, tytoń.

²⁶ Inaczej kształtują się stawki podatku obrotowego od produktów luksusowych — wynoszą one od 25% do 60%, a od usług luksusowych od 10% do 25%. Do produktów i usług luksusowych zalicza się m.in. futra, wyroby ze złota i platyny, kryształy i porcelanę, dywany, zagraniczne wycieczki pozaeuropejskie. Zob. załącznik nr 1 do ustawy z dnia 26 II 1982 r. oraz art. 15 ust. 2 tejże ustawy (Dz.U. nr 7, poz. 55).

²⁷ Np. dotyczy to wyrobów przemysłu spirytusowego, drożdżowego i piwowarskiego, soli, tytoniu i wyrobów tytoniowych, zapalek, metali szlachetnych, benzyny i oleju napędowego, zob. art. 15 ust. 4 ustawy o opodatkowaniu j.g.u. (tekst jednolity Dz.U. nr 16, poz. 75).

²⁸ Obejmują one m.in.: nowo powstałe jednostki gospodarcze (przez okres 6 miesięcy), sprzedaż produktów wytworzonych przy użyciu odpadów, sprzedaż produktów wytworzonych z surowców miejscowego pochodzenia. Zob. art. 21 i 22 ustawy o opodatkowaniu j.g.u. (tekst jednolity Dz. U. nr 16, poz. 75).

wiem uniemożliwiają stosowanie preferencji asortymentowych. Różnicowanie stawek oznacza różnicowanie cen, a tym samym kształtowanie struktury popytu.

Cena zbytu nie może być i nie jest obojętna dla producenta, jeśli ma on dostosowywać produkcję do potrzeb rynku. Taka polityka prowadzi do pewnych różnic w poziomie akumulacji finansowej różnych grup podobnych wyrobów (np. różne typy lodówek, pralek, telewizorów), a społeczeństwu zapewnia swobodę wyboru między różnymi dobrami trwałego użytku, wyboru dokonanego z uwagi na cenę.

P o d a t e k o d p ł a c. Podatek od płac, obciążający koszty działalności przedsiębiorstwa, został wprowadzony w miejsce istniejących do 1981 roku dwóch innych podatków: obciążenia funduszu płac i podatku od funduszu płac.

Środki uzyskane z podatku od płac stanowią po części dochody budżetów centralnego i terenowego. Do roku 1984 wysokość udziału budżetów terenowych w dochodach budżetu centralnego, z tytułu podatku od płac, ustalana była każdego roku w ustawach budżetowych. Od 1 VII 1984 r. 85% wpływów z tytułu tego podatku stanowi dochód własny rad narodowych, a 15% przekazywane jest do budżetu centralnego²⁹.

Taki podział wpływów z tytułu tego podatku uznać należy za właściwy, gdyż rady narodowe finansują znaczną część infrastruktury społecznej i technicznej (oświata, służba zdrowia, opieka społeczna, kultura i sztuka, gospodarka komunalna i mieszkaniowa, drogi publiczne) i realizacji takich m. in. celów podatek ten może skutecznie służyć. Wątpliwe jest natomiast znaczenie podatku jako bodźca ekonomicznego, skłaniającego do racjonalnego wykorzystania zatrudnionych pracowników, podobnie jak przesadne są oczekiwania, że podatek ten będzie inspirował do zwiększenia wydajności pracy. Motywacyjna rola podatku, chociażby ze względu na to, że obciąża koszty, jest niewielka.

W czasie dyskusowania koncepcji podatku zarysowały się różnice poglądów w kwestii różnicowania, czy nie, wysokości stawek podatkowych. Zwolennicy różnicowania wysokości stawek podatkowych uzasadniali swój pogląd racjami społecznymi i ekonomicznymi³⁰. Oponenti argumentowali, że za stosowaniem we wszystkich przedsiębiorstwach podatku od płac, w identycznej wysokości, przemawia konieczność sprecyzowania jednolitych wobec nich wymagań co do efektywności wykorzystania pracowników i ich czasu pracy.

Podstawę opodatkowania stanowi suma wydatków pieniężnych oraz wartość świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalentów pieniężnych, pono-

²⁹ Art. 50 ust. 1 pkt. 3 ustawy z 20 VII 1983 r. o systemie rad narodowych i samorządu terytorialnego (Dz.U. nr 41, 1983 r., poz. 185).

³⁰ Zob. J. Kaleta, *Finanse przedsiębiorstw w warunkach reformy gospodarczej*, s. 57.

szonych bezpośrednio przez jednostkę gospodarczą, z tytułu wynagrodzeń za pracę wykonywaną przez osoby fizyczne na rzecz tej jednostki.

Podatek ustalony został na tym samym poziomie dla wszystkich jednostek gospodarczych i wynosi 20% podstawy opodatkowania. W szczególnie uzasadnionych przypadkach mogą być w podatku od płac — stosowane ulgi³¹.

Podatek od nieruchomości. Podatek od nieruchomości jest systemową pozostałością po zrezygnowaniu, w zreformowanym systemie podatkowym, z obowiązującego uprzednio oprocentowania środków trwałych finansowanych funduszami własnymi. Zastąpił on także dotychczasowy podatek terenowy o tej samej nazwie. Podatek od nieruchomości obciąża koszty działalności przedsiębiorstwa.

Wraz z wprowadzeniem tego podatku, prawodawca oczekiwał realizacji dwóch przynajmniej celów głównych. Po pierwsze, zainteresowania przedsiębiorstw w racjonalnym intensywnym wykorzystaniu nieruchomości, a po drugie, urealnienie wyniku finansowego przedsiębiorstwa.

Za wcześnie jeszcze jest oceniać słuszność tych założeń; to może potwierdzić lub nie praktyka życia gospodarczego, natomiast już teraz można spostrzec fiskalne rysy w konstrukcji opodatkowania, np. stawki podatkowe, podstawa opodatkowania, przedmiot podatku.

Podatkowi od nieruchomości podlegają budynki i budowle przeznaczone na cele użytkowe oraz grunty, z wyjątkiem gruntów przeznaczonych na cele rolnicze³².

Obowiązek podatkowy ciąży na jednostkach gospodarczych, które są właścicielami, użytkownikami, najemcami lub dzierżawcami nieruchomości. Liczne zwolnienia z podatku od nieruchomości³³ nie zawsze są zrozumiałe, gdy chodzi o ich intencję. Jak wytłumaczyć np., że PKP zostały zwolnione z obowiązku jego płacenia, a PKS nie. Działanie takie zmniejsza koszty transportu w tych przedsiębiorstwach i utrudnia racjonalne kształtowanie taryf i opłat.

Podstawą opodatkowania w podatku od nieruchomości dla budynków i budowli jest ich wartość będąca podstawą amortyzacji, a dla gruntów — ich powierzchnia.

Dyskusyjna jest sprawa stawek podatku. Wynoszą one rocznie dla budynku i budowli — 2% wartości będącej podstawą amortyzacji i 10 zł od 1 m² powierzchni gruntu.

³¹ Art. 29 ust. 2 ustawy z dnia 26 II 1982 r. o opodatkowaniu j.g.u. (Dz.U. nr 16/1984, poz. 75).

³² Grunty na cele rolnicze określa art. 30 ust. 4 cytowanej ustawy.

³³ Zob. na ten temat J. Szczepański, W *sprawie koncepcji opodatkowania czynników wytwórczych*, *Finanse* 1985, nr 4, s. 3 i n.

Oznacza to, że stawki mają charakter jednolity. Czy nie należałoby zróżnicować wysokość stawek podatku w zależności od miejsca położenia nieruchomości i przyjąć inną stawkę w odniesieniu do gruntów wiejskich i miejskich.

Wysokość stawki podatku mogłaby być uzależniona wówczas m. in. od klasy ziemi, sposobu jej eksploatacji i uzbrojenia terenu (sieć wodociągowa, gazowa, ciepłownicza, elektryczna). Być może sprzyjałoby to bardziej racjonalnemu i efektywniejszemu gospodarowaniu ziemią. W związku z tym rady narodowe stopnia wojewódzkiego powinny czynić użytek, z przyznanej im w art. 32 ust. 5 ustawy o opodatkowaniu j.g.u., kompetencji do obniżania stawki podatku od nieruchomości.

Podatek dochodowy. W gospodarce państwowej podatek dochodowy jest nowym instrumentem finansowym. Podatek ten przesądza o ostatecznym podziale zysku między budżetem a przedsiębiorstwem; określa zatem wysokość środków pozostawionych jednostkom gospodarczym przeznaczonych na ich rozwój oraz dla załóg pracowniczych. Oznacza to, że podatek dochodowy, spełniając zadania fiskalne, bardzo silnie oddziaływa na gospodarkę finansową przedsiębiorstwa.

Nie dziwi zatem spór, jaki rozgorzał wokół formy podatku dochodowego, na długo przed jego uchwaleniem³⁴. Chodziło o wybór stawki podatku — progresywną czy liniową (proporcjonalną). Zwyciężyła idea progresywnego podatku dochodowego i, co gorsza, w początkowym okresie wdrażania reformy gospodarczej została przyjęta bardzo wysoka stopa progresji, co uzasadniono m. in. trudną sytuacją gospodarczą kraju i dużym deficytem budżetowym.

Progresja stawek podatkowych — uzależniona od poziomu rentowności, obliczonego w stosunku do kosztów przerobu — osłabiała motywację do obniżki kosztów własnych oraz poprawy wyniku finansowego³⁵. Ów fiskalizm podatku dochodowego w radykalny wręcz sposób osłabił rozwój gospodarczy kraju w pierwszych latach wdrażania reformy gospodarczej, ograniczył bowiem możliwości samofinansowania przedsiębiorstw, a to pozostawało niewątpliwie w rażącej sprzeczności z podstawowymi założeniami reformy gospodarczej.

Uznając zasadność krytyki, poczynawszy od 1 I 1984 roku, zastąpiono stawki progresywne stawkami liniowymi.

Przedsiębiorstwo jest zainteresowane maksymalizacją zysku do podziału, bo ta wielkość stanowi o możliwościach jego rozwoju (fundusz rozwoju) i dodatkowych wynagrodzeniach załogi (premie i nagrody z funduszu załogi). Ten cel realizuje podatek dochodowy o charakterze linio-

³⁴ Por. J. Rzętkowski, *Wybrane problemy funkcjonowania podatku dochodowego*, *Finanse* 1985, nr 2, s. 18.

³⁵ *Ibidem*, s. 19 i n.

wym, każdy bowiem przyrost zysku daje przedsiębiorstwu proporcjonalnie takie same korzyści w postaci wzrostu zysku do podziału. Natomiast progresywne opodatkowanie zmniejszało zainteresowanie przedsiębiorstwa wzrostem zysku.

Podatek dochodowy liczony jest od zweryfikowanego zysku bilansowego, skorygowanego o koszty i straty uznane za nieuzasadnione. Podatek wynosi 65% podstawy opodatkowania. Jednostki uspołecznione handlu zagranicznego, w tym także będące spółkami prawa handlowego, uiszczają podatek w wysokości 75% podstawy opodatkowania.

Z obowiązku płacenia podatku dochodowego zwolniono:

- Państwowy Zakład Ubezpieczeń,
- jednostki gospodarcze w zakresie gospodarki rolnej,
- szkoły wyższe i jednostki naukowo-badawcze,
- zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych,
- jednostki gospodarcze zajmujące się utrzymaniem i remontem dróg publicznych.

Przyznane w podatku ulgi zwiększają fundusz rozwoju bądź zysk do podziału. Mają więc wyraźnie motywacyjny charakter.

Podatek dochodowy i jego funkcjonowanie stanowi w naszej gospodarce rozwiązanie nowe, będzie zatem przedmiotem wnikliwej analizy i oceny, pozwoli na nią z pewnością praktyka jego stosowania.

Podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń. Ustawa z dnia 31 VII 1985 r. o dostosowaniu przepisów niektórych ustaw określających funkcjonowanie gospodarki do uwarunkowań i potrzeb dalszego rozwoju społeczno-gospodarczego kraju³⁶ dokonała m. in. zmian w opodatkowaniu j.g.u.

Treść art. 3 ust. 1 ustawy uzupełniono dodając pkt 5 w brzmieniu: „podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń”. Podatek ten stanowi dochód budżetu centralnego i obciąża zysk do podziału jednostek gospodarczych.

Podstawę opodatkowania stanowi:

- kwota wynagrodzeń wypłaconych w ciężar kosztów, przekraczająca kwotę określoną jako wolną od podatku,
- kwota wypłat nagród i premii z zysku do podziału, z nadwyżki bilansowej, przekraczająca kwotę stanowiącą iloczyn kwoty zysku i normatywnego wskaźnika udziału tych wypłat w zysku po opodatkowaniu.

Kwotę wolną od podatku ustala się jako sumę kwoty wolnej od podatku, w roku poprzedzającym rok podatkowy, oraz iloczynu tej kwoty i wyrażonego procentowo wzrostu lub spadku produkcji sprzedanej netto.

³⁶ Dz.U. nr 37 poz. 174.

Na podstawie upoważnienia ustawowego Rada Ministrów wydała rozporządzenie³⁷ w sprawie stawek podatku od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń oraz zasad ustalania kwot wynagrodzeń wolnych od podatku.

W odniesieniu do opodatkowania wynagrodzeń wypłacanych w ciężar kosztów produkcji podatek pobiera się według skali progresywnej od 100 do 500%³⁸, natomiast przy opodatkowaniu nagród i premii progresywna stawka wynosi od 200 do 400%. Podatek ten wywołuje krytyczne refleksje, zwłaszcza w kontekście realizacji reformy gospodarczej. Stanowi bowiem on silny antybodziec zwiększania wydajności pracy i podnoszenia poziomu efektywności gospodarowania.

Wysoka progresja podatkowa niweluje w dużej mierze zależność płac od efektów ekonomicznych i — co należy silnie podkreślić — sprzyja inflacji, gdyż prowadzi do ograniczenia rozmiarów produkcji i minimalizowania stopnia wykorzystania rezerw gospodarczych³⁹.

Nietrafny jest także argument prawodawcy o konieczności ograniczenia w ten sposób wysokich dochodów pracowników. Funkcję tę z powodzeniem pełni inny podatek, tj. wysoki, progresywny podatek wyrównawczy. Jeśli podatek wyrównawczy był za niski, to można go było podnieść. Nie było więc potrzeby tworzenia innego podatku, chyba że miano na uwadze wyłącznie względy natury fiskalnej.

Zmiana zasad opodatkowania jednostek gospodarki uspołecznionej nie może być celem samym w sobie, lecz środkiem realizacji określonych zadań. Jakich zaś, to pytanie podstawowe. Oportunizmem byłoby twierdzić, że są to zadania leżące w sferze pobudzenia koniunktury gospodarczej, realizujące cele społeczne itp.

Ostry fiaszkalizm, wyzierający z konstrukcji podatkowych, niesie za sobą wszystkie z możliwych negatywnych implikacji. Źle pojęty interes finansowy Skarbu Państwa pozostaje w rażącej wprost sprzeczności z

³⁷ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 XI 1985 r. w sprawie stawek podatku od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń oraz zasad ustalania kwot wynagrodzeń wolnych od podatku (Dz.U. nr 55, poz. 278).

³⁸ Cytowane rozporządzenie w odmienny sposób ustala wysokość progresywnej skali w dwóch przypadkach. Po pierwsze, w stosunku do jednostek gospodarczych prowadzących działalność rolniczą, a po drugie w stosunku do tych jednostek gospodarczych, które kwotę wolną od podatku ustalają jako sumę wynagrodzeń indywidualnych, nie przekraczających wysokości ustalonej w centralnym planie rocznym jako wolnej od podatku. Na podstawie § 7 ust. 3 i 4 w pierwszym przypadku skala progresji wynosi od 80 do 500%, a w drugim od 5 do 60%.

³⁹ Np. J. Kaleta pisze, że ekonomicznie uzasadniony wzrost płac w warunkach reformy gospodarczej, a zwłaszcza wobec samofinansowania się przedsiębiorstw, powinien być zawsze z nadwyżką pokryty ilością i wartością sprzedanych wyrobów oraz świadczonych usług. Płace stanowią bowiem w tych warunkach tylko część nowo wytworzonej wartości (*Finanse przedsiębiorstw w warunkach reformy gospodarczej*, s. 89).

założeniami reformy gospodarczej, jak gdyby ktoś inny układał bieg spraw podatkowych oraz wytyczał pole realizacji zadań gospodarczych i — umieszczając je w systemie ekonomiczno-finansowym państwa — nie rozumiał ich wzajemnych związków i uwarunkowań.

GROUND S OF TAXATION OF UNITS OF THE SOCIALIZED ECONOMY

S u m m a r y

A radical change in the rules of taxation of units of the socialized economy was brought about by the Act of 26 February 1982. The tax system was simplified by limiting a number of taxes to four basic ones: turnover tax, tax on wages, real property tax, income tax.

Yet, the changes cannot be assessed in the univocally positive way, as one ought to examine their tasks to be realized. The whole legal regulation is influenced by the spirit of a narrow fiscalism handling the tasks in the scope of gathering budgetary income in a very narrow minded way, not 'making account for economic, social and even political implications. It would be opportunistic to maintain that the tax system of units of the socialized economy is able to stimulate the development of business conditions, increase the effectiveness of the economy, act as a motivation to increase the productivity of workers, and secure the financial independence of enterprises. It is precisely reverse: it becomes one of the many hindrances of the country's economic development. It is an anti-stimuli for the effective management, by means of reducing profits the independence of the enterprise is limited.

The legislator omitted the crucial question forgetting that the source of tax is to be found in the economic power of a taxpayer; the change in principles of taxation has been effected without any broader vision of the socio-economic affairs of the country. The fiscal function became all embracing and being the goal in itself.