

CEZARY KOSIKOWSKI

CHARAKTER PRAWNY POWIĄZAŃ FINANSOWYCH SOCJALISTYCZNYCH PRZEDSIĘBIORSTW PAŃSTWOWYCH

Formy prawne służące realizacji rozliczeń przedsiębiorstw państwowych z innymi ogniwami systemu finansowego państwa są bardzo różne. Niejednolitość form wynika stąd, iż służą one realizacji różnych zadań oraz także z faktu, że środki przedsiębiorstw wpływają nie tylko do budżetu, lecz również na rzecz innych podmiotów. Dla ustalenia charakteru prawnofinansowego poszczególnych form powiązań przedsiębiorstw można stosować różne podziały klasyfikacyjne. Obciążenia przedsiębiorstw najczęściej analizowane są z punktu widzenia systemu podatkowego¹. Dlatego też w literaturze i w praktyce gospodarczej przyjmuje się, że rozliczenia te obejmują wpłaty o charakterze podatkowym i niepodatkowym².

Z punktu widzenia formy prawnej powiązań podział ten pozornie wydaje się być idealny, gdyż jest podziałem dychotomicznym. Jednakże z drugiej strony szereg faktów wskazuje na jego niedoskonałość. Wątpliwe jest przede wszystkim kryterium podziału, zwłaszcza jeżeli wziąć pod uwagę, że w literaturze finansowej wciąż jeszcze pojawiają się wątpliwości, czy świadczenia przedsiębiorstw państwowych odpowiadające formalnym cechom podatkowym można również obejmować tym mianem; jeżeli tak, to które z nich: czy tylko te, które z nazwy są świadczeniami podatkowymi (np. podatek obrotowy), czy również te, które mają inną nazwę, lecz w swej konstrukcji zawierają formalnoprawne cechy podatku³. Wadą omawianego podziału jest również i to, że bliżej nie sprecyzowany i niejednolity jest zakres wpłat niepodatkowych. W zależności od tego, jakie przyjmujemy kryterium kwalifikujące poszczególne świadczenia do grupy obciążeń podatkowych, zakres wpłat niepodatkowych

¹ Por. M. Weralski, *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Warszawa 1960; A. Komar, *Struktura budżetu PRL*, Warszawa 1965.

² Por. J. Wierzbiński, *Budżety terenowe w Polsce Ludowej*, Poznań 1967, s. 194 i nast.

³ Do świadczeń tych odnosi się także dekret o zobowiązaniach podatkowych, co w pewnym stopniu stanowi „usankcjonowanie” ich podatkowego charakteru.

może być różny: szeroki lub wąski. Za kryterium podziału na wpłaty podatkowe i niepodatkowe nie może również służyć podział na wpłaty odprowadzane do budżetu oraz na wpłaty przejmowane przez inne podmioty, ponieważ i w jednym i w drugim przypadku mogą być stosowane różne formy prawne, pomimo tego samego podmiotu przejmującego środki pieniężne. Wydaje się, że w warunkach gospodarki socjalistycznej, gdzie rozliczenia przedsiębiorstw stanowią pewien system powiązań służący realizacji zadań redystrybucyjnych i interwencyjnych, różnorodność form prawnych tych powiązań wynika ze świadomego wyboru.

Kryterium podziału wszystkich form powiązań przedsiębiorstw stanowić może jedynie z góry postawione założenie co do formy prawnej rozliczeń, którą należy zastosować dla osiągnięcia zamierzonego skutku. Przyjmując taki punkt wyjścia wszystkie formy powiązań finansowych przedsiębiorstwa można podzielić na trzy grupy. Pierwsza z nich obejmuje wpłaty przedsiębiorstw z założenia p o d a t k o w e . W tej grupie znajdują się więc takie świadczenia, jak: podatek obrotowy, dodatnie różnice budżetowe, wpłaty z zysku do budżetu (zjednoczenia), oprocentowanie środków trwałych, składki na ubezpieczenia społeczne, podatek od nieruchomości. Po stronie wydatków świadczeniom tym odpowiadają: dotacje przedmiotowe, ujemne różnice budżetowe oraz dotacje podmiotowe, a więc świadczenia z założenia d o t a c y j n e . Łącznie powiązania realizujące się w powyższych formach po stronie dochodowej i wydatkowej, można by umownie określić jako powiązania p o d a t k o w o - d o t a c y j n e .

Wyodrębnienie grupy powiązań podatkowo-dotacyjnych wiąże się z przyjęciem poglądów⁴, według których w rozumieniu prawnym świadczenia przedsiębiorstw państwowych, o ile odpowiadają cechom prawnym podatku, są zawsze podatkami. Dla istnienia obowiązku podatkowego jest przy tym obojętne, czy podmiot zobowiązany do płacenia podatku jest właścicielem czy tylko posiadaczem, czy też podmiotem ograniczonego prawa rzeczowego. Nie ma więc przeszkód, aby z prawnego punktu widzenia obowiązkiem tym objąć przedsiębiorstwa państwowe, a nawet samodzielnie bilansujące zakłady przedsiębiorstwa, co aktualnie ma miejsce w stosunku do zakładów kombinatów przemysłowych i budowlanych⁵. „Zobowiązanie podatkowe przedsiębiorstwa państwowego jest analogiczne

⁴ Por. M. Weralski, op. cit., s. 17; J. Zdzitowiecki, *System podatkowy*, RPEiS 1961 nr 1, s. 45; J. Wierzbiński, *Zagadnienie akumulacji pieniężnej w gospodarce socjalistycznej*, Warszawa 1964, s. 236; L. Adam, K. Jandy-Jendrośka, M. Mazurkiewicz, *Prawo finansowe*, Wrocław 1965, z. 2, s. 101; T. Kierczyński, U. Wojciechowska, *Finanse przedsiębiorstw socjalistycznych*, Warszawa 1965, s. 96; J. Zajda, *Zysk. Oprocentowanie. Podatek obrotowy*, Poznań 1968, s. 108; N. Gajl, *Systemy finansowe przedsiębiorstw uspołecznionych*, Warszawa 1970, s. 387.

⁵ Por. szerzej N. Gajl, *Finansowo-prawne zagadnienia funkcjonowania kombinatów*, PiP 1970, nr 11.

do zobowiązania podatkowego przedsiębiorstwa spółdzielczego i nie byłoby żadnej racji, aby tylko drugiemu przyznawać charakter zobowiązania podatkowego, a odmawiać go pierwszemu"⁶.

Za pomocą obciążeń podatkowych jako świadczeń ogólnych nie można, pomimo szerokiego ich zakresu, regulować całości gospodarki finansowej przedsiębiorstw. Stosowanie konstrukcji podatkowych w odniesieniu do przedsiębiorstw państwowych oznacza uzależnienie wyłącznie od rzeczywistych wyników gospodarczych i finansowych, a nie od decyzji jednostek nadrzędnych, jaka część akumulacji finansowej zostanie scentralizowana, a jaka będzie pozostawiona do dyspozycji samych przedsiębiorstw⁷. Także udzielanie wyłącznie dotacji budżetowych nie sprzyja pełnemu oddziaływaniu jednostek nadrzędnych na zgrupowane w nich przedsiębiorstwa.

W wieloszczeblowym systemie zarządzania gospodarką narodową system finansowy przedsiębiorstw stwarza podstawę do występowania szeregu rodzajów rozliczeń, które wynikają z planowych przesunięć środków finansowych pomiędzy różnymi grupami powiązanych ze sobą przedsiębiorstw⁸. Przesunięcia te, obejmujące zarówno wpłaty przedsiębiorstw jak i wypłaty na ich rzecz, stanowią charakterystyczną dla socjalistycznego systemu finansowego formę zarządzania przedsiębiorstwami państwowymi poprzez finanse. W literaturze finansowej przesunięcia te określono mianem rozliczeń systemowych⁹, co powinno znaleźć powszechne uznanie.

Obok powiązań podatkowo-dotacyjnych powiązania systemowe stanowią drugą zasadniczą grupę powiązań prawnofinansowych przedsiębiorstw państwowych. W grupie tej znajdują się więc: wpłaty przedsiębiorstw na fundusze celowe jednostek nadrzędnych, nadwyżki i niedobory środków obrotowych, różnice cen z tytułu wyrównawczego systemu cen, nadwyżki amortyzacji. Istnienie bądź nieistnienie powyższych rozliczeń wynika każdorazowo z obowiązującego systemu finansowego przedsiębiorstw i ich jednostek nadrzędnych¹⁰. W przeciwieństwie do powiązań podatkowo-dotacyjnych jako rozliczeń w zasadzie stałych i o charakterze ogólnym

⁶ L. Kurowski, M. Weralski, *Prawno finansowe*, Warszawa 1968, s. 108.

⁷ J. Wierzbicki, *Budżety terenowe w Polsce Ludowej*, op. cit., s. 194.

⁸ Por. szerzej N. Gajl, *Systemy finansowe przedsiębiorstw uspołecznionych*, op. cit., s. 52 i nast.

⁹ Ibidem, s. 386.

¹⁰ W niniejszym opracowaniu analizowane są rozliczenia systemowe wynikające z uchwały Rady Ministrów z 9 XI 1970 r. w sprawie gospodarki finansowej państwowych przedsiębiorstw, kombinatów i zjednoczeń przemysłowych oraz budowlano-montażowych, objętych planowaniem centralnym (M. P. nr 26, poz. 166 z 1971 r.; uchwały Rady Ministrów z 9 XI 1970 r. w sprawie gospodarki finansowej państwowych przedsiębiorstw przemysłowych, budowlanych, usług rolniczych i gospodarki komunalnej oraz ich zjednoczeń, objętych planowaniem terenowym (M. P. nr 26, poz. 167 z 1971 r.).

rozliczenia systemowe mają charakter bardziej zindywidualizowany i okresowy¹¹. Są to w większości przypadków powiązania o charakterze kompensacyjnym.

Poza rozliczeniami podatkowo-dotacyjnymi i systemowymi występuje jeszcze szereg rozliczeń, które mają charakter ogólny i stały, choć z założenia nie są podatkami (wpłaty) ani dotacjami (wyплаты), a jednocześnie nie mogą być również zaliczone do rozliczeń systemowych. Występowanie ich związane jest z regulacją dwustronnych zobowiązań jednych przedsiębiorstw wobec innych (składki na ubezpieczenia majątkowe PZU); odsetki bankowe; odsetki od pożyczek zjednoczenia; zyski niezależne i nieprawidłowe; kary umowne dla innych przedsiębiorstw bądź też z pewnym uporządkowaniem (korektą) podstawowych rozliczeń finansowych (należności przedawnione i prekludowane, odsetki za zwłokę od należności budżetowych). Ze względu na swe przeznaczenie tę grupę rozliczeń można by z kolei umownie określić jako rozliczenia regulacyjno-porządkowe.

W ten sposób, biorąc pod uwagę kryterium świadomego założenia co do funkcji poszczególnych rozliczeń, powiązania przedsiębiorstw państwowych dadzą się ująć w trzy grupy, obejmujące całość rozliczeń, a jednocześnie na tyle elastyczne, że mogą objąć również wprowadzone w przyszłości nowe tytuły rozliczeń.

II

Na system opodatkowania przedsiębiorstw państwowych składają się cztery typy podatków, a mianowicie: podatki obciążające przychód (produkcję, obrót), dochód (zysk), majątek oraz wydatki (zużycie, koszty)¹². W ramach poszczególnych typów podatków możliwe jest oczywiście stosowanie różnych odmian danego podatku.

Przychody przedsiębiorstw państwowych obciążają świadczenia z tytułu podatku obrotowego i dodatnich różnic budżetowych. Płatności te zasilają na bieżąco dochody budżetowe, stanowiąc jednocześnie instrument regulowania rentowności przedsiębiorstw. Wstępny podział akumulacji finansowej przedsiębiorstw, jaki ma miejsce poprzez podatek obrotowy, dokonywany jest w drodze ustalania jednej z dwu rodzajów stawek. Może to być stawka ustalona w wysokości różnicy pomiędzy ceną zbytu a ceną fabryczną (tzw. stawka różnicowa)¹³ bądź też stawka procentowa — proporcjonalna — określona w stosunku procentowym do

¹¹ Por. np. zarządzenie Ministra Finansów z 5 I 1971 r. w sprawie jednorazowego rozliczenia funduszy własnych w obrocie przedsiębiorstw państwowych (M. P. nr 3, poz. 14).

¹² Por. szerzej J. Wierzbicki, *Kierunki przebudowy systemu podatkowego w gospodarce socjalistycznej*, RPEiS 1963, nr 1.

¹³ Uchwała Rady Ministrów z 12 VIII 1968 r. w sprawie podatku obrotowego od jednostek gospodarki uspołecznionej (M. P. nr 35 poz. 244) oraz zarządzenie Mi-

obrotu osiągniętego ze sprzedaży produktów lub usług czy organizowania imprez¹⁴.

Indywidualizacja w ustalaniu obciążeń z tytułu podatku obrotowego jest niekiedy podstawą do negowania podatkowego charakteru świadczeń z tego tytułu¹⁵. Z prawnofinansowego punktu widzenia odmawianie podatkowego charakteru podatkowi obrotowemu wydaje się niesłuszne. Stawki różnicowe, które stawia się jako wzór indywidualizacji, są pewną odmianą stawek kwotowych, gdyż ceny fabryczne są ustalane na podstawie średnich kosztów branży¹⁶. Indywidualizacja świadczeń w różnicowej formie podatku obrotowego jest oparta na ogólnie obowiązujących, prawnie uregulowanych zasadach¹⁷. Jest to sposób ustalania obciążenia, który nie wydaje się być immanentną częścią konstrukcji podatkowej; kryteria określające wielkość poboru są natomiast ustalane w sposób generalny¹⁸.

Podatek pobierany w postaci różnicy cen stanowi z punktu widzenia właściwego ustalenia wielkości nadwyżki, która powinna być pobrana na rzecz budżetu, formę, jak się wydaje, optymalną¹⁹. Stawki różnicowe są wówczas najlepiej dostosowane do funkcji regulatora rentowności. Podatek obrotowy pobierany w tej formie kryje w sobie jednocześnie zachętę do osiągania lepszych wyników. Wyższa rentowność, którą mogą przedsiębiorstwa osiągnąć na skutek obniżania kosztów, nie ulega bowiem opodatkowaniu, pozostając do dyspozycji przedsiębiorstw²⁰. Konieczność indywidualizacji uzasadniona jest więc regulacyjnym, z założenia, oddziaływaniem podatku obrotowego na gospodarkę finansową przedsiębiorstw.

Z prawnofinansowego punktu widzenia charakter podatkowy mają również świadczenia z tytułu dodatnich różnic budżetowych²¹. W literaturze podnosi się, iż różnice budżetowe są jedną z postaci podatku obro-

nistra Finansów z 28 XII 1971 r. w sprawie szczegółowych zasad opodatkowania podatkiem obrotowym państwowych jednostek gospodarczych i niektórych spółek (M. P. nr 4, poz. 18, z 1972 r.).

¹⁴ Zarządzenie Ministra Finansów z 28 XII 1971 r. w sprawie podatku obrotowego od przedsiębiorstw podległych Komitetowi Drobnej Wytwórczości i przez niego nadzorowanych oraz spółdzielni i ich związków (M. P. nr 4, poz. 19 z 1972 r.).

¹⁵ Por. K. Ostrowski, *Zagadnienie istoty i celowości podatków od gospodarki państwowej*, PiP 1957, nr 2, s. 311.

¹⁶ E. Czerwińska, *Podatek obrotowy a konsumpcja indywidualna*, *Finanse* 1963, nr 11, s. 10.

¹⁷ M. Weralski, op. cit., s. 29.

¹⁸ N. Gajl, op. cit., s. 456.

¹⁹ Ibidem, s. 457.

²⁰ Por. Z. Pirożyński, E. Winter, *Budżet państwowy Polski Ludowej*, Warszawa 1961, s. 98.

²¹ Uchwała Rady Ministrów z 3 II 1967 r. w sprawie różnic budżetowych oraz zasad stosowania niektórych cen (M. P. nr 13, poz. '65 z 1967 r., z późniejszymi zmianami).

towego²², w niektórych zaś przypadkach niczym się od niego nie różnią²³. Przychylając się do tego ostatniego poglądu trzeba jednakże podkreślić, iż różnice pomiędzy tymi formami polegają na tym, iż w porównaniu z podatkiem obrotowym oddziaływanie różnic budżetowych na gospodarke przedsiębiorstw ma charakter bardziej zindywidualizowany, uwzględnia bowiem m. in. szczebel obrotu, osobę odbiorcy, przeznaczenie towaru, obowiązujące marże handlowe i inne elementy systemu cen²⁴.

Definitywny podział akumulacji ma miejsce w przedsiębiorstwach państwowych w drodze wpłat z zysku do budżetu. W praktyce państw socjalistycznych wykształciły się zasadniczo dwie główne metody²⁵ przejmowania części zysku przedsiębiorstw. Są to tzw. wpłaty wynikowe oraz wpłaty podatkowe. Pierwsze oznaczają wpłatę części zysku przedsiębiorstwa pozostałego po podziale zysku pomiędzy załogę i przedsiębiorstwo (jednostki nadrzędne), drugie zaś z reguł dotyczą tej części zysku, która przejmowana jest przez budżet przed innymi podmiotami podziału zysku (czasami z wyjątkiem na rzecz udziału załogi).

W systemie finansowym przedsiębiorstw obowiązującym do końca 1970 r. rozliczenie zysku przedsiębiorstwa budżetem następowało przy zastosowaniu obydwu metod, przy czym na ogół nie był tylko negowany podatkowy charakter wpłat z zysku przedsiębiorstw terenowych²⁶. Wpłaty te miały charakter płatności bezpośrednich, regulowanych z pominięciem zjednoczeń terenowych. Wymiar świadczeń oparty był na stawkach normatywnych, co z założenia chronić miało przedsiębiorstwa terenowe przed nadmiernym fiskalizmem ze strony rad narodowych²⁷.

Przedsiębiorstwa centralne rozliczały natomiast zysk poprzez kombinaty i zjednoczenia. Normy podziału — ustalone dla zjednoczenia przez ministra — ulegały dalszemu zróżnicowaniu na szczeblu zjednoczenia. Wpłaty z zysku przedsiębiorstw pobierane były według normatywnej stawki ustalonej przez zjednoczenie na okres co najmniej dwuletni w stosunku procentowym do ogólnej kwoty zysku, zmniejszonego o odpisy

²² J. Zajda, *Zagadnienie przebudowy systemu finansowego gospodarki narodowej*, Poznań 1960, s. 87.

²³ M. Weralski, op. cit., s. 230.

²⁴ Por. szerzej I. Bolkowiak, *Różnice budżetowe — specyficzny instrument finansowy*, Studia Finansowe 1966, nr 2; S. Chudzyński, *Różnice budżetowe*, Finanse 1967, nr 9.

²⁵ Por. T. Kierczyński, *Zagadnienia regulowania zyskowności w systemie przedsiębiorstw państwowych*, Finanse 1958 nr 8.

²⁶ Por. E. Czerwińska, *Wpłaty z zysku przedsiębiorstw przemysłu terenowego do budżetu*, Roczniki PTE, Poznań 1969, t. XXI oraz N. Gajl, *Systemy finansowe przedsiębiorstw uspołecznionych*, op. cit., s. 399 - 400.

²⁷ Por. N. Gajl, *System finansowania przedsiębiorstw przemysłu terenowego w całokształcie zasad systemu finansowego*, RPEiS 1966 nr 4, s. 166; T. Dębowska-Romanowska, C. Kosikowski, *Prawno-finansowe formy powiązań przedsiębiorstw państwowego przemysłu terenowego*, RPEiS 1969 nr 3, s. 261.

na fundusz zakładowy. Zjednoczenia były równocześnie odpowiedzialne za przekazanie do budżetu zysku w wysokości ustalonej przez ministra.

W systemie finansowym przedsiębiorstw obowiązującym od 1971 r. nastąpiło obustronne zbliżenie konstrukcji wpłat z zysku przedsiębiorstw centralnych i terenowych. Wynika to z faktu przyjęcia podobnych zasad podziału zysku tych przedsiębiorstw. Obecnie podział zysku ma charakter trójstopniowy. Pierwsze dwa stopnie podziału mają miejsce w przedsiębiorstwie, trzeci zaś odbywa się na szczeblu zjednoczenia.

Przedsiębiorstwa centralne²⁸ w pierwszej kolejności dokonują odpisów z tytułu funduszu zakładowego, oprocentowania środków trwałych, spłaty kredytu inwestycyjnego, funduszu efektów wdrożeniowych oraz z tytułu wpłaty z zysku do budżetu. Pozostałą część zysku przedsiębiorstwo przeznacza w dowolnej kolejności na finansowanie zapasów i środków trwałych. Jeżeli po pokryciu tych potrzeb pozostaje jeszcze nadwyżka, to jest ona w 70% odprowadzana do zjednoczenia.

Konstrukcja wpłat z zysku do budżetu uległa zmianie. Są one co prawda przekazywane poprzez zjednoczenie, ale oblicza się je według wieloletniej normy procentowej ustalonej dla zjednoczenia przez Ministra Finansów, w stosunku do sumy wartości brutto przeciętnego stanu środków trwałych i wartości stanu zapasów. Normy wpłat u zysku ustalone przez ministra w zasadzie nie podlegają dalszemu zróżnicowaniu. Może do tego dojść zupełnie wyjątkowo. Nastąpiło zatem pewne usztywnienie wymiaru wpłat i jednocześnie ograniczenie możliwości ich indywidualizacji przez zjednoczenie. Wydaje się, iż jest to wynikiem tendencji występujących także w innych państwach socjalistycznych, zmierzających do osiągnięcia względnie stałych zasad i norm podziału zysku przedsiębiorstw, służących długofalowemu planowaniu zamierzeń rozwojowych przedsiębiorstw oraz wzrostu części płac pokrywanej z zysku²⁹.

Mechanizm podziału zysku na szczeblu zjednoczeń jest podobny. Sam podział odbywa się również dwustopniowo. Pozostałość sumy dodatnich wyników finansowych przedsiębiorstw zgrupowanych w zjednoczeniu podlega w 50% przekazaniu do budżetu. Dalsze 50% zjednoczenie przeznacza na uzupełnienie wpłaty z zysku przedsiębiorstw do budżetu oraz na zasilenie funduszy celowych zjednoczenia.

Pomimo ograniczeń w zakresie ustalania wysokości wpłat, zjednoczenia nadal odpowiedzialne są wobec budżetu za rozliczenie się z zysku przedsiębiorstw i w przypadku, gdy te nie są w stanie uiścić wpłaty w ustalonej wysokości, a nie uzyskały ulgi w tym zakresie³⁰, zjednoczenia zobowiązane są pokryć z własnych funduszy brakującą sumę.

²⁸ Uchwała Rady Ministrów z 9 XI 1970 r., op. cit.

²⁹ Por. Z. Fedorowicz, *Rentowność i rozliczenia z tytułu zysków w przedsiębiorstwach przemysłowych*, *Finanse* 1969, nr 1, s. 39 i nast.

³⁰ Przedsiębiorstwom mogą być przyznane ulgi w zakresie wpłat z zysku do budżetu na okres spłaty z zysku kredytu bankowego na inwestycje branżowe.

Tego rodzaju zasady muszą powodować różny zasięg odpowiedzialności podatkowej poszczególnych jednostek rozliczeń. Kombinat zgrupowany w zjednoczeniu występuje jedynie w roli płatnika, jego zadanie sprowadza się bowiem do rozliczania zysków zakładów kombinatu ze zjednoczenia. Natomiast zjednoczenie nie mieści się w tradycyjnym określeniu praw i obowiązków płatnika, ponosi bowiem w sposób pośredni, ale równocześnie i bezpośredni ciężar opodatkowania i wszelkie konsekwencje z tytułu odpowiedzialności podatkowej. Kwestia ta, jak dotychczas, nie znalazła odpowiedniego unormowania w dekreście o postępowaniu podatkowym i o zobowiązaniach podatkowych³¹. Gdybyśmy bowiem przyjęli, że (mamy do czynienia w pełni ze zjednoczeniem jako podatnikiem, powinien być w sposób jasny uregulowany regres, jaki może mieć zjednoczenie w stosunku do poszczególnych przedsiębiorstw w przypadku, gdy te z nie uzasadnionych przyczyn nie przekażą lub przekażą sumy mniejsze od ustalonych tytułem wpłaty z zysku.

Wydaje się, iż stosowany obecnie system rozliczeń przedsiębiorstw centralnych z budżetem z tytułu zysku ma wyraźnie, jak może nigdy przedtem, charakter rozliczeń podatkowych. Norma ustalona przez Ministra Finansów jest normą obligatoryjnie wiążącą przedsiębiorstwa³².

W przemyśle terenowym zasady podziału zysku przedsiębiorstw i zjednoczeń są podobne³³. Przedsiębiorstwa terenowe zobowiązane są obecnie także do wpłat z tytułu oprocentowania środków trwałych. Wpłaty z zysku do budżetu mają jednakże nadal charakter bezpośredni. Wysokość stawki wpłat dla przedsiębiorstw przemysłowych ustala Minister Finansów, a nie tabela, jak to miało miejsce poprzednio. Ze względu na oparcie wymiaru wpłat na stawkach normatywnych podatkowy charakter wpłat z zysku przedsiębiorstw terenowych został utrzymany.

Oprócz przychodu i dochodu przedsiębiorstw państwowych opodatkowaniu podlega także ich majątek. Celowi temu służą dwa obciążenia: oprocentowanie środków trwałych oraz podatek od nieruchomości. Pierwsze z nich, wprowadzone po raz pierwszy w 1965 r., objęło obecnie swym zasięgiem większość przedsiębiorstw państwowych³⁴. Intencją wprowadzenia zasady oprocentowania majątku trwałego przedsiębiorstw nie były jednak motywacje fiskalne, lecz chęć zwiększenia gospodarności przedsiębiorstw na odcinku racjonalnego wykorzystania posiadanych środ-

³¹ Patrz szerzej M. Gintowt-Jankowicz, *Zakres mocy obowiązującej dekretu o zobowiązaniach podatkowych*, RPEiS 1968, nr 2.

³² Por. J. Wierzbicki, *Wynik finansowy a rozliczenia przedsiębiorstw przemysłowych z budżetem państwa*, w: *Wynik finansowy przedsiębiorstwa*, Warszawa 170, s. 104 - 105.

³³ Uchwała Rady Ministrów z 9 XI 1970 r., op. cit.

³⁴ Uchwała Rady Ministrów z 9 XI 1970 r. w sprawie oprocentowania środków trwałych przedsiębiorstw państwowych (M. P. nr 40, poz. 295).

ków trwałych³⁵. Bodźcowe działanie oprocentowania powiązane zostało z systemem realizacji i finansowania inwestycji. Zakładano, że oprocentowanie powinno znaleźć odzwierciedlenie w rozważnym podejmowaniu decyzji inwestycyjnych przez przedsiębiorstwa, lepszym wykorzystywaniu posiadanego zasobu środków trwałych oraz wyzbywaniu się tych środków, skoro stają się one niepotrzebne. W tym celu postanowiono posłużyć się konstrukcją podatkową³⁶.

Poprzez zastosowanie formy podatkowej przedsiębiorstwo zainteresowane maksymalizacją rentowności (z punktu widzenia funduszu zakładowego) oraz maksymalizacją kwoty zysku (z punktu widzenia zwiększania rozmiarów środków na fundusze pozostające w jego dyspozycji) będzie podejmowało przede wszystkim takie inwestycje, które będą stwarzały możliwości uzyskania ponadplanowego zysku. Opodatkowanie środków trwałych znacznie tendencją tę wzmocni, głównie przez fakt, że będzie ono działać podobnie, jak działają koszty stałe na wzrost zysku. Akumulacja zrealizowana ponad założenia planowe, przy zmniejszonej w stosunku do planu wysokości opodatkowania środków trwałych, dzięki upłynnieniu zbędnych maszyn i urządzeń automatycznie powiększy zysk ponadplanowy w wyższym stopniu niż akumulację. Ponadto, poprzez lepsze niż planowane wykorzystanie środków trwałych i dzięki temu ograniczenie zaplanowanych inwestycji, a także dzięki obniżeniu ich kosztów, udział kwoty oprocentowania środków trwałych w akumulacji w roku następnym będzie niższy niż w roku poprzednim.

Intencją twórców przyjętego rozwiązania było uniknięcie jakichkolwiek reperkusji w dziedzinie cen. Dlatego też wybrano konstrukcję podatku majątkowego, który nie jest wliczony do kosztów własnych i tym samym nie stwarza, w warunkach przyjętego u nas systemu ustalania cen, podstaw do ich podwyższania. Równocześnie zastosowano liczne zwolnienia wszędzie tam, gdzie oprocentowanie mogłoby powodować powstanie lub pogłębienie deficytowości w skali zjednoczenia. Ponadto oddziaływanie ma miejsce poprzez zwrot części rzeczywiście naliczonego oprocentowania (do 75%) w przypadku, gdy przedsiębiorstwo osiągnie projektowaną zdolność produkcyjną oddawanego do eksploatacji zadania inwestycyjnego w ustalonym lub skróconym, terminie.

Podatkowy charakter oprocentowania środków trwałych przedsiębiorstw nie budzi na ogół wątpliwości³⁷. Podatek ten funkcjonuje zupeł-

³⁵ Por. szerzej M. Weralski, *Oprocentowanie środków trwałych jako instytucja socjalistycznego prawa finansowego*, *Studia Prawnicze* 1970, nr 23.

³⁶ W literaturze podkreśla się, iż tylko „wzgląd na prawidłowość rachunku ekonomicznego i na rozszerzenie zasięgu bodźców materialnego oddziaływania na gospodarkę środkami produkcji czy funduszami przedsiębiorstw jest powodem zachowania tradycyjnej nazwy procentu” — por. J. Wierzbicki, *Kierunki przebudowy...*, op. cit., s. 138.

³⁷ W literaturze finansowej głoszono również koncepcję oprocentowania jako

nie niezależnie od ponoszonych przez przedsiębiorstwa kosztów kapitałowych (oprocentowanie kredytów bankowych i odpisy amortyzacyjne). Ponieważ jest on obciążeniem zysku przedsiębiorstw należy go uznać za nominalny podatek majątkowy, będący szczególną formą opodatkowania dochodów.

Za nominalny podatek majątkowy³⁸, stanowiący wstępne opodatkowanie przychodów pochodzących z określonego źródła (np. nieruchomości³⁹), uznaje się również podatek od nieruchomości⁴⁰. Teza ta wydaje się bezsporna jedynie z punktu widzenia źródła podatku, którego nałożenie nie pociąga za sobą zmniejszenia substancji majątkowej, będącej w posiadaniu płatnika, lecz powoduje odpowiednie zmniejszenie rozporządzalnych zasobów finansowych, reprezentujących w ostatecznym rachunku dochód (zysk) z przedsiębiorstwa⁴¹. Natomiast z punktu widzenia przedmiotu podatkowego, podatek od nieruchomości nie wynajętych i nie wydzierżawionych, a przeznaczonych na cele użytkowe i pozostające w użytkowaniu podmiotów gospodarki społecznej, jest niewątpliwie podatkiem majątkowym, którego wymiar nawiązuje do pełnej wartości budynku, będącej podstawą amortyzacji.

Nie można zatem zgodzić się z twierdzeniami niektórych autorów⁴², według których podatek od nieruchomości, podobnie jak podatek obrotowy i gruntowy, jest cząstkowym podatkiem przychodowym i stanowi pierwszy szczebel opodatkowania dochodów z nieruchomości⁴³. Zjawiskiem, z którym ustawodawca łączy powstanie w tym zakresie obowiązku podatkowego jest nieruchomość jako wartość majątkowa, a nie przychody uzyskiwane z tej nieruchomości. Te ostatnie, tylko w pewnym zakresie stanowią podstawę wymiaru podatku. W odniesieniu do przedsiębiorstw państwowych, które z reguły korzystają we własnym zakresie z posiadanych nieruchomości i w sensie podatkowym nie uzyskują z nich przychodów, podatek od nieruchomości jest klasycznym podatkiem majątkowym o charakterze nominalnym i jednoszczebłowym.

Opodatkowaniu podlegają również niektóre wydatki przedsiębiorstw państwowych. Odnosi się to szczególnie do opłacanych przez przedsię-

efektywnie funkcjonującej ceny kapitału: P. Sulmicki, *Rola procentu w gospodarowaniu majątkiem społecznym*, *Finanse* 1963 nr 3, s. 28 - 30, oraz koncepcję oprocentowania jako czynszu dzierżawnego: A. Wernik, W. Zasada, *Oprocentowanie środków trwałych a zyski i ceny w przemyśle*, *Wiadomości NBP* 1966, nr 10, s. 399.

³⁸ J. Wierzbiński, *Budżety...*, op. cit., s. 205.

³⁹ M. Weralski, *Kierunki reformy...*, op. cit., s. 249.

⁴⁰ Dekret z 20 V 1955 r. o podatkach i opłatach terenowych (Dz. U. nr 21, poz. 136, z późniejszymi zmianami).

⁴¹ H. Sochacka-Krysiakowa, *Zagadnienia podziału akumulacji finansowej przemysłu spółdzielczego*, Warszawa 1966, s. 233.

⁴² J. Jaśkiewicz, Z. Jaśkiewicz, *Polski system finansów publicznych*, Warszawa 1966, s. 83 - 84.

⁴³ Drugim szczeblem — w myśl tej koncepcji — jest podatek dochodowy.

biorstwa i zaliczanych w ich koszty składek na ubezpieczenia społeczne. Z prawnofinansowego punktu widzenia składka na ubezpieczenie społeczne jest to „świadczenie pieniężne ogólne, zasadnicze, bezzwrotne i nieodpłatne, służące do pokrycia kosztów ubezpieczeń społecznych, jednostronnie przez państwo ustalane i pobierane od zakładów pracy z tytułu zatrudnienia pracownika”⁴⁴. Porównując tę definicję z definicją podatku niewiele znajdziemy cech, które by wyraźnie odróżniały te świadczenia⁴⁵.

Podatkowa forma opłacania składek na ubezpieczenia społeczne sprzyjać ma realizacji funkcji fiskalnych i pozafiskalnych. Zasadniczym celem opłacania składek jest partycypowanie przedsiębiorstw w wydatkach ponoszonych przez budżet państwa, które mają zrównoważyć, niezależnie od wynagrodzenia, część utraconej zdolności do pracy, możliwości zarobkowych, utraconego zdrowia itp. W tym celu niezbędne jest dokonywanie odpowiednich wpłat zasilających scentralizowane fundusze pieniężne. W warunkach braku bezpośredniego związku pomiędzy wpłatą składki ubezpieczeniowej a wypłatą świadczenia ubezpieczeniowego, forma podatkowa składek jest jak najbardziej uzasadniona. Sprzyja ona realizacji alimentacyjnych funkcji przedsiębiorstw wobec budżetu państwa i funduszu emerytalnego⁴⁶.

Zakres świadczeń podatkowych przedsiębiorstw państwowych jest szeroki. Świadczenia te zabezpieczają nie tylko podstawową część wpływów budżetowych, ale jednocześnie służą regulacyjnemu oddziaływaniu, poprzez budżet, na gospodarkę finansową przedsiębiorstw. Celowi temu służą także wypłaty z budżetu na rzecz przedsiębiorstw. Aktualnie występują one w formie dotacji przedmiotowych oraz ujemnych różnic budżetowych.

Nowe zasady systemu finansowego przedsiębiorstw przewidują znaczne ograniczenie budżetowego finansowania przedsiębiorstw⁴⁷. W zasadzie wyeliminowane zostały już dotacje podmiotowe udzielane z budżetu na pokrycie straty bilansowej przedsiębiorstw⁴⁸. Nadal stosowane

⁴⁴ *Prawo finansowe*, pod red. Ł. Kurowskiego, Warszawa 19/55, s. 423.

⁴⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Formy finansowania ubezpieczeń społecznych*, Zeszyty Naukowe UŁ, Łódź 1967, seria I, zeszyt 52, s. 98.

⁴⁶ Ustawa z 23 I 1968 r. o Funduszu Emerytalnym, (Dz. U. nr 3, poz. 7).

⁴⁷ M. W., *Zalożenia nowego systemu finansowego przedsiębiorstw przemysłowych*, Finanse 1970, nr 12, s. 6.

⁴⁸ W nowym systemie przyjęto „zasadę pokrywania z funduszu rezerwowego (funduszu środków obrotowych) strat przedsiębiorstw deficytowych oraz kwot należnych odpisów na fundusze i inne odpisy z zysku przedsiębiorstw deficytowych i niskorentownych” — por. § 1 pkt 3 uchwały Rady Ministrów z 9 II 1971 r. w sprawie zmiany zasad gospodarki finansowej państwowych przedsiębiorstw, kombinatów i zjednoczeń (M. P. nr 10, poz. 66). Wydaje się, iż w razie braku funduszu — pokrycie potrzeb finansowych przedsiębiorstw deficytowych musi nastąpić z dotacji budżetowej, bądź też doprowadzi się do likwidacji przedsiębiorstwa.

będą natomiast dotacje przedmiotowe (z budżetu centralnego), które pokrywają przedsiębiorstwom różnice pomiędzy ceną fabryczną (wyższą) a ceną zbytu (niższą)⁴⁹. Przewiduje się, iż wyrównywanie tych różnic należy traktować jako zjawisko przejściowe⁵⁰. Stąd też dotacje powinny być w kolejnych latach ograniczane, co powinno skłaniać przedsiębiorstwa do obniżki kosztów, a zjednoczenia do prawidłowego rozmieszczenia produkcji pomiędzy podległymi zakładami. Niemniej w zakresie niektórych artykułów konsumpcyjnych pierwszej potrzeby zachodzi nadal, ze względów społecznych (uwzględnienie sytuacji ekonomicznej ludności mniej zarabiającej), konieczność stosowania dotacji przedmiotowych, ponieważ ceny zbytu nie we wszystkich przypadkach zapewniają producentom możliwość pokrycia kosztów i odpowiedniej marży zysku.

Pewne analogie z dotacjami przedmiotowymi wykazuje finansowanie przedsiębiorstw w formie ujemnych różnic budżetowych. Są one również dopłatami do cen zbytu określonego wyrobu, a z racji ich związku z obrotem określonymi artykułami, mają także charakter przedmiotowy. Pomiędzy dotacjami przedmiotowymi a ujemnymi różnicami budżetowymi zachodzą jednak istotne różnice⁵¹. Pierwsze z reguły dotyczą całości obrotów danym wyrobem, natomiast drugie stanowią dopłatę tylko do części obrotu wyrobem sprzedawanym różnym odbiorcom po różnych cenach. Poza tym, dotacja przedmiotowa uzupełnia dochody ze sprzedaży danego wyrobu do poziomu wynikającego z ustalonej ceny dla dostawcy, natomiast ujemna różnica budżetowa wyrównuje różnicę między niższą a wyższą ceną zbytu tego samego wyrobu, a zatem wyrównuje ona dochody ze sprzedaży do poziomu wyższej ceny dla odbiorcy.

Celem pokrywania ujemnych różnic budżetowych jest uniezależnienie od kierunków sprzedaży wielkości, stanowiącej podstawę oceny działalności przedsiębiorstw i w związku z tym tworzenia funduszy o charakterze bodźcowym. Przy produkcji deficytowej ujemne różnice budżetowe pokrywają część deficytu wynikającą z różnic cen, natomiast część deficytu związana z różnicą między wyższą ceną zbytu a ceną fabryczną jest pokrywana przy pomocy dotacji przedmiotowej. Ujemne różnice budżetowe są więc w tym przypadku instrumentem uniezależnienia wielkości straty od zróżnicowanych cen zbytu.

III

Regulacyjną funkcję w systemie finansowym przedsiębiorstw spełniają nie tylko powiązania podatkowo-dotacyjne. Specjalną rolę odgrywają także regulacje dokonywane wewnątrz systemu finansowego przed-

⁴⁹ Uchwała Rady Ministrów z 25 XI 1970 r. w sprawie dotacji przedmiotowych (M. P. nr 40, poz. 302).

⁵⁰ Por. M. W., *Założenia nowego systemu ...*, op. cit., s. 6.

⁵¹ Por. I. Bolkowiak, op. cit., s. 67 i nast.

siębiorstw. Regulacje te dotyczą rozliczeń wynikających ze stosowania wyrównawczego systemu cen, tworzenia funduszy celowych zjednoczenia oraz gospodarki środkami obrotowymi przedsiębiorstw.

System wyrównawczy cen może być stosowany przez zjednoczenia dla wyrównania obiektywnych różnic w warunkach produkcji poszczególnych przedsiębiorstw, powodujących znaczną i trwałą rozpiętość jednostkowych kosztów własnych produkcji określonych artykułów. Zjednoczenia prowadzą specjalne rachunki wyrównawcze, na które przedsiębiorstwa przekazują nadwyżki, uzyskane z tytułu niższych kosztów od przewidzianych w obowiązującej kalkulacji cen fabrycznych. W stosunku do przedsiębiorstw ponoszących z tego tytułu stratę następuje wyrównanie niedoboru, przez co stają się one rentowne i tworzy się ponownie pula do dalszych rozliczeń ostatecznych z budżetem.

Z intencji kompensacyjny i wewnętrzny charakter mają również wpłaty systemowe przedsiębiorstw na rzecz funduszy celowych jednostek nadrzędnych (zjednoczenia, kombinaty). Obejmują one rozliczenia z tytułu amortyzacji środków trwałych, gromadzonej w części na funduszu inwestycyjnym zjednoczenia (kombinatu) lub na terenowym funduszu inwestycyjnym (w dyspozycji prezydium rady narodowej)⁵². Nadwyżki amortyzacji zgromadzonej na tych funduszach mogą być przejmowane przez ministra finansów do budżetu centralnego. Ponadto dokonywane są wpłaty na tworzenie funduszy: postępu techniczno-ekonomicznego, nowych uruchomień, przedsięwzięć gospodarczych, branży, administracyjnego (rachunku kosztów utrzymania centrali zjednoczenia). Wysokość odpisów na poszczególne fundusze ustalają zjednoczenia (prezydium rad narodowych) na podstawie obowiązujących w tym zakresie przepisów prawnych i w ramach zbiorczych norm ustalonych dla zjednoczenia przez ministra finansów. Wewnętrzny charakter mają także rozliczenia nadwyżek i niedoborów środków obrotowych przedsiębiorstw, rozliczanych w ramach zjednoczenia, a okresowo także i z budżetem.

Określenie charakteru prawnego regulacji dokonywanych wewnątrz systemu finansowego przedsiębiorstw nie jest proste. Niektóre z wpłat⁵³, podobnie jak podatki są wpłatami pieniężnymi, przymusowymi, bezzwrotnymi i w zasadzie nieekwiwalentnymi⁵⁴, jednakże w przeciwieństwie do podatków, (nie są ustalone w sposób jednolity dla wszystkich jednostek, a indywidualnie w odniesieniu do poszczególnych przedsiębiorstw.

⁵² Uchwała Rady Ministrów z 10 III 1972 r. w sprawie zasad finansowania inwestycji i remontów w jednostkach państwowych w 1972 r. (M. P. nr 23, poz. 132).

⁵³ Np. wpłaty części amortyzacji określane są w literaturze jako forma zbliżona do opodatkowania składników majątkowych przedsiębiorstwa (J. Wierzbicki, *Budżety terenowe ...*, op. cit., s. 205). Wpłaty na fundusz postępu techniczno-ekonomicznego przyrównuje się niekiedy do podatku obrotowego; L. Kurowski, *Kilka słów o akumulacji finansowej w gospodarce socjalistycznej*, Roczniki Ekonomiczne PTE, t. XX, Poznań 1968, s. 12.

⁵⁴ Nie przeczy temu fakt ewentualnego „zwrotu” tych środków w postaci do-

Charakteryzuje je zatem brak ogólności, odróżniający świadczenia podatkowe od indywidualnych wpłat planowych przedsiębiorstw⁵⁵.

W przeciwieństwie do powiązań podatkowych, które występują z założenia jako świadczenia na rzecz budżetu, wpłaty systemowe przedsiębiorstw odnoszone są przede wszystkim na rzecz jednostek nadrzędnych, dlatego też niekiedy określa się je mianem „podatków pozabudżetowych”⁵⁶. Jeżeli nawet występuje przejęcie dodatniego salda środków finansowych zjednoczeń na rzecz budżetu, to nie jest ono powodowane względami finansowymi, co z natury rzeczy w większym czy mniejszym stopniu, zawsze jednak stanowi jeden z motywów opodatkowania. Z budżetu finansowane są w zamian niedobory poniesione z tego samego tytułu, co wskazuje na ściśle organiczne powiązania, jakie zachodzą pomiędzy systemem finansowym przedsiębiorstw państwowych i systemem budżetowym państwa. Regulacja wypływa z konieczności dokonania korekty w działaniu i proporcjach ustalonych w stosunku do zdecentralizowanej gospodarki finansowej przedsiębiorstw.

Wszystkie regulacje tego typu mają charakter wiązany — kompensacyjny, polegający na zabranii nadmiaru środków powstających w jednych przedsiębiorstwach i pokryciu niedoborów powstających w innych przedsiębiorstwach. Rozliczenia te stanowią jednocześnie o poszerzeniu zakresu powiązań przedsiębiorstw i wykształceniu charakterystycznych dla gospodarki socjalistycznej nowych, wewnątrzbranżowych form powiązań przedsiębiorstw. Rozliczenia te zmniejszają zakres redystrybucji budżetowej, przyczyniając się tym samym do zwiększenia redystrybucji na szczeblu branży, co zgodne jest z założeniami systemowymi.

IV

W grupie powiązań regulacyjno-porządkowych najbardziej sporny jest charakter prawnofinansowy składek na ubezpieczenia majątkowe. W literaturze finansowej bliższe określenie charakteru prawnego składek ubezpieczeniowych sprowadza się zwykle do przyrównywania ich do innych form rozliczeń, a w szczególności do podatku⁵⁷ lub opłaty⁵⁸, niekiedy także do ceny⁵⁹.

tacji, subwencji czy pożyczek udzielanych z poszczególnych funduszy celowych zjednoczenia, ponieważ nie zachodzi bezpośredni związek między świadczeniami przedsiębiorstw na rzecz konkretnego funduszu a ewentualną wypłatą środków z tego funduszu na rzecz danego przedsiębiorstwa.

⁵⁵ Por. szerzej J. Wierzbicki, *Wynik finansowy...*, op. cit., s. 103 i nast.

⁵⁶ J. Jaśkiewicz, Z. Jaśkiewicz, op. cit., s. 229.

⁵⁷ Por. M. Weralski, *Podatkowe elementy ubezpieczeń gospodarczych w Polsce*, *Finanse* 1962, nr 8.

⁵⁸ Por. L. Adam, *Uwagi o finansach ubezpieczeń gospodarczych w Polsce Ludowej*, *Roczniki Ekonomiczne PTE*, Poznań 1968, t. XX, s. 99.

⁵⁹ Por. J. Szpunar, *Podatkowe elementy w ubezpieczeniach*, *RPEiS* 1967, nr 1, s. 185 - 186, 190 - 191.

Z punktu widzenia systemu finansowego przedsiębiorstw biorących udział w ubezpieczeniu, składka zbliża się swym charakterem do wpłat na fundusz rezerwowy, z tym iż zasięg ubezpieczeniowego funduszu jest nieporównywalnie szerszy niż funduszy tworzonych na szczeblu przedsiębiorstw i zjednoczeń, co daje im lepszą gwarancję otrzymania odszkodowania. Ryzyko zostało rozłożone pomiędzy duży krąg podmiotów gospodarujących i to w pierwszym rzędzie stanowi o potrzebie ubezpieczenia. Dlatego też niekiedy w literaturze przyjmuje się, iż składka ubezpieczeniowa odpowiada swym charakterem innym rodzajom świadczeń, które nazwano systemowymi⁶⁰.

Wydaje się, że przyrównywanie składek ubezpieczeniowych do wpłat systemowych jest znacznie bardziej trafne niż inne określenia, jednakże z drugiej strony — przy przyjęciu, że wpłaty systemowe przedsiębiorstw to takie, które wynikają z obowiązującego systemu i mają charakter rozliczeń wewnętrznych, składki ubezpieczeniowe nie będą mieściły się w tej grupie. Z założenia składki te stanowią natomiast regulację zobowiązań ubezpieczających się przedsiębiorstw wobec aparatu ubezpieczeniowego. W przypadku ubezpieczeń dobrowolnych, przeważających w systemie ubezpieczeniowej ochrony własności państwowej⁶¹, nieuiszczanie składek powoduje brak ochrony ubezpieczeniowej. Regulacyjno-porządkowy charakter składek nie zmienia się także wobec faktu występowania ubezpieczeń obowiązkowych, jest to bowiem usankcjonowanie wyboru ubezpieczeniowej, a nie pozaubezpieczeniowej metody ochrony własności państwowej.

Podobny charakter prawny mają również zwykle odsetki bankowe⁶² oraz odsetki od pożyczek zjednoczeń. Opłacanie ich związane jest z regulacją zobowiązań przedsiębiorstw w zakresie zaciągniętych kredytów bankowych i pożyczek zjednoczeń. Oprocentowanie stanowi w tych przypadkach immanentną część zaciągniętych zobowiązań przedsiębiorstw.

Inne motywy leżą u podstaw pobierania podwyższonych i karnych odsetek bankowych, odsetek za zwłokę od należności budżetowych⁶³ oraz kar umownych⁶⁴. Są to z założenia wpłaty o charakterze sankcyj-

⁶⁰ N. Gajl, op. cit., s. 405.

⁶¹ Por. S. Dmochowski, *Ubezpieczenie mienia państwowego w gospodarce planowej*, Warszawa 1966, s. 116 i nast.

⁶² Zarządzenie Ministra Finansów z 18 VII 1969 r. w sprawie odsetek bankowych od kredytów i środków pieniężnych jednostek gospodarki uspołecznionej (M. P. nr 32, poz. 241 z 1969 r., zmiana: M. P. nr 57, poz. 370 z roku 1971).

⁶³ Zarządzenie Ministra Finansów z 29 VII 1961 r. w sprawie wysokości i zasad obliczania odsetek za zwłokę od zaległości budżetowych należnych od jednostek gospodarki uspołecznionej (M. P. nr 63, poz. 274 z 1961 r.).

⁶⁴ Zarządzenie Przewodniczącego Komisji Planowania przy Radzie Ministrów z 7 X 1966 r. w sprawie ogólnych warunków umów sprzedaży oraz umów dostawy w obrocie krajowym pomiędzy jednostkami gospodarki uspołecznionej (M. P. nr 57, poz. 276).

nym, stanowiące nadbudowę nad regulacją różnych zobowiązań przedsiębiorstw. Wreszcie wpłaty z tytułu należności przedawnionych i prekludowanych⁶⁵ mają z założenia na celu przesunięcie tej części środków pieniężnych przedsiębiorstw, które powinny być przekazane innym podmiotom, ale ze względu na upływ terminów pozostają w przedsiębiorstwie i bezpodstawnie zwiększają jego przychody. Cel regulacji jest więc porządkowy.

Z intencji regulacyjno-porządkowy charakter mają także wpłaty przedsiębiorstw z tytułu zysku niezależnego i nieprawidłowego, przekazywane do budżetu i zjednoczenia. Wpłaty te są wynikiem obowiązującego systemu finansowego przedsiębiorstw i swoimi charakterem zbliżają się wyraźnie do rozliczeń systemowych. Jednakże ich głównym zadaniem jest regulacja o charakterze porządkowym, a w obecnym systemie także o charakterze sankcyjnym⁶⁶. Mamy w tym zakresie do czynienia z uzupełniającym działaniem powiązań porządkowych w odniesieniu do rozliczeń systemowych.

V

Powiązania finansowe przedsiębiorstw państwowych realizowane są w różnych formach prawnych. W zdecydowanej większości przypadków forma prawna rozliczeń zależy od podmiotu, z którym łączą się przedsiębiorstwa. Powiązania podatkowo-dotacyjne odnoszą się z reguły do rozliczeń przedsiębiorstw z budżetem państwa. Z jednostkami nadrzędnymi łączą się przedsiębiorstwa zwykle w formie rozliczeń systemowych. Natomiast powiązania regulacyjno-porządkowe, ze względu na swe przeznaczenie i charakter, mają miejsce z wieloma podmiotami, wśród których znajdują się nie tylko budżet i jednostki nadrzędne, lecz także inne podmioty (banki, PZU, inne przedsiębiorstwa).

Podniesione wyżej zależności nie są przypadkowe. Powiązania podatkowe, ze względu na swą ogólność, stanowią o jedności polityki budżetowej wobec przedsiębiorstw. Podatki są skutecznym instrumentem gromadzenia dochodów budżetowych, a jednocześnie umożliwiają wpływ budżetu na pewne dziedziny gospodarki finansowej przedsiębiorstw. Niemniej istotną rolę odgrywają formy finansowania przedsiębiorstw z budżetu w postaci dotacji. Stanowią one nie tylko o uzupełnieniu środków własnych przedsiębiorstw, lecz także o wyrównaniu skutków zróżnicowania cen w gospodarce socjalistycznej oraz o przedmiotowo wyznaczonym kierunku finansowania danego zadania.

⁶⁵ Uchwała Rady Ministrów z 21 IV 1972 r. w sprawie obowiązku, zasad i trybu rozliczeń z budżetem Państwa kwot pochodzących z przedawnionych roszczeń pieniężnych przez niektóre jednostki państwowe (M. P. nr 26, poz. 145).

⁶⁶ Por. T. Szmigielski, *Podział zysku i fundusze w nowym systemie finansowania przemysłu*, *Finanse* 1970, nr 2, s. 18.

Rozliczenia systemowe mają na celu bardziej zindywidualizowane oddziaływanie na gospodarkę finansową przedsiębiorstw zgodnie z ich interesami, a jednocześnie interesem całej branży. Stanowi to niejako o korekcie rozliczeń podatkowo-dotacyjnych. Przesunięcia środków pomiędzy przedsiębiorstwami mają nadto wyraźny charakter rozliczeń kompensacyjnych, którego w większości i w równie silnym stopniu nie mają rozliczenia podatkowo-dotacyjne.

W związku z przeniesieniem w znacznej części ciężaru finansowania przedsiębiorstw na szczebel branży, rozliczenia z budżetem stają się mniej liczne, co równocześnie zmniejsza stopień bezpośredniego oddziaływania budżetu na przedsiębiorstwa. Jedynie wtedy, gdy fundusze jednostek nadrzędnych okazują się niewystarczające, budżet wyrównuje powstałe niedobory. Stanowi to korektę rozliczeń systemowych branży. W ten sposób powiązania podatkowo-dotacyjne oraz systemowe wzajemnie się uzupełniają, stanowiąc dwuszczeblową konstrukcję nowoczesnego systemu powiązań finansowych.

LE CARACTÈRE JURIDIQUE DES LIENS FINANCIERS DES ENTREPRISES SOCIALISTES D'ETAT

R é s u m é

En refusant une division, appliquée dans la littérature mais déjà peu utile, des charges des entreprises en prestations d'impôt et non d'impôt l'auteur a accepté que dans les relations de l'économie socialiste, où des comptes réciproques des entreprises constituent un certain ensemble de liens servant à la réalisation des tâches de redistribution et de l'intervention, une diversité des formes juridiques des comptes résulte d'un choix conscient et des principes divers quant à la fonction de la forme donnée des liens. C'est de ce point de vue qu'on a divisé en trois groupes toutes les formes de liens.

On s'est accordé de désigner le premier groupe comme liens d'impôt et de dotation. En général ces liens concernent des comptes des entreprises avec le budget. Les liens d'impôt — à cause de son caractère général — constituent l'unité de la politique de budget envers les entreprises. Les impôts sont un instrument efficace pour ramasser des recettes de budget, et en même temps ils rendent possible l'influence du budget sur les certains domaines de l'économie financière des entreprises. Ce sont aussi les formes de financement des entreprises par le budget en guise de dotations budgétaires qui jouent un rôle essentiel. Elles décident non seulement de complément des propres moyens des entreprises, mais aussi d'un nivellement des conséquences de la différenciation des prix dans l'économie socialiste.

Le deuxième groupe comprend des liens de système, concernant des déplacements planifiés des moyens financiers entre divers groupes des entreprises liés entre eux, ce qui résulte des formes du groupement et du système financier en vigueur. Des comptes de système ont pour but une influence plus individualisée sur l'économie financière des entreprises. Cela décide en quelque sorte de la correction des comptes d'impôt et de dotation. En outre un déplacement de moyens entre

les entreprises possède un caractère net des comptes de compensation. Des comptes d'impôt et de dotation et encore de système se complètent réciproquement, constituant une construction moderne à deux grades du système des liens.

Dans le troisième groupe se trouvent des comptes liés à la régulation des obligations bilatérales des entreprises, ou bien à un certain arrangement (une correction) des comptes financiers de base.¹ On peut les désigner, d'une façon convenue, comme des liens de régulation — d'ordre. Elles décident du complément des formes de liens de base des entreprises et ont rapport aux diverses unités, avec lesquelles se joignent des entreprises.