

JERZY MAŁECKI ,

OPODATKOWANIE FUNDACJI I SPÓŁEK

Po przeszło trzydziestu latach faktycznej przerwy, nowe ramy prawne dla funkcjonowania fundacji stwarza ustawa z 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach¹. W świetle tego aktu prawnego istota fundacji ma sprostować się do realizacji zgodnych z interesami PRL celów społecznie lub gospodarczo użytecznych, a w szczególności takich jak: ochrona zdrowia, rozwój gospodarki i nauki, oświata i wychowanie, kultura i sztuka, opieka i pomoc społeczna, ochrona środowiska i zabytków. To przykładowe wyliczenie wskazuje na krąg działalności szczególnie pożądaną dla tworzonych fundacji. Państwo zaś bezpośrednio steruje fundacjami w ten sposób, iż każde ustanowienie fundacji wymaga zgody właściwego resortu ministra, który zatwierdza jednocześnie jej statut, a także sprawuje następnie bezpośredni nadzór nad fundacją co do zgodności jej funkcjonowania z przepisami prawa, statutem oraz celami dla jakich zastała ustanowiona. Właściwemu ministrowi w ramach tego nadzoru przysługują bardzo szerokie kompetencje wnikania w działalność fundacji, polegające m.in. na: prawie przeprowadzania kontroli działalności gospodarczej i finansowej, prawie żądania sprawozdań z działalności zarządu oraz przedstawiania programów działania, badaniu prawidłowości wykorzystania środków finansowych i innych zasobów majątkowych, prawie wstrzymywania lub uchylania uchwał zarządu fundacji pozostających w rażącej sprzeczności z jej celem albo postanowieniami statutu fundacji lub z przepisami prawa, prawie wyznaczania zarządcy przymusowego i zawieszania tym samym w czynnościach dotychczasowego zarządu. Tak szerokie uprawnienia nadzorcze naczelnych organów administracji państwowej każą domniemywać, iż instytucja fundacji z swego założenia ma być wyjątkowym środkiem rozwiązywania określonych problemów społeczno-gospodarczych.

Powołując do życia określoną fundację — osoby fizyczne (niezależnie od ich obywatelstwa i miejsca zamieszkania) i osoby prawne (krajowe i zagraniczne) obowiązane są w swym oświadczeniu woli składanym przed notariuszem precyzyjnie określić cel tworzonej instytucji oraz składniki

¹ Dz. U. 1984, nr 21, poz. 97.

majątkowe umożliwiające realizację założonego celu. Składniki majątkowe wnoszone przez fundatorów fundacji są swoistym kapitałem zakładowym. Swoistość tego kapitału polega na tym, że może on być naruszony, to znaczy, że z zasobów tych może być finansowana bezpośrednio działalność założona w statucie fundacji. Najczęściej jednak pierwotny kapitał zakładowy fundacji jest stosunkowo niewielki, by można z niego sfinansować cele wyznaczone statutem lub też zadania te mają charakter długofalowy, co przy określonej stopie inflacji może doprowadzić do unicestwienia zgromadzonych środków. Dlatego kapitał zakładowy fundacji bywa często angażowany w stosunkowo pewną działalność gospodarczą, (przynoszącą odpowiednio wysoki zysk, z którego następnie bezpośrednio mogą być finansowane w coraz szerszym zakresie cele statutowe.

Podejmowanie jednak przez fundacje działalności gospodarczej w zakresie szeroko pojętej produkcji, usług lub obrotu towarowego dopuszczalne jest tylko na mocy specjalnego zezwolenia udzielonego przez właściwego ministra resortowego w porozumieniu z Ministrem Finansów. Zgoda na prowadzenie działalności gospodarczej może być wyrażona w zatwierdzonym statucie lub w odrębnym zezwoleniu².

Z uwagi na to, iż obowiązujące konstrukcje prawne polskiego systemu podatkowego dopuszczają obciążenie podatkowe działalności gospodarczej fundacji (podobnie zresztą jak organizacji politycznych, społecznych i zawodowych³) — działalność ta winna być wyodrębniona organizacyjnie (odrębna jednostka organizacyjna, zakład w ramach fundacji), albo przynajmniej muszą być wyodrębnione ewidencyjnie przychody i koszty tej działalności. Zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej przez fundację na czas oznaczony lub też nieoznaczony może być integralnie związane z jej działalnością statutową (np. dochody z kultury przeznaczone następnie na finansowanie innych przejawów działalności kulturalnej), albo też nie (np. lokowanie kapitału zakładowego w obligacjach wypuszczanych przez Skarb Państwa czy też przedsiębiorstwa). Udzielone zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej może być w całości lub w części cofnięte fundacji, jeżeli jest ona prowadzona niezgodnie z obowiązującymi przepisami prawa (bardzo szeroko określono przesłanki, co daje duże uprawnienia organom administracji w tym zakresie) lub warunkami zezwolenia.

Same przepisy prawne dotyczące opodatkowania fundacji są naderzwyczaj lakoniczne, część z nich to normy odsyłające oraz uprawnia-

² Ramy prawne prowadzenia przez fundacje działalności gospodarczej dla osiągnięcia celów statutowych określa obecnie rozporządzenie Rady Ministrów z 2 XII 1985 r. w sprawie prowadzenia przez fundacje działalności gospodarczej; Dz. U. nr 57, poz. 293.

³ Por. szerzej rozporządzenie Rady Ministrów z 28 XII 1983 r. w sprawie zasad i wysokości opodatkowania podatkiem dochodowym organizacji politycznych, społecznych i zawodowych; Dz. U. nr 75, poz. 338, zm. 1986, nr 11, poz. 62.

jące. Podejmując więc próbę zrekonstruowania opodatkowania fundacji w Polsce, kierowałem się pewnymi ogólnymi regułami wykładni prawa związanymi z jednej strony z § 6 rozporządzenia wykonawczego Rady Ministrów z 2 XII 1985 r. w sprawie prowadzenia przez fundacje działalności gospodarczej, z drugiej natomiast strony opodatkowaniem organizacji politycznych, społecznych i zawodowych. Z porównania tego wynika, iż brakuje w tej chwili jakichkolwiek podstaw prawnych do opodatkowania działalności statutowej fundacji nie mającej charakteru gospodarczego. Potwierdzeniem takiego preferencyjnego ujęcia działalności statutowej fundacji może być art. 19 ustawy o fundacjach, będącego *lex specialis* do art. 1 ust. 1 ustawy z 28 VII 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁴ — zwalniający je całkowicie od wszelkiego opodatkowania z tytułu nieodpłatnego nabycia praw majątkowych (w drodze spadku, zapisu lub darowizny).

Sama działalność gospodarcza fundacji w Polsce (zbieżna z celami statutowymi lub też nie) opodatkowana jest zasadniczo analogicznie jak działalność gospodarcza osób prawnych nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej, mających ponadto status polskich podmiotów gospodarczych. Oznacza to więc, że fundacje mogą być w pierwszym rzędzie podatnikami podatku obrotowego⁵. Opodatkowaniem tym podatkiem będą podlegały wszelkie przychody osiągane z działalności wytwórczej, usługowej i handlowej. W podatku tym jednak występują liczne zwolnienia o charakterze przedmiotowym. I tak np. z mocy prawa zwolnione są od podatku obrotowego te fundacje, które m. in. zajmują się: działalnością polegającą na nauczaniu (również przy pomocy zorganizowanego zakładu); twórczością lub działalnością naukową, artystyczną, literacką i publicystyczną, nie połączoną jednak z prowadzeniem przedsiębiorstwa ani wydawnictwem własnego nakładu; prowadzą biblioteki, czytelnie, muzea, galerie sztuki i przedsięwzięcia wystawowe w ramach swej działalności statutowej i jeżeli przekazały w roku podatkowym lub w roku bezpośrednio po nim następującym wszystkie uzyskane w roku podatkowym dochody bezpośrednio na cele statutowe; działalnością polegającą na prowadzeniu internatów, schronisk noclegowych, przytułków, a także innych placówek opieki społecznej prowadzonych lub utrzymywanych przez fundacje; eksportem wyrobów i usług.

Podstawą obliczenia podatku obrotowego jest obrót, czyli kwota należna z tytułu świadczeń wykonywanych w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu wraz z ewentualnymi odsetkami, jeżeli dotyczą świadczeń udzielanych na kredyt. Zasadnicze stawki tego podatku

⁴ Dz. U. 1983, nr 45, poz. 207.

⁵ Por. szerzej ustawę z 16 XII 1972 r. o podatku obrotowym; Dz. U. 1983, nr 43, poz. 191, zm.: Dz. U. 1985, nr 12, poz. 50.

mają wynosić: od działalności wytwórczej — 10%, od działalności usługowej i handlowej po 5%. Minister Finansów skorzystał jednak w bardzo szerokim zakresie z upoważnienia ustawowego, ustalając na wiele artykułów niższe lub znacznie wyższe stawki⁶, w pewnym zakresie zbieżne z wysokością stawek podatku obrotowego obowiązujących sektor uspołeczniony. To znaczne zróżnicowanie stawek podatkowych uzasadnia się znacznym deficytem budżetowym (podatek ten jest formą opodatkowania konsumpcji i istotnym źródłem dochodów budżetowych), z drugiej strony próbuje się bardzo niekonsekwentnie za jego pomocą uwzględnić określone cele społeczne i kierunki konsumpcji.

Na zasadzie art. 12 ust. 1 ustawy o podatku obrotowym z 1972 r. fundacji przysługuje prawo występowania do Ministra Finansów o indywidualne zastosowanie zwolnienia albo ulgi podmiotowo-przedmiotowej. Zarząd fundacji może ponadto występować do Ministra Finansów albo do podległych mu organów podatkowych o zarządzenie zaniechania w całości lub w części ustalania zobowiązań podatkowych albo ich umorzenia w wypadkach gospodarczo lub społecznie uzasadnionych⁷ na podstawie tzw. klauzuli uznania administracyjnego.

Zasadniczym świadczeniem podatkowym, najdotkliwiej odczuwanym przez fundacje prowadzące działalność gospodarczą jest podatek dochodowy regulowany ustawą z 16 XII 1972 r.⁸ Przedmiotem opodatkowania tym podatkiem jest dochód globalny fundacji uzyskany z jej wszystkich źródeł przychodów, a w szczególności z: działalności wytwórczej, usługowej i handlowej; z działalności naukowej, artystycznej, literackiej — publicystycznej i oświatowej (w tym również wykonywanej przy pomocy zorganizowanego zakładu); uzyskany z nieruchomości nie stanowiącej gospodarstwa rolnego; z dzierżawy; z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych; sprzedaży rzeczy i praw majątkowych (np. nieruchomości lub ich części, przedsiębiorstw bądź ich składników, akcji i udziałów w spółkach, rzeczy nabytych w celu odsprzedaży z zyskiem).

W różnego rodzaju systemach opodatkowania dochodu uzyskiwanego — stosowane są w znacznie większym stopniu niż to ma miejsce przy

⁶ Por. szerzej rozp. Min. Finansów z 29 VII 1983 r. w sprawie podatków obrotowego i dochodowego od osób fizycznych i prawnych nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej; Dz. U. nr 43, poz. 195 i nr 73, poz. 330, zm.: 1985, nr 17, poz. 75 i z 1987 r., Nr 6, poz. 35.

⁷ Por. art. 8 i 31 ustawy z 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. nr 27, poz. 111, zm.: 1982, nr 45, poz. 289; 1984, nr 52, poz. 268 i 1985, nr 12, poz. 50); rozp. Min. Finansów z 11 VI 1987 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. nr 20, poz. 121) oraz rozp. RM z 23 III 1987 r. w sprawie właściwości miejscowej organów podatkowych w sprawie niektórych zobowiązań podatkowych; Dz. U. nr 12, poz. 73.

⁸ Tekst jednolity: Dz. U. 1988, nr 4, poz. 67. Opodatkowanie dochodu fundacji jest od 1989 r. modyfikowane przepisami nowej ustawy z 13 I 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

obciążeniu przychodów — zwolnienia i ulgi podatkowe, uwzględniające w określonym zakresie sytuację i działalność podatnika. I tak np. art. 5 polskiej ustawy o podatku dochodowym z 1972 r. przewiduje m. in., iż fundacje, których celem statutowym jest działalność naukowa, oświatowa, kulturalna, sportowa oraz w zakresie kultu religijnego, dobroczynności i opieki społecznej — zwolnione są w danym roku podatkowym w całości od podatku dochodowego należnego od dochodu ze źródeł nie podlegających podatkowi obrotowym, pod warunkiem jednak przekazania wszystkich uzyskanych w roku podatkowym dochodów na cele statutowe. Za dochód fundacji podlegający całkowitemu zwolnieniu należy przy tym uważać sumę wszystkich (przychodów po potrąceniu kosztów funkcjonowania fundacji, wydatków związanych z posiadanymi źródłami przychodów oraz wydatki na doraźnie urządzone imprezy przewidziane statutem.

Fundacje innego typu, aniżeli wymienione powyżej lub też tylko w części przekazujące dochody ze swej działalności na cele statutowe, opodatkowane są w porównaniu z innymi podatnikami podatku dochodowego na zasadach ulgowych. Niższe opodatkowanie takich fundacji wynika z § 5 rozporządzenia Rady Ministrów z 2 XII 1985 r. w sprawie prowadzenia przez nie działalności gospodarczej i zależy przede wszystkim od wielkości dochodu przeznaczanego na cele statutowe. I tak wymierzony na zasadach ogólnych podatek dochodowy obniża się o:

- 10%, jeżeli wpłata na realizację celów statutowych wynosi mniej niż 15% dochodu,
- 15%, jeżeli wpłata na realizację celów statutowych wynosi co najmniej 15% dochodu,
- 20%, jeżeli wpłata na realizację celów statutowych wynosi co najmniej 20% dochodu.

Preferencyjny charakter posiada także 'maksymalne opodatkowanie fundacji progresywnym podatkiem dochodowym. Zgodnie bowiem z art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym z 1972 r. — obciążenie tym podatkiem fundacji nie może przekraczać 65% całego dochodu (dla innych jednostek gospodarki nieuspołecznionej i osób fizycznych pułap progresji jest wyższy i wynosi 75% dochodu, a w niektórych przypadkach nawet 85%). Zwrócić również należy uwagę na uprawnienia ustawowe Ministra Finansów do indywidualnego rozpatrywania sytuacji finansowej każdej fundacji z osobna rzecz biorąc i udzielania im dalszych ulg oraz zwolnień od podatku dochodowego, w okolicznościach zasługujących na uwzględnienie z uwagi na ważne względy społeczno-gospodarcze. Przyznanie tego typu uprawnień Ministrowi Finansów oznacza, że jego decyzje w sprawie dalszych ulg i zwolnień fundacji w podatku dochodowym pozostają w sferze tzw. uznania administracyjnego. Pozostawienie jednak pewnej sfery finansowej fundacji uznaniu administracyjnemu nie oznacza, iż decyzje administracji finansowej w tym

zakresie mogą być dowolne. W świetle bowiem treści art. 6 i 7 k.p.a. (od 1981 r. decyzje podatkowe wydawane są zgodnie z procedurą kodeksu postępowania administracyjnego i poddane sądowej kontroli) zmieniła się bowiem istota tzw. uznania administracyjnego i zakresu uprawnień organów podatkowych w tym względzie. Obecnie Minister Finansów — zaspakajając słuszny interes fundacji chroniony przez powyższe przepisy kodeksu postępowania administracyjnego — winien wydać pozytywną decyzję, tj. przyznać ulgę podatkową albo zwolnić ją w całości od zobowiązania podatkowego, gdy ma w tym zakresie ustawowe uprawnienie. Decyzję odmowną Minister Finansów władny jest wydać tylko wtedy, gdy przemawia za tym nie wyimaginowany, lecz rzeczywisty i uzasadniony interes finansowy państwa, który wymaga jednak szczegółowego wykazania i uzasadnienia. Tak interpretowana treść uznania administracyjnego i zakresu uprawnień organai podatkowego w tym zakresie wynika m. in. z bogatego w tym zakresie orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Sądu Najwyższego⁹.

Istotne znaczenie dla funkcjonowania fundacji mogą mieć również ulgi w podatku dochodowym z tytułu przedsięwzięć inwestycyjnych w sferze działalności gospodarczej¹⁰, gdyż aż 50% ponoszonych nakładów może być potrącanych z podatku. Zakres przedmiotowy działalności inwestycyjnej, na które przysługuje ulga jest niezwykle szeroki. Ulgi te bowiem przysługują fundacjom, które na potrzeby wykonywanej działalności gospodarczej, w tym również dla zabezpieczenia odpowiednich warunków bhp:

- rozbudują własne budynki albo wybudują lub rozbudują inne własne obiekty budowlane bądź ich części,
- wybudują na gruncie stanowiącym własność państwa pawilony przechodzące po określonym czasie na własność państwa,
- wybudują pawilony na gruntach oddanych przez państwo w użytkowanie wieczyste spółdzielniom mieszkaniowym,
- sfinansują z własnych wkładów budowę pawilonów, prowadzoną przez organizację samorządu społeczno-zawodowego,
- wniosą wkład budowlany odpowiadający całkowitym kosztom budowy lokalu użytkowego otrzymanego z przydziału spółdzielni mieszkaniowej,

⁹ Por. np. wyrok NSA z 11 VI 1981 r. SA 820/81, OSPiKA 1982, z. 1-2, poz. 22 czy wyrok NSA — Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z 1 VI 1984 r. — sygn. SA-P-385/84, a także uchwałę składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z 25 X 1984 r. wpisaną do księgi zasad prawnych — sygn. akt III AZP 9/83.

¹⁰ Por. ustawę z 19 XII 1975 r. o ulgach podatkowych z tytułu inwestycji (Dz. U. r 45, poz. 230) rozp. RM z 17 XII 1984 r. w sprawie ulg podatkowych z tytułu inwestycji (Dz. U. nr 60, poz. 307) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z 20 XII 1984 r. w sprawie stosowania ulg z tytułu inwestycji; Dz. U. nr 61, poz. 324.

— przeprowadzą remonty budynków lub innych obiektów budowlanych bądź ich części, w tym także w celu dostosowania do wykonywania działalności w nowym miejscu,

— przeprowadzą remonty własnych maszyn i urządzeń,

— zakupią i przeprowadzą remonty samochodów ciężarowych, ciągników, samochodów dostawczych lub przyczep towarowych do tych pojazdów.

Na fundacjach ciążyć może również obowiązek uiszczania podatku od nieruchomości. Zasady opodatkowania nieruchomości określają przepisy ustawy z 14 III 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹¹ oraz rozporządzenia wykonawczego Rady Ministrów z 25 VII 1985 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz poboru świadczeń pieniężnych dotyczących nieruchomości w formie łącznego zobowiązania pieniężnego¹², a także rozporządzenie Ministra Finansów z 30 VII 1985 r. w sprawie podatków i opłat lokalnych oraz terminów płatności łącznego zobowiązania pieniężnego¹³. Obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży m. in. na tych fundacjach, które są: właścicielami, samoistnymi posiadaczami lub wieczystymi użytkownikami nieruchomości; użytkownikami nieruchomości; dzierżawią nieruchomości od j.g.u., nie będących jednostkami gospodarczymi w rozumieniu przepisów o opodatkowaniu j.g.u. Stawki podatkowe w tym podatku są zróżnicowane, w zależności od rodzaju nieruchomości. Z uwagi na to, że dochody z tego podatku zasilają budżety terenowe, radom narodowym stopnia podstawowego przysługuje prawo generalnego obniżania lub podwyższania stawek tego podatku. Nie sądzę natomiast, ażeby do fundacji znajdowały zastosowanie zwolnienia przedmiotowe od tego podatku określone w ustawie z 1985 r.

Innym, mającym już mniejsze znaczenie i występującym sporadycznie świadczeniem, mogą być zobowiązania fundacji z tytułu opłat skarbowych. Pobierane są one na podstawie ustawy z 19 XII 1975 r. o opłacie skarbowej¹⁴ oraz rozporządzenia wykonawczego Rady Ministrów z 16 V 1983 r. w sprawie opłaty skarbowej¹⁵. Opłatę skarbową fundacje mogą ponosić z trzech zasadniczych tytułów:

— za czynności związane z postępowaniem w sprawach indywidualnych z zakresu administracji państwowej,

— za czynności cywilnoprawne (odpłatne przeniesienie własności rzeczy, umowy pożyczki, umowy dzierżawy lub najmu),

— za dokumenty stwierdzające czynności cywilnoprawne (np. za rachunki, pisma stwierdzające zawiązanie spółek, weksle i protesty weksli,

¹¹ Dz. U. 1985, nr 2, poz. 50.

¹² Dz. U. 1985, nr 44, poz. 215.

¹³ Dz. U. 1985, nr 44, poz. 216.

¹⁴ Dz. U. 1975, nr 45, poz. 226; zm. ustawą z 31 I 1989 r.

¹⁵ Dz. U. 1983, nr 34, poz. 161, z.: z 1984 r., Nr 13, poz. 53.

ustanowienie hipoteki). Kazyistyka stawek opłaty skarbowej, ulg i zwolnień jest nader znaczna (wynika ona m,m. także z ustawy o fundacjach).

Nowym zjawiskiem w życiu gospodarczym Polski dwu ostatnich lat jest masowy pęd do tworzenia różnego rodzaju spółek, podejmujących działalność gospodarczą w niekonwencjonalnych formach i zakresie. Wspólnicy uspołecznieni zakładając spółki liczą m. in. na zwiększenie swej samodzielności (która w przypadku przedsiębiorstw państwowych czy spółdzielczych jest często problematyczna), a ponadto motorem tych wszelkich przedsięwzięć są spodziewane korzyści finansowe. Zagadnieniem zasadniczym w związku z tym jest pytanie, czy system podatkowy obowiązujący w Polsce, w jakiś szczególny sposób preferuje spółki, pozwalając na osiąganie specjalnych korzyści finansowych w porównaniu z innymi formami organizacyjnymi prowadzenia działalności gospodarczej.

W świetle obowiązującego obecnie w Polsce ustawodawstwa, opodatkowanie spółek jest znacznie zróżnicowane w zależności od ich pozycji prawnej, a w szczególności od tego czy spółkę tą tworzą podmioty krajowe czy też zagraniczne albo jest to spółka z udziałem zagranicznym; od tego czy ma ona status jednostki gospodarki uspołecznionej czy też jednostki gospodarki nie uspołecznionej, a także od posiadania przez spółkę osobowości prawnej.

W toku prac legislacyjnych są w tej chwili rządowe projekty opodatkowania spółek zagranicznych i z udziałem zagranicznym. W celu uatrakcyjnienia dotychczasowych warunków finansowych funkcjonowania kapitału zagranicznego w stosunku do podobnych regulacji prawnych w innych ustawodawstwach, rząd proponuje nowelizację ustawy z 6 VII 1982 r. o zasadach prowadzenia na terytorium Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej działalności gospodarczej w zakresie drobnej wytwórczości przez zagraniczne osoby prawne i fizyczne¹⁶ oraz ustawy z 23 IV 1986 r. o spółkach z udziałem zagranicznym¹⁷. Projekty zmian w tym zakresie nasuwają, dwie kwestie o charakterze zasadniczym. Po pierwsze — proponowane zmiany w ustawie z 6 VII 1982 r. mają charakter zupełnie drugorzędny, w niczym nie zmieniają zasad opodatkowania spółek zagranicznych i z udziałem zagranicznym działających w sferze drobnej wytwórczości¹⁸, nie znoszą obowiązkowej odsprzedaży dewiz uzyski-

¹⁶ Dz. U. 1985, nr 13, poz. 58.

¹⁷ Dz. U. 1986, nr 17, poz. 88, zm.: 1987, nr 33, poz. 181.

¹⁸ J. Małecki, *Opodatkowanie spółek z udziałem zagranicznym prowadzących działalność gospodarczą na terenie PRL*, w: *Powielone materiały sesji naukowej zorganizowanej przez UAM i TNOiK*, kwiecień 1983 r., Poznań, s. 12; tenże, *Opodatkowanie podmiotów zagranicznych*, w: *Raport o stanie prawa finansowego*, Biuletyn Rady Legislacyjnej, Warszawa 1988, s. 88 i n.; tenże, *Opodatkowanie podmiotów zagranicznych w świetle obowiązującego prawa i projektowanych zmian*, w: *Materiały sesji naukowej zorganizowanej przez TNOiK*, luty 1989 r., Poznań, s. 71 i n.

wanych z eksportu, ani też istotnie nie zwiększają możliwości transferu uzyskanego zysku.

Po drugie — mam zasadnicze wątpliwości czy występuje dostatecznie uzasadniona potrzeba dwóch odrębnych regulacji ustawowych dla przedsiębiorstw (spółek) zagranicznych drobnej wytwórczości i spółek z udziałem zagranicznym, skoro Program realizacyjny II etapu reformy gospodarczej w Polsce przewiduje i sam projekt ustawy przewidują taką nowelizację ustawy o joint ventures, iż umożliwiają prowadzenie działalności gospodarczej przez osoby zagraniczne w ramach przedsiębiorstwa z wyłącznym udziałem tych osób. A więc będą to już nie spółki z udziałem zagranicznym, ale przedsiębiorstwa zagraniczne (spółki) o podobnym statusie prawnym jak obecne zagraniczne przedsiębiorstwa (spółki) drobnej wytwórczości. Ta zasadnicza zmiana ustawy z 23 IV 1986 r. o joint ventures — w swym założeniu słuszna i celowa — spowoduje jednak, że będziemy mieli w Polsce dwie ustawy regulujące w różny sposób takie same w istocie przedsięwzięcia gospodarcze. W tej sytuacji należy spodziewać się, że odmienne reguły opodatkowania spółek zagranicznych i z udziałem zagranicznym będzie wywoływało wiele nieporozumień wśród potencjalnych inwestorów zagranicznych, a także stwarzało cały szereg zupełnie niepotrzebnych kwestii w samym funkcjonowaniu przedsięwzięć zagranicznych w formie spółek. Ostatecznie jednak wniesiono do Sejmu projekt ustawy traktujący łącznie o funkcjonowaniu kapitału zagranicznego w Polsce.

Określone ramy artykułu pozwalają jedynie na skoncentrowanie się na problemach dotychczas nie dostrzeganych przez naukę prawa finansowego, a mianowicie na ważniejszych aspektach opodatkowania spółek krajowych nie mających statusu jednostek gospodarki uspołecznionej i będących jednostkami uspołecznionymi. Bowiem ta forma gospodarowania budzi wiele nadziei wśród polskich podmiotów gospodarczych.

Zasadnicze znaczenie dla spółek nie będących j.g.u. mają dwa podatki: obrotowy i dochodowy (konstrukcję tych podatków przedstawiono przy okazji omawiania opodatkowania fundacji, różnice zaś prowadzą się przede wszystkim do zwiększonego zakresu ulg, z jakich korzystają fundacje). W świetle natomiast polskiego ustawodawstwa podatkowego, zróżnicowane jest opodatkowanie podatkiem dochodowym spółek krajowych w zależności od posiadania czy też nie — osobowości prawnej. W przypadku spółek nie mających osobowości prawnej (spółki prawa cywilnego i spółki jawne) — podstawowe znaczenie ma przepis art. 1 ust. 4 ustawy z 16 XII 1972 r. o podatku dochodowym. Przepis ten przewiduje oddzielne opodatkowanie każdego ze współników w stosunku do jego udziału, pod warunkiem jednak udowodnienia wspólności udziału (np. umową pisemną, wyciągiem z rejestru handlowego, aktem notarialnym czy też postanowieniem sądu o stwierdzeniu praw do spadku). Brak udowodnienia wspólności udziału może powodować opodat-

kowanie całego dochodu na imię jednej osoby, a mianowicie tej, która zdaniem urzędu skarbowego miała istotny wpływ na bieg interesów danego źródła przychodów. Konsekwencją więc takiego opodatkowania będzie wyższa — na skutek działania progresji — kwota podatku dochodowego.

W spółkach mających osobowość prawną, a nie będących j.g.u., mamy do czynienia z opodatkowaniem podatkiem dochodowym w dwóch etapach: najpierw podatek ten płaci spółka, a następnie opodatkowywani są wspólnicy pobierający dywidendy z tytułu udziału w spółce (w przypadku spółki maksymalne opodatkowanie wynosi 65% osiągniętego dochodu, natomiast opodatkowanie dywidend sięga do 75%).

Na podstawie art. 191 kodeksu handlowego wszyscy wspólnicy spółek mają prawo do czystego zysku wynikającego z rocznego bilansu, jeżeli w myśl umowy spółki — czysty zysk nie został wyłączony od podziału. W przedmiocie opodatkowania dywidend wspólników uzyskiwanych w spółkach, art. 16 ustawy o podatku dochodowym z 1972 r. przewiduje, że „Dochody z udziału w zyskach osób prawnych są to pożytki faktycznie uzyskane z tytułu tego udziału”. Sformułowanie „pożytki uzyskane z tego udziału” jest niezbyt precyzyjne i powodować może określone wątpliwości, w jakim momencie należy udziały wspólników opodatkować. Urzędowa wykładnia Ministerstwa Finansów zaleca organom podatkowym następujące rozumienie tego zwrotu: „Za pożytki faktycznie uzyskane z tytułu udziału w zyskach osób prawnych należy uznać sumy uzyskiwane przez wspólnika zaliczkowo na poczet zysków za dany rok, jak również sumy przypadające na wspólnika na podstawie uchwały walnego zgromadzenia lub według zatwierdzonego w tym roku bilansu za rok ubiegły — w obu przypadkach po potrąceniu sum wybranych zaliczkowo w roku ubiegłym. Za pożytki faktycznie uzyskane z tytułu udziału należy również uważać sumy przeznaczone z podziału zysku na powiększenie kapitału zakładowego spółki”.

Możliwości zwolnień podatkowych spółek krajowych z tytułu nowo uruchamianej działalności zarobkowej są stosunkowo nieznaczne i ograniczają się w praktyce do spółek nie mających osobowości prawnej, podejmujących preferowaną działalność, zatrudniających kilku pracowników najemnych¹⁹. Szersze możliwości zwolnień dla nowo powstających spółek stwarza uzyskanie statusu jednostki innowacyjno-wdrożeniowej²⁰. Stosunkowo największe możliwości uzyskiwania ulg i zwol-

¹⁹ Por. rozp. Min. Finansów z 9 IV 1984 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego lub opłaty skarbowej podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności wytwórczej i usługowej; Dz. U. nr 24, poz. 122, zm.: 1987, nr 40, poz. 234.

²⁰ Por. ustawę z 16 VII 1987 r. o jednostkach innowacyjno-wdrożeniowych; Dz. U. nr 22, poz. 126.

nień podatkowych dla spółek nie będących j.g.u. stwarza działalność eksportowa i inwestycje (świadczenia te przysługują spółkom na podobnych warunkach jak fundacjom).

Opodatkowanie spółek handlowych, w których Skarb Państwa albo jednostki gospodarki uspołecznionej posiadają udział wynoszący ponad 50% kapitału zakładowego opiera się na zupełnie odrębnych regułach, aniżeli opodatkowanie fundacji i spółek nie mających statusu j.g.u. Podstawowe reguły dotyczące opodatkowania tego typu spółek zawarto w wielokrotnie nowelizowanej już ustawie z 26 II 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej²¹. Ustawa ta ma jednak tę wadę, iż nie stanowi ona regulacji wyczerpującej. Ogranicza się ona do uregulowania podstawowych zasad opodatkowania spółek podatkiem obrotowym, podatkiem od płac, podatkiem od nieruchomości, podatkiem dochodowym i podatkiem od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń. Wiele obciążeń podatkowych jest więc z konieczności konkretyzowanych i uściślanych następnie w licznych przepisach wykonawczych rządu czy Ministra Finansów (a niektóre z nich są nie publikowane). Ponadto spółki mogą być i są obciążane innymi zobowiązaniami wynikającymi z odrębnych ustaw podatkowych, ustaw budżetowych czy też ustaw związkowych.

Podatkiem obrotowym podlega opodatkowaniu w zasadzie cała sfera produkcji rynkowej i usług. Obowiązujące obecnie stawki podatku obrotowego mają wynosić 10% wartości sprzedaży produktów i 5% wartości świadczonych usług. Istnieje jednak bardzo wiele odstępstw od tej reguły, a nowa wysokość stawek podatkowych winna być zasadniczo publikowana w Dzienniku Urzędowym Ministerstwa Finansów. Obowiązujące przepisy przewidują wiele ulg i zwolnień w płatnościach tego zobowiązania podatkowego. I tak np. ulgowo są opodatkowane nowo powstałe spółki (przez okres pierwszych 6 miesięcy swej działalności), spółki sprzedające produkty wytworzone przy użyciu odpadów zamiast surowca pełnowartościowego, działalność eksportowa spółek²².

Spółki są obowiązane ponadto do uiszczania podatku od płac, obciążającego koszty ich działalności, w wysokości 20% sumy wydatków pieniężnych oraz wartość świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalentów, poniesionych bezpośrednio przez spółkę z tytułu wynagrodzeń za pracę. Opodatkowaniu temu podlegają też wypłaty na rzecz członków rad nadzorczych spółek za udział w posiedzeniach. Zwolnienia i ulgi w tym podatku określone zostały szczegółowo w dwu zarządzeniach Ministra Finansów⁸.

²¹ Kolejny tekst jednolity: Dz. U. 1987, nr 12, poz. 77.

²² Por. szerzej zarządzenie Min. Finansów z 20 IV 1986 r. w sprawie stawek podatku obrotowego od j.g.u. oraz ulg i zwolnień od tego podatku; Dz. Urz. Min. Finansów, Nr 5, poz. 20, zm.: 1987, nr 1, poz. 2 oraz nr 10, poz. 27.

²⁸ Por. zarządzenia Min. Finansów z 19 VI 1984 r. w sprawie ulg i zwolnień

Spółki krajowe mające status j.g.u. obciążone są następnie podatkiem dochodowym w wysokości 65% podstawy opodatkowania, którą stanowi zweryfikowany zysk bilansowy, zwiększony o koszty i straty uznane za nieuzasadnione²⁴. Od 1 stycznia 1988 r. zmieniono w sposób zasadniczy zakres zwolnień i ulg przysługujących spółkom w tym podatku²⁵. Do ważniejszych tytułów uprawniających do ulg należą:

- ulgi z tytułu sprzedaży eksportowej,
- ulgi z tytułu realizacji inwestycji chroniących środowisko, poprawiających bhp, wdrażających osiągnięcia naukowo-techniczne, a także zwiększających eksport,
- ulgi z tytułu sprzedaży wyrobów oznaczonych znakami jakości „Q” i „1”,
- ulgi z tytułu świadczenia usług bytowych oraz usług dozoru mienia,
- zwolnienie od podatku dochodowego zysku osiągniętego z nowo-uruchomionej produkcji opartej na wynalazku krajowym lub zamówieniu rządowym z zakresu rozwoju nauki i techniki, w okresie 3 lat od daty rozpoczęcia wdrożenia.

Należy jednak pamiętać o tym, iż ulgi podatkowe tego samego rodzaju nie mogą być łączone, a w razie zbiegu uprawnień stosować można jedynie ulgę najkorzystniejszą dla spółki. Innym ograniczeniem systemu ulg jest i to, że podatek dochodowy, po uwzględnieniu obowiązujących ulg nie może być niższy niż 20% podstawy opodatkowania.

Innym podatkiem płacowym przez spółki krajowe mające status j.g.u. jest podatek od nieruchomości, obciążający koszty działalności i stanowiący dochód budżetów terenowych. Przedmiotem opodatkowania są wszelkie budynki i budowle przeznaczone na cele użytkowe, niemieszkalne oraz grunty, z wyjątkiem rolniczych. Podstawą opodatkowania jest wartość budynków będąca podstawą opodatkowania amortyzacji oraz powierzchnia gruntów. Stawka podatku od budynków wynosi rocznie 2% wartości będącej podstawą amortyzacji oraz 10 zł albo 15 zł za 1 m² powierzchni gruntów. Rady narodowe uprawnione są do obniżania spółkom tych stawek.

W wyniku powszechnej krytyki obciążeń na rzecz Państwowego Funduszu Aktywizacji Zawodowej, z początkiem 1986 r. w jego miejsce wprowadzono podatek od ponadnormatywnych wynagrodzeń. Pod-

od podatku od płac (MP nr 16, poz. 114) i z 24 XI 1983 r. w sprawie ulg w podatku od płac wypłacanych z tytułu pracy w wolne soboty i dni ustawowo wolne od pracy; Dz. Urz. Min. Finansów, nr 17, poz. 43.

²⁴ Por. rozp. RM z 4 X 1985 r. w sprawie rodzajów kosztów i strat uznanych za nieuzasadnione przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym jednostek gospodarki uspołecznionej; Dz. U. nr 51, poz. 264.

²⁵ Por. rozp. RM z 11 T 1988 r. w sprawie ulg w podatku dochodowym; Dz. U. nr 2, poz. 3.

stawę opodatkowania w tym podatku stanowi nadwyżka kwoty wynagrodzeń wypłaconych w ciężar kosztów danego roku ponad kwotę wolną od podatku, a także wypłacone nagrody i premie z zysku do podziału przekraczające kwotę stanowiącą iloczyn kwoty zysku i normalnego wskaźnika udziału tych wypłat w zysku po opodatkowaniu. Wysokość progu powodującego obowiązek płacenia tego podatku jest ustalana przez Radę Ministrów w centralnych planach rocznych. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z 18 XI 1985 r. w sprawie stawek podatku od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń oraz zasad ustalania kwot wynagrodzeń wolnych od podatku²⁶, kwotę wolną od podatku powszechnie ustala się według formuły indywidualnej. Stosowanie innych formuł (np. progowej) wymaga zgody Ministra Finansów. Zgodnie zaś z § 21 rozporządzenia Ministra Finansów z 2 V 1988 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podatku od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń oraz terminów jego płatności²⁷, kwotę wolną od podatku dla spółki powstałej w roku poprzednim lub w roku podatkowym ustala obecnie izba skarbowa.

Podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń jest w tej chwili świadczeniem podatkowym budzącym najwięcej uwag krytycznych i nie spełniającym jednocześnie w stopniu dostatecznym funkcji regulatora dopływu środków pieniężnych na rynek. Krytyka tego zobowiązania ze strony spółek spowodowana jest m. in. tym, iż najogólniej rzecz biorąc nie ma ścisłego związku między płacą a efektami pracy — akceptowanymi przez społeczeństwo, brakuje bowiem prostej zależności między wysokością płacy a efektywnością gospodarowania i indywidualnej pracy. Bariera wzrostu płac w postaci wysokiego opodatkowania jest hamulcem nie tylko wzrostu płacy, ale co gorsza hamulcem wzrostu wydajności oraz produkcji, i to nierzadko artykułów lub usług na które jest duże zapotrzebowanie społeczne. Stosowane zaś w bardzo szerokim zakresie systemowe i uznaniowe ulgi oraz zwolnienia podatkowe świadczą o małej skuteczności takiego regulowania wynagrodzeń pracowników spółek uspołecznionych. Wydaje się, że podatek *ten* pozostając w sprzeczności z regułami reformy gospodarczej, winien być zastąpiony przez indywidualny i powszechny podatek od dochodów osobistych pracowników, a nie podatek dochodowy od osób prawnych.

Spółki mające status j.g.u. zobowiązane są ponadto do płacenia szeregu podatków, na mocy odrębnych ustaw. Do ważniejszych wpłat podatkowych tego typu należą: rozliczenie wyników przeszacowania zapasów²⁸

²⁶ Tekst jednolity: Dz. U. 1988, nr 15, poz. 110 ze zmianami.

²⁷ Dz. U. nr 15, poz. 111.

²⁸ Por. rozp. RM z 9 I 1984 r. w sprawie przeszacowania zapasów jednostki gospodarki uspołecznionej oraz zasad rozliczenia wyników tego przeszacowania z budżetem; (Dz. U. 1986, nr 29, poz. 146) oraz zarządzenie nr 47 Min. Finansów

wpłaty na Fundusz Obsługi Zadłużenia Zagranicznego²⁹, należności z tytułu stosowania nieprawidłowych cen³⁰, wpłaty na Centralny Fundusz Rozwoju Nauki i Techniki³¹, wpłaty na Fundusz Zmian Strukturalnych w Przemysle³², podatek drogowy, świadczenia na fundusz gminny i miejski, opłaty za nieprzestrzeganie zasad zaopatrzenia materiałowo-technicznego, wpłaty z tytułu kar umownych za dostarczanie towaru z wadami i za odstąpienie od umowy z powodu wad towaru, które nie mogą być usunięte, opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska i wprowadzanie w nim zmian³³, kary pieniężne za szkodliwe oddziaływanie na środowisko³⁴.

Cechą charakterystyczną postępowania podatkowego prowadzonego wobec spółek mających status j.g.u. jest stosowanie w bardzo szerokim zakresie techniki samoobliczenia podatku. Oznacza to, iż spółki w większości przypadków zobowiązane są do samoobliczenia należnego podatku za okres sprawozdawczy i przekazanie go następnie w ściśle określonych terminach na rachunek dochodów budżetowych we właściwym organie podatkowym³⁵. Organ podatkowy wydaje więc decyzję podatkową dopiero wtedy, gdy spółka nie wykona ciężącego na nim obowiązku, tzn., gdy nie uiści podatku bądź też uiści ten podatek nieprawidłowo³⁶.

z 6 VI 1986 r. w sprawie wykazu towarów, których zapasy podlegają przeszacowaniu w razie zmiany cen (Dz. Urz. Min. Finansów 1986, nr 6, poz. 22).

²⁹ Por. ustawę z 23 XII 1985 r. o Funduszu Obsługi Zadłużenia Zagranicznego (Dz. U. 1985, nr 59, poz. 296) oraz rozp. RM z 25 I 1988 r. w sprawie wysokości wpłat na Fundusz Obsługi Zadłużenia Zagranicznego od posiadanych środków trwałych oraz zwolnień od tych wpłat (Dz. U. 1988, nr 4, poz. 32).

³⁰ Por. ustawę z 26 II 1982 r. o cenach; tekst jednolity: Dz. U. 1987, nr 8, poz. 52.

³¹ Por. ustawę z 23 XII 1985 r. o Centralnym Funduszu Rozwoju Nauki i Techniki; Dz. U. 1985, nr 59, poz. 297, zm. 1986, nr 47, poz. 226; Dz. U. 1987, nr 22, poz. 126 i nr 33, poz. 181.

³² Por. ustawę z 23 X 1987 r. o utworzeniu Funduszu Zmian Strukturalnych w Przemysle; Dz. U. nr 33, poz. 182.

³³ Por. rozp. RM z 13 I 1986 r. w sprawie opłat za szczególne korzystanie z wód i urządzeń wodnych (Dz. U. nr 7, poz. 39) oraz z tej samej daty w sprawie opłat za gospodarcze korzystanie ze środowiska i wprowadzanie w nim zmian (Dz. U. nr 7, poz. 40).

³⁴ Por. rozp. RM z 23 XII 1987 r. w sprawie wysokości, zasad i trybu nakładania oraz ściągania kar pieniężnych za nieprzestrzeganie wymagań ochrony środowiska; Dz. U. nr 41, poz. 240.

³⁵ Por. w szczególności rozp. Min. Finansów z 31 V 1982 r. w sprawie szczególnych zasad obliczania podatków, terminów i trybu płatności oraz trybu sporządzania i przedstawiania organom podatkowym rozliczeń (deklaracji) podatkowych przez j.g.u.; Dz. U. nr 24, poz. 171, zm. 1982, nr 36, poz. 240; Dz. U. 1984, nr 20, poz. 94; Dz. U. 1985, nr 12, poz. 50; Dz. U. 1988, nr 2, poz. 5.

³⁶ Jednocześnie organ podatkowy może wszcząć postępowanie karno-skarbowe wobec członków zarządu spółki, głównego księgowego i innych odpowiedzialnych osób za naruszenie czynów określonych w art. 113-116 ustawy karnej skarbowej z 26 X 1971 r.; Dz. U. 1984, nr 22, poz. 103.

Samowymiar podatku przez spółki będące j.g.u. ogranicza zakres stosowania kodeksu postępowania administracyjnego w sprawach podatkowych, regulującego postępowanie w sprawach indywidualnych rozstrzyganych przez organy podatkowe w drodze decyzji. Wykonanie zatem przez spółkę zobowiązania podatkowego, zgodnie z nakazami wynikającymi ze szczegółowych przepisów podatkowych (to znaczy wpłacenie do budżetu podatku prawidłowo obliczanego i w obowiązującym terminie), czyni zbędnym wdrażanie postępowania przez właściwy organ podatkowy. W samym postępowaniu podatkowym wobec spółek opartym na metodzie samoobliczenia podatku, można wyróżnić trzy jego zasadnicze etapy: rejestracja podatkowa³⁷, właściwe postępowanie podatkowe⁸⁸ oraz kontrolę wymiaru i ewentualną jego korektę ze strony organów podatkowych³⁹. W świetle powyższego całkowicie nieuzasadniona wydaje się teza o kodyfikacji postępowania podatkowego w kodeksie postępowania administracyjnego.

Zasadnicze różnice w kwestiach podatkowych pomiędzy fundacjami a spółkami uwarunkowane są istotą owych organizacji. Zasadniczym bowiem zadaniem każdej fundacji jest przede wszystkim prowadzenie i zaspakajanie określonych przez Państwo celów społecznie lub gospodarczo użytecznych. Podejmowanie się przez fundację prowadzenia działalności gospodarczej nie jest celem samym w sobie, lecz ma na celu uzyskanie dodatkowych środków finansowych dla zrealizowania zakładanych celów statutowych. Z tych też względów działalność gospodarcza fundacji traktowana jest przez państwo według innych reguł niż działalność gospodarcza innych podmiotów. Przejawia się to najwyraźniej na gruncie prawa podatkowego. Polskie przepisy podatkowe zwalniają bowiem od wszelkiego opodatkowania działalność statutową fundacji. W przypadku zaś prowadzenia przez fundację działalności gospodarczej — dochody uzyskiwane z jej prowadzenia są w całości zwolnione lub łągodniej opodatkowane, w zależności od zakresu fundacji

³⁷ Por. rozp. Min. Finansów z 31 VII 1982 r. w sprawie zasad i trybu zgłaszania obowiązku podatkowego (rejestracji podatkowej) przez j.g.u. (Dz. U. nr 24, poz. 172, zm. 1984, nr 50, poz. 259) w związku z rozp. Min. Finansów z 31 XII 1982 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib urzędów skarbowych i izb skarbowych (Dz. U. 1983, nr 3, poz. 22, zm. 1984, nr 17, poz. 83; Dz. U. 1985, nr 11, poz. 45) i rozp. RM z 23 III 1987 r. w sprawie właściwości miejscowych organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych (Dz. U. nr 12, poz. 73).

³⁸ Nadal aktualne pozostają w tym zakresie ustalenia R. Mastalskiego, *Istota i charakter prawny postępowania podatkowego prowadzonego wobec państwowych organizacji gospodarczych*, Wrocław 1980, s. 166

³⁹ Por. zarządzenie Min. Finansów z 28 II 1983 r. w sprawie sposobu przeprowadzania kontroli podatkowej w jednostkach gospodarki uspołecznionej; MP 1983, nr 8, poz. 50.

i wysokości zysku przekazywanego na cele statutowe. W świetle obecnych rozwiązań prawnych nic też nie stoi na przeszkodzie, aby fundacja dla prowadzenia działalności gospodarczej zawiązywała spółkę lub też była udziałowcem określonych spółek.

Obowiązujący system opodatkowania spółek nawiązuje do tego, że jest to jedna z form organizacyjnych prowadzenia działalności zarobkowej, by mieć stąd główne lub uboczne źródło utrzymania, osiągnąć zysk. Brak kodyfikacji prawa podatkowego, jego znaczne zróżnicowanie w zależności od kryteriów własnościowych powoduje, że opodatkowanie spółek jest rozbudowane. Dla jednych spółek próbuje się więc stosować przepisy prawne obowiązujące przedsiębiorstwa państwowe i spółdzielcze, dla innych przepisy dotyczące polskiego sektora prywatnego, dla innych jeszcze spółek mają zastosowanie przepisy dotyczące kapitału zagranicznego.

Proklamowana w art. 1 ustawy o działalności gospodarczej prawna zasada równości podmiotów gospodarczych nie znajduje adekwatnego odzwierciedlenia w aktualnym ustawodawstwie podatkowym, dotyczącym w szczególności spółek. Trudno w przepisach podatkowych dopatrywać się pewnej logicznej całości, przepisy stanowią tutaj swoistą mozaikę konstrukcji, najrozmaitszych zwolnień i ulg podatkowych w różnego rodzaju spółkach. Powoduje to, że spółki należące do różnych sektorów własnościowych i wytwarzające identyczne produkty są bardzo różnie opodatkowane. Powoduje to powstawanie zupełnie niepotrzebnych antagonizmów między producentami, utrudnia jednocześnie władzom państwowym obiektywną ocenę wyniku finansowego spółki.

W tej sytuacji, jedyne wyjście widzę w uchyleniu wszystkich dotychczasowych przepisów prawnych dotyczących opodatkowania jednostek gospodarki uspołecznionej, jednostek gospodarki nie uspołecznionej, ludności i kapitału zagranicznego. W to miejsce należy stworzyć od podstaw nowy, racjonalny system podatkowy jednolity dla wszystkich podmiotów gospodarujących i w swej istocie neutralny wobec zróżnicowania własnościowego. Brak zasadniczej przebudowy systemu podatkowego⁴⁰ sprawi, iż wyrażona w art. 1 ustawy o działalności gospodarczej zasada równości wobec prawa partnerów obrotu gospodarczego będzie najoczywistszą fikcją prawną. Wydaje się, że nie można do tego dopuścić.

⁴⁰ Zespół Prawa Finansowego Rady Legislacyjnej podjął prace kodyfikacyjne m. in. w zakresie prawa podatkowego, dokonując oceny obowiązującego ustawodawstwa, jego zgodności z założeniami reformy gospodarczej w Polsce i wysunął w tym zakresie propozycje całkowitej przebudowy dotychczasowego systemu podatkowego w **Polsce**.

TAXATION OF FOUNDATIONS AND PARTNERSHIPS IN POLISH LAW

Summary

A new phenomenon of recent years in Poland is the emergence of various foundations and partnerships conducting their economic activity in non-conventional forms and scopes.

The article discusses numerous and complicated provisions regulating the taxation of foundations and partnerships in Polish law. The differences between the taxation of those two types of economic units follow from the character of those organizations. Tax preferences for foundations consist mainly in exemptions or reliefs in taxation of partnerships is highly diversified, for one may distinguish at least six ways of taxing their activity.

The legal principle of equality of economic subjects, proclaimed in Art. 1 of the draft for the Act on Undertaking Economic Activity, is not adequately expressed in the present tax regulation, particularly as far as partnerships are concerned. Thus, it is necessary in the nearest future to reconstruct the Polish tax system. in the direction of creating the uniform tax system for all economic subjects,, neutral with respect to different forms of property.