

WOJCIECH ŁĄCZKOWSKI

ZMIANY SYSTEMU FINANSOWEGO PRZEDSIĘBIORSTW PAŃSTWOWYCH *

Sejm PRL uchwalił 31 I 1989 r. ustawę o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych¹ oraz ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych². Te dwie ustawy spowodowały, że zaczęto znów mówić o kolejnej reformie w systemie finansowym przedsiębiorstw państwowych. A więc te dwie sprawy: prawna regulacja gospodarki finansowej oraz opodatkowanie przedsiębiorstw państwowych powinny zostać podane krytycznej analizie.

I. Przed oceną wprowadzonych zmian w gospodarce finansowej przedsiębiorstw, należałoby postawić pytanie wstępne, które powinno wyprzedzać kolejne próby reformowania systemu finansowego przedsiębiorstw. Chodzi mianowicie o problem sensu istnienia odrębnej ustawy regulującej gospodarkę finansową przedsiębiorstw państwowych. Jest to problem zasadniczy, którego prawidłowe rozwiązanie — być może — uczyniłoby zbędnym dyskutowanie o szczegółach regulacji ustawowych w omawianym zakresie.

Postawienie takiego problemu uprawnione jest z co najmniej trzech powodów.

1. Po pierwsze należałoby zastanowić się nad jedną z przyczyn niewydajności wszystkich gospodarek opartych na własności państwowej. Staje się rzeczą coraz bardziej oczywistą, że jest to przyczyna strukturalna, wynikająca z próby dostosowania praktyki gospodarczej do sztucznego modelu, apriorycznie wymyślonego przez teoretyków ekonomii i polityki, modelu sięgającego swoimi korzeniami do archaicznych dziewnastowiecznych koncepcji. Próby analitycznych ocen tego modelu przeprowadzane wyłącznie na gruncie teorii ekonomicznych i doktryn polityczno-ustrojowych są na ogół jałowe naukowo, gdyż nie wychodzą poza

* Artykuł złożony w Redakcji wiosną 1989 r.

¹ Ustawa z 31 I 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych, Dz.U. nr 3, poz. 10.

² Ustawa z 31 I 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. nr 3, poz. 12.

granicę abstrakcji. Stąd słyszy się czasami głosy mówiące o słuszności teorii i o błędnej praktyce urzeczywistniającej tę teorię. Przypomina to kelsenowską ocenę socjalizmu charakteryzującego się paradoksalną sprzecznością pomiędzy niemal anarchiczną teorią a totalitarną praktyką. W istocie jednak z punktu widzenia gospodarczego ważny jest nie tyle totalitaryzm ekonomiczny, co nieefektywność gospodarcza. Trudno jest mieć zaufanie do doktryny, która weryfikowana przez praktykę gospodarczą, pomimo kilkudziesięciu lat ciągle ponawianych prób reformowania, nie potwierdziła walorów zapowiadanych przez twórców i późniejszych apologetów tej teorii. Nie ma żadnych racjonalnych powodów, aby twierdzić, że kolejna próba się powiedzie. Jak dotąd bowiem nigdzie się to nie udało i jest bardzo prawdopodobne, że dalsze poszukiwania metod, które mogłyby potwierdzić słuszność marksistowskiej teorii ekonomicznej — będą nadal pogłębiać kryzys i relatywnie cofać nas gospodarczo w porównaniu z innymi państwami naszego obszaru geograficzno-kulturowego, które oparły swój rozwój na zupełnie innych podstawach.

Wprawdzie ostatnia zmiana retoryki i — w znacznie skromniejszym stopniu — praktyki prawodawczej, odchodzi daleko od głoszonych dotychczas zasad ekonomii politycznej socjalizmu, powodując zaburzenia definicyjne, ale nadal utrzymuje się założenie, że system gospodarczy powinien być oparty przede wszystkim o przedsiębiorstwa państwowe. Przy tym założeniu wszelkie próby urynkowania gospodarki i przekształcenia jej w sprawny i efektywny mechanizm gospodarczy mogą okazać się wysiłkiem Syzyfa. W każdym razie brakuje w tym zakresie udanych przykładów, a kondycja społeczna i gospodarcza Polski powinna skłaniać raczej do korzystania z wypróbowanych wzorów, aniżeli do ryzykownego i kosztownego eksperymentowania.

Wszystko to prowadzi do wniosku, że pilniejsze i znacznie ważniejsze może się okazać opracowanie programu przejścia od gospodarki państwowej do innych form przedsiębiorczości, aniżeli kolejne próby poszukiwania nowych metod zarządzania przedsiębiorstwami państwowymi.

2. Drugim powodem, dla którego warto się zastanowić nad sensem istnienia ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw jest deklarowana w sferze politycznej i częściowo prawnej wola przekształcenia gospodarki polskiej w gospodarkę rynkową.

Skoro do tego celu ma rzeczywiście zmierzać polska gospodarka, to pierwszą i najważniejszą sprawą powinno być odstąpienie państwa od prób organizowania gospodarki, a w to miejsce podjęcie się jej ochrony.

Cechą gospodarki rynkowej jest bowiem swoboda gospodarcza wszystkich podmiotów występujących na rynku. Ograniczenie tej swobody w różnych państwach kształtuje się bardzo niejednolicie. Na ogół jednak obserwuje się zależność polegającą na tym, że im mniej tych ograniczeń, tym większa ekspansja i efektywność gospodarcza wywołana przez wyz-

wolenie większej przedsiębiorczości³. Niezbędny zakres tych ograniczeń dotyczy czterech następujących sfer:

a) ochrony rynku — chodzi tu przede wszystkim o silne prawo antymonopolowe

b) ochrony konsumenta — np. prawo do etykietowania towarów, o atestacji wyrobów przed dopuszczeniem ich do sprzedaży, o kontroli jakości itd.

c) ochrony środowiska — precyzyjne normy zawierające surowe sankcje za naruszanie i degradację środowiska naturalnego

d) ochrony pracownika — objętej odrębną dyscypliną prawa pracy.

Prawo, które wykracza poza wymienione sfery i wykorzystywane jest jako instrument organizowania procesów gospodarczych — zastępować zaczyna naturalne zjawiska rynkowe sztywnymi regułami ograniczającymi spontaniczną przedsiębiorczość i dążność do maksymalnej efektywności. Ustawodawstwo regulujące system finansowy przedsiębiorstw państwowych jest tego bardzo dobrym przykładem. Nakładając ograniczenia na przedsiębiorstwa państwowe niemal automatycznie wytrąca je z gry rynkowej. Istnienie więc takiego ustawodawstwa jest wyrazem niekonsekwencji prawodawcy. Z jednej bowiem strony zakłada się, że przedsiębiorstwa państwowe są zdolne konkurować skutecznie na rynku jako równorzędni partnerzy innych podmiotów gospodarczych, a z drugiej strony ogranicza się ich swobodę pozbawiając je niezbędnej dla gry rynkowej spontaniczności i operatywności.

3. Wreszcie po trzecie — sensowność konstruowania specjalnego systemu finansowego przedsiębiorstw państwowych, nawet przy założeniu, że mają one stanowić dominującą formę własności, kwestionowana być może wymogami racjonalności decyzji. Cała teoria podejmowania decyzji odnosi się do procesów, które przebiegają autonomicznie u decydenta. Jeżeli te procesy kształtowane są z zewnątrz przy pomocy normy prawnej — to w zakresie objętym ingerencją przerwany zostaje najcenniejszy rodzaj motywacji wynikający z własnej przedsiębiorczości zmierzającej do osiągnięcia najwyższego wyniku. Poza tym ingerencja państwa w procesy gospodarcze poprzedzająca wynik finansowy i wymuszająca treść decyzji, zabija u decydenta poczucie odpowiedzialności za rezultaty swojej działalności.

Zasygnalizowane wyżej problemy powodują, że pytanie: jak ma wyglądać prawo regulujące wewnętrzną gospodarkę finansową przedsiębiorstw państwowych, powinno być poprzedzane pytaniem: czy takie prawo jest rzeczywiście potrzebne. Taka kolejność jest koniecznym, lo-

³ Zjawiska te są szeroko opisywane przez tak prominentnych autorów, jak np.: Milton i Friedman, *Free to Choose. A personal statement*, tłumaczenie polskie w tzw. drugim obiegu, Warszawa 1985; Guy Sorman, *La solution liberale*, tłum. polskie jw.; Friedrich August Hayek, *The Road to Serfdom*, Wektory 1988.

gicznym procesem rozumowania, które powinien przeprowadzić ustawodawca. Na nim też spoczywałby ciężar dowodu, że obstawanie przy przedsiębiorczości państwowej ma, mimo dotychczasowych doświadczeń, dawać lepsze rezultaty ekonomiczne, niż sprawdzone już gdzie indziej systemy gospodarcze.

Pomimo, że tego nie zrobiono, a nawet nie podjęto w tym kierunku chociażby najmniejszych prób, postaram się — w sprzeczności z przytoczonym tokiem rozumowania — poddać ocenie cytowaną ustawę z 31 I 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw.

Ustawa zastąpiła dawną ustawę z 26 II 1982 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych. Obecne przepisy regulują przede wszystkim tworzenie i funkcjonowanie nowych funduszy: funduszu założycielskiego i funduszu przedsiębiorstwa. W związku z utworzeniem funduszu założycielskiego ustawa wprowadza nowy podatek eufemistycznie nazwany dywidendą. Ustawa zawiera również generalne postanowienia o prowadzeniu rachunkowości i o weryfikacji rocznego bilansu. Ważne są także nowe uprawnienia Skarbu Państwa.

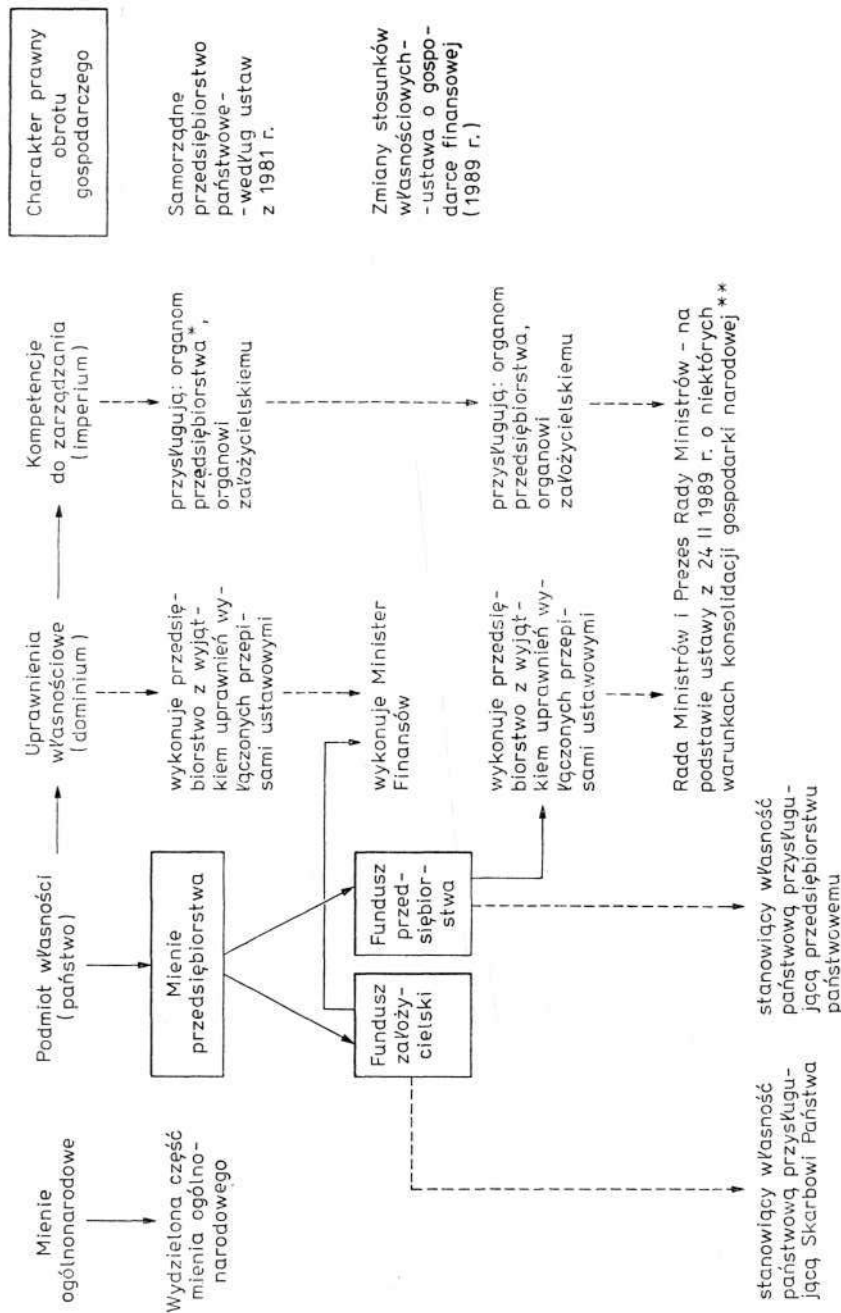
Nie powtarzając szczegółów, na ogół bardzo technicznych rozwiązań ustawy, która precyzyjnie określa sposób tworzenia i gospodarowania funduszami, metody obliczania i poboru dywidendy, zasad rachunkowości itd., warto porównać ją z poprzednimi regulacjami z punktu widzenia samodzielności przedsiębiorstwa państwowego. Wbrew pozorom porównanie takie wypada na niekorzyść nowej ustawy⁴. Pokazuje to schemat.

Górna połowa schematu dotyczy stanu obowiązującego przed 1 I 1989 r., dolna pokazuje zmiany wprowadzone ustawą z 31 I 1989 r.

Zmiany te polegają przede wszystkim na oddzieleniu od mienia, którym dotychczas zawiadywało przedsiębiorstwo państwowe, funduszu założycielskiego stanowiącego własność państwową przysługującą Skarbowi Państwa. Tylko pozostała część mienia, odpowiadająca tzw. funduszowi przedsiębiorstwa przysługuje obecnie przedsiębiorstwu państwowemu. Dalsze kolumny schematu pokazują zmiany w sferze uprawnień własnościowych (*dominium*) oraz w sferze kompetencji do zarządzania (*imperium*). W obydwu tych sferach także nastąpiło ograniczenie dotychczasowych uprawnień przedsiębiorstw państwowych na rzecz organów centralnych głównie Ministra Finansów. Istniejąca już wcześniej dwutorowość zarządzania przedsiębiorstwem uległa dalszemu pogłębieniu. Jest to rezultatem podziału mienia przedsiębiorstwa na dwie części. Spowodowało to także zmiany formy, w jakiej funkcjonuje przedsiębiorstwo państwowe. Dotychczas formalnie samorządne przedsiębiorstwo państwowe przekształciło się w swoistą „spółkę” Skarbu Państwa i przedsiębiorstwa państwowego. Swoistość tej „spółki” polega na tym, że brakuje w niej

⁴ Pomijam już to, że ustawa podtrzymuje coraz częściej powtarzającą się praktykę łamiącą zasadę *lex retro non agit*. Ustawa działa wstecz od 1 I 1989 r.

STOSUNKI WŁASNOŚCIOWE PRZEDSIĘBIORSTW PAŃSTWOWYCH



Charakter prawny obrotu gospodarczego

Samorządne przedsiębiorstwo państwowe - według ustaw z 1981 r.

Zmiany stosunków własnościowych - ustawa o gospodarce finansowej (1989 r.)

* Zmiany ustawy o przedsiębiorstwach państwowych i praktyka doprowadziły do dwutorowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem. ** Na skutek dalszych zmian przepisów prawnych pogłębiła się wielotorowość zarządzania przedsiębiorstwem państwowym.

woli przedsiębiorstwa do uczestnictwa, jako jednego ze „wspólników”. Natomiast jednostronna wola drugiego (Skarbu Państwa) powoduje, że pomiędzy „wspólnikami” zawiązuje się typowy stosunek publiczno-prawny nie mający żadnego związku z kodeksem handlowym. W tej sytuacji wpłata, jaką zobowiązane jest uiszczać przedsiębiorstwo Skarbowi Państwa wbrew nazwie nie stanowi dywidendy, lecz jest typową daniną publiczną.

Reasumując można stwierdzić, że ustawa z 31 I 1989 r. w porównaniu z poprzednio obowiązującymi przepisami stanowi dalsze ograniczenie zakresu swobody przedsiębiorstwa państwowego. Można to ocenić, jako regres na drodze do urynkowienia gospodarki, wymagającego przecież powiększania samodzielności wszystkich uczestników rynku.

II. Drugim elementem systemu finansowego przedsiębiorstw państwowych jest opodatkowanie tych przedsiębiorstw.

Ustawy z 31 I 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych nie można tu rozważać w izolacji od innych form podatkowych obciążających przedsiębiorstwa państwowe. Co więcej — dużym błędem metodologicznym byłoby omawianie obciążeń podatkowych przedsiębiorstw w oderwaniu od całego systemu podatkowego. W związku bowiem ze zjawiskiem przerzucania podatków, poszczególne segmenty tego systemu wzajemnie się przenikają i występują substytucyjnie.

Zjawisko przerzucania podatków niezmiernie komplikuje współczesne systemy podatkowe. W szczególności powoduje, że zamierzone przez ustawodawcę funkcje podatków mijają się często z rzeczywistymi skutkami, jakie wywołują. Zakłócona więc zostaje przewidywana skuteczność funkcji systemów podatkowych. Trudno jest nawet precyzyjnie określić zakres przerzucania podatków. Nie ma bowiem prostej metody wskazującej podatki, które mogą stać się przedmiotem przerzucania. Klasyczny podział podatków na podatki bezpośrednie i pośrednie jest tu coraz mniej przydatny. Okazuje się bowiem, że także podatki bezpośrednie dają się niekiedy łatwo przerzucać od podatnika na inne podmioty. Na przerzucalność takich typowych podatków bezpośrednich, jak np. korporacyjny podatek dochodowy, podatek majątkowy itd. wskazywał już raport Neumarka z 1962 r. Chodzi tu o możliwość przerzucania podatków przede wszystkim przez ceny, a także w ograniczonym zakresie poprzez płace.

Zjawisko przerzucania podatków nie tylko komplikuje system podatkowy państwa, ale jest niekorzystne także z punktu widzenia podatnika. Wskazać tu można np. regresywność opodatkowania konsumentów podatkami od sprzedaży. Przy równych dla wszystkich nabywców cenach, konsumenci zamożniejsi, dysponujący wyższymi dochodami, obciążeni są stosunkowo łagodniej od tych, którzy cały swój dochód lub co najmniej większą jego część zmuszeni są wydatkować na zakup dóbr, których

ceny obciążone są podatkami pośrednimi nałożonymi pierwotnie na producentów.

Innym powodem nakazującym zainteresowanie się zjawiskiem przeliczania podatków jest fakt, że stanowi ono sprawny czynnik oceny systemu podatkowego na tle rozwoju gospodarczego kraju. Ciekawe badania dotyczące tej sprawy przeprowadzono niedawno na Uniwersytecie w York w Anglii⁵. Badaniami objęto 105 państw klasyfikując je pod kątem rozwoju ekonomicznego określonego wielkością dochodu narodowego na głowę mieszkańca i udziałem w wymianie międzynarodowej. Poddano więc ocenie państwa o ogromnym zróżnicowaniu gospodarczym. Podzielono je na cztery główne grupy: nie rozwinięte, rozwijające się, pół rozwinięte oraz rozwinięte gospodarczo⁶. Pierwsze dwie grupy dodatkowo rozbito na dwie kategorie. Stosując konieczne uogólnienia i uproszczenia poddano następnie analizie systemy podatkowe obowiązujące w każdym z badanych państw. Analiza ta obejmowała przede wszystkim wielkość dochodów dostarczanych przez poszczególne podatki oraz kategorie tych podatków obejmujące cztery typy: a) podatki dochodowe (np. podatek dochodowy, podatki na ubezpieczenia społeczne), b) podatki od obrotu wewnętrznego (np. podatki od sprzedaży), c) podatki od obrotu międzynarodowego (np. cła importowe, opodatkowanie eksportu), oraz d) inne podatki (np. podatki majątkowe, od nieruchomości itd.).

Różne analizy powyższych podatków potwierdziły wyraźną zależność pomiędzy stopniem rozwoju gospodarczego a strukturą systemu podatkowego. Regułą wynikającą ze statystycznych średnich jest, że w grupie państw rozwiniętych przeważają podatki bezpośrednie, przede wszystkim podatki od dochodów osobistych i podatki na ubezpieczenia społeczne, które łącznie stanowią około 55% wszystkich dochodów podatkowych państwa. Natomiast w krajach o niższym stopniu rozwoju ekonomicznego decydujące znaczenie ma opodatkowanie obrotu podatkami pośrednimi (zarówno na rynku wewnętrznym jak i zagranicznym). Państwa te gromadzą w tej formie około 60% swoich dochodów. Dobrze ilustruje to tabela przedstawiająca dane państw najniżej i najwyżej rozwiniętych⁷.

Analiza struktury dochodów podatkowych w różnych państwach wskazuje także, jako na regułę, na substytucyjność podatków pośrednich w obrocie wewnętrznym i zagranicznym w stosunku do podatków bezpośrednich, a zwłaszcza w stosunku do podatku dochodowego od osób

⁵ Por. Theo Hitiris, *Import Duties, Tax Structure and Economic Development*, University of York 1988 — Opracowanie na 44 Kongres International Institute of Public Finance.

⁶ Badaniami objęto tylko państwa o gospodarce rynkowej. Pominęto wszystkie państwa tzw. realnego socjalizmu.

⁷ Opracowano na podstawie danych zawartych w pracy: T. Hitiris, *Import Duties*, s. 9.

Podatki i ich wielkość w ogólnych dochodach (w %)	Kategorie państw według stopnia rozwoju gospodarczego					
	A1	A2	B1	B2	C	D
I. Podatki dochodowe od dochodów indywidualnych	10,2	12,2	13,1	7,9	32,6	26,9
Podatki dochodowe od korporacji	13,4	19,7	11,6	20,4	16,9	6,9
Podatki na ubezpieczenia społeczne	3,0	5,4	14,2	18,0	18,1	27,3
II. Podatki od sprzedaży	12,2	11,1	8,5	13,9	9,4	17,7
Akcyzy	13,3	12,0	11,2	9,0	7,3	8,9
Inne podatki od sprzedaży	3,7	5,0	8,6	5,1	4,2	3,3
III. Cła (importowe)	33,2	21,8	19,6	17,6	7,0	3,3
Podatki od eksportu	6,3	7,0	4,0	1,0	0,0	0,0
IV. Podatki majątkowe	1,8	2,5	3,3	3,5	4,1	2,2
Inne	3,1	2,9	5,8	3,2	0,1	3,5

fizycznych (personel tax) i podatków na ubezpieczenia społeczne (jeśli oczywiście obciążają one bezpośrednio ubezpieczonych). Natomiast nie obserwuje się takiej substytucyjności w obrębie podatków pośrednich (przerzucanych na ludność). Dotyczy to zwłaszcza podatków obciążających wymianę z zagranicą oraz podatków od obrotu na rynku wewnętrznym.

Omówione wyżej badania mogą służyć formułowaniu różnych wniosków. W szczególności dotyczą one wspomnianej już korelacji pomiędzy strukturą dochodów podatkowych a poziomem rozwoju gospodarczego. Współzależność polega tu na tym, że im wyżej rozwinięty kraj, tym większy jest udział nie dających się przerzucać podatków bezpośrednich w ogólnej strukturze dochodów podatkowych. Wskazać tu trzeba zwłaszcza na ogromny wzrost podatku dochodowego od dochodów indywidualnych i podatków na ubezpieczenia społeczne (ponad 55% wszystkich dochodów). Odbywa się to kosztem (substytucyjnie) przerzucanych podatków pośrednich obciążających przede wszystkim obrót dobrami i usługami (około 30%). Niemal dokładnie odwrotnie przedstawia się struktura dochodów podatkowych w państwach o najniższym poziomie rozwoju gospodarczego. Bezpośrednie podatki dochodowe wynoszą zaledwie 30% ogółu dochodów, podczas gdy podatki pośrednie przekraczają 60% tego dochodu. Widoczny jest także fakt, że państwa prowadzące otwartą gospodarkę i rozwinięty handel zagraniczny, nie ulegają pokusie zwiększania z tego źródła dochodów budżetowych, lecz wręcz przeciwnie niemal je eliminują. Tabela pokazuje, że w najwyżej rozwiniętych państwach dochody podatkowe z handlu międzynarodowego wynoszą zaledwie 3,3%, podczas gdy państwa nie rozwinięte gospodarczo opodatkowują tę sferę bardzo wysoko (blisko 40%).

Przytoczone wyżej analizy mogą prowadzić do pytania, czy omówiona struktura dochodów podatkowych wpływa na przyspieszenie rozwoju

ekonomicznego, czy odwrotnie — rozwój gospodarczy determinuje taką strukturę systemu podatkowego. Pytanie takie nie miałoby jednak większego waloru naukowego, a tym bardziej praktycznego. Relacje pomiędzy obydwooma wymienionymi wyżej sferami polegają bowiem na wzajemnym, obukierunkowym, a nie jednostronnym oddziaływaniu. Z jednej strony istnieje długa historia funkcji podatków, wskazująca możliwości wykorzystywania podatków w procesach rozwoju gospodarczego, a z drugiej strony, nie można tej roli przeceniać, gdyż prowadziłyby to do lekceważenia działania naturalnych, niezależnych od państwa, praw ekonomicznych. Byłoby to więc nawiązywanie do konstruktywistycznych wizji państwa, które przy pomocy instytucji prawnych (w tym przypadku podatków) miałyby być zdolne kształtować rzeczywistość gospodarczą. Obydwa poglądy są skrajne, mało naukowe i nie potwierdzone przez praktykę. Dlatego uznając działalność praw ekonomicznych i pozwalając rozwijać się mechanizmom rynkowym, należałoby obserwować zjawiska prawnopodatkowe i korzystając z doświadczeń innych państw — wybierać takie rozwiązania, aby podatki nie wchodziły w kolizję z rynkiem, lecz możliwie najlepiej zostały zharmonizowane z prawami ekonomicznymi. Pod tym względem badania z Yorku mogą się okazać pomocne w toku rozważań nad reformowaniem polskiego systemu podatkowego, a przede wszystkim nad zakresem podatków pośrednich i zjawiskiem przerzucalności podatków.

Zjawisko przerzucania podatków w polskim systemie podatkowym, podobnie jak w innych państwach o różnych ustrojach społeczno-gospodarczych, praktycznie jest nie do uniknięcia. Problem tkwi natomiast w skali tego zjawiska, w rozmiarach jakie przybrało ono we wszystkich państwach socjalistycznych. Wbrew pozorom większość podatków jest tu przerzucana na ludność. Łączy się to z ogromną rozbudową opodatkowania przedsiębiorstw podatkami pośrednimi lub teoretycznie bez pośrednimi, lecz w praktyce dającymi się łatwo przerzucać na konsumentów i pracowników. Rozwój tych podatków następuje „substytucyjnie” w stosunku do podatków bezpośrednich od ludności, które już z natury rzeczy nie mogą zostać przerzucone. W związku z tym podatki bezpośrednie od ludności stanowią w Polsce znikomy ułamek rzeczywistego obciążenia podatkowego społeczeństwa. Stwarza to fałszywy obraz, iluzję, jakoby „szary człowiek” nie płacił podatków, a główny ciężar utrzymywania państw spoczywał na przedsiębiorstwach państwowych. Statystycznie rzecz ujmując, przedsiębiorstwa te rzeczywiście dostarczają do budżetu przeważającą część dochodów (średnio od 70 do 80%). W rzeczywistości jednak, jak już wspomniano, większość podatków od przedsiębiorstw zostaje przerzucona na ludność — głównie poprzez mechanizmy cenowe, częściowo także poprzez płace. W zakresie cen staje się to szczególnie widoczne w związku z odchodzeniem od administracyjnej metody ustalania cen. Przerzucanie podatków staje się wówczas

jawniejsze. Oczywiście nie oznacza to, że w systemie reglamentacyjnym zjawisko przerzucania nie występuje. W gospodarce monocentrycznej, centralnie sterowanej, łatwiej jest jednak to zjawisko zamazać, pozorując rzeczywisty rozkład obciążeń podatkowych.

Możliwości zapobiegania przerzucaniu podatków na ludność są — w aktualnym polskim systemie podatkowym — niewielkie i występują rzadko. Wiązać się mogą np. z opodatkowaniem obrotów w handlu zagranicznym, dotyczyć mogą całkowicie zamkniętego obiegu gospodarczego pomiędzy przedsiębiorstwami państwowymi lub przypadków, w których najpierw ustalono administracyjnie cenę i płace, a następnie nałożono podatek na producenta bez równoczesnej zmiany ceny i płac. Przypadki takie mają jednak znaczenie marginesowe, a ponadto łączą się najczęściej z patologią reglamentacji zakłócając mechanizm rynkowy. Regułą jest, że zarówno w warunkach rynkowego kształtowania cen, jak i ich administracyjnego wyznaczania — kalkulacja ceny uwzględnia podatki nakładane na przedsiębiorstwa. Także płace, zwłaszcza jeśli kształtują się pod wpływem rynku, zależeć powinny od możliwości finansowych pracodawcy, wyznaczanych między innymi przez jego zobowiązania podatkowe. Nieuchronny staje się wówczas związek podatków nakładanych na pracodawcę z poziomem płac. Wszystko to wskazuje na nieuniknioność zjawiska przerzucania podatków. A zatem im wyższe jest obciążenie podatkowe przedsiębiorstwa tym bardziej wzrasta opodatkowanie ludności. Tej zależności nie można tracić z pola widzenia mówiąc o poszczególnych segmentach systemu podatkowego. Dlatego metodologicznie błędne jest odrębne zajmowanie się opodatkowaniem przedsiębiorstw oraz osobne regulowanie opodatkowania ludności podatkami bezpośrednimi.

Porównanie bezpośredniego opodatkowania ludności z podatkami na nią przerzucanymi, wywołują skojarzenia z analizą przedstawioną w związku z badaniami z Yorku. Chodzi między innymi o związki pomiędzy strukturą dochodów podatkowych a poziomem rozwoju gospodarczego. Jak już wspomniano bezpośrednio opodatkowanie ludności w Polsce ma charakter śladowy. Np. w 1985 r. wynosiło ono około 1,6% ogółu dochodów budżetu państwa. W tej wielkości podatki dochodowe (chodzi tu przede wszystkim o podatek od wynagrodzeń oraz podatek wyrównawczy) stanowiły 0,5% dochodów budżetowych⁸. Tymczasem sam tylko podatek obrotowy od jednostek gospodarki uspołecznionej w tym samym czasie wyniósł blisko 32% dochodu budżetu państwa. Natomiast wszystkie podatki wraz z innymi dochodami od gospodarki uspołecznionej stanowiły ponad 92% dochodów budżetowych⁹. Większość z nich stanowi element kalkulacji cen i płac, a zatem jest przerzucona na ludność. Jeśli do tego dodać paroprocentowe wpływy podatkowe od sektora prywatnego, które

⁸ Por. Rocznik Statystyczny Finansów 1986, s. 18 i n.

⁹ Ibidem.

w większości są także przerzucane w cenach — zwłaszcza, jeśli chodzi o gospodarkę pozarolniczą — ujawni się prawdziwy rozkład ciężaru opodatkowania. Nie jest tu ważne ukazanie samego rzeczywistego obciążenia podatkowego ludności, gdyż jest rzeczą oczywistą, że na ogół zawsze w każdym systemie podatkowym przede wszystkim ludność ponosi główny ciężar podatków. Istota tkwi natomiast w strukturze podatków, a zwłaszcza w relacji podatków bezpośrednich do podatków pośrednich lub mówiąc ściślej do podatków przerzucanych. Relacja ta w Polsce, podobnie jak w innych państwach socjalistycznych, jest drastycznie skrzywiona i sprzeczna z ogólnymi tendencjami występującymi współcześnie w krajach rozwiniętych¹⁰. Najnowszym przykładem potwierdzającym te tendencje jest obowiązujący od kilku miesięcy w Stanach Zjednoczonych podatek dochodowy. Podatek ten charakteryzuje się w zasadzie tylko dwoma stawkami przy dochodach indywidualnych i jedną stawką przy dochodach korporacji, stanowi główne, przejrzyste, mało skomplikowane źródło dochodów budżetu federalnego¹¹.

Na tle powyższych rozważań nowy podatek dochodowy od osób prawnych obowiązujący od stycznia 1989 r. mógłby być z pewnymi zastrzeżeniami oceniony jako krok w dobrym kierunku, gdyby nie kontekst w jakim działa.

Główną zaletą tego podatku jest równe traktowanie wszystkich osób prawnych bez względu na formy własności. Walorem nowego podatku dochodowego jest ponadto jednolita, stosunkowo — w porównaniu z poprzednimi przepisami — niewysoka stawka wynosząca w zasadzie 40% dochodu.

Zastrzeżenia wywołują natomiast dwie sprawy. Po pierwsze chodzi tu o dążenie prawodawcy do wykorzystywania podatku dochodowego, jako instrumentu oddziaływania na decyzje przedsiębiorstw — i po drugie — wiążąca się z tym dążeniem sofistyczna rozbudowa metod określania źródeł przychodów, kosztów, samego dochodu, a także rozbudowany system wyłączeń, zwolnień, ulg oraz podwyżek.

Taka konstrukcja podatku świadczy o tym, że Państwo nadal pragnie centralnie sterować procesami gospodarczymi. Czyni to metodami parametrycznymi, stymulując przy pomocy podatku różne działania gospodarcze, starając się wpływać na alokacje kapitału, inwestycje, koszty, zatrudnienie, rodzaj produkcji itd. Rezygnacja z zarządzania nakazowo-administracyjnego i wprowadzenie w to miejsce nowocześniejszego i „sympatyczniejszego” oddziaływania parametrycznego stanowi zmianę

¹⁰ Por. np. R. Skarżyński, *Opodatkowanie dochodów ludności w krajach kapitalistycznych*, *Finanse* 1983, nr 7 - 8; także W. Łączkowski, *Opodatkowanie ludności*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 1984, nr 2.

¹¹ Por. np. Roscoe L. Egger, w: *The Price Waterhouse Guide to The New Tax Law*, Bantam Books 1986; Joseph J. Minarik, *How tax reform came about*, *Tax Notes*, December 1987; Richard Kasten, Frank Samartino, *The distribution of federal taxes 1975 through 1990*, *Tax Notes*, January 1988.

metody, ale istota pozostaje ta sama. W obydwu bowiem metodach musi istnieć centralny ośrodek decydujący o kierunkach, w które należy „popychać” podatników. Skrajnym tego przykładem jest 200% podwyżka podatku dochodowego w przypadku przekroczenia określonego wskaźnika wynagrodzeń (art. 18).

Tymczasem we współczesnych najbardziej wolnorynkowych i tym samym najprężniejszych gospodarkach (jak np. w Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii, Japonii) występują tendencje całkowicie odwrotne. Ograniczeniu ulegają funkcje pozafiskalne podatków, wszelkie tzw. regulacje specjalne, a coraz częściej podkreślana jest potrzeba neutralności podatków. Oznacza to, że podatki poza dostarczaniem do budżetu niezbędnych kwot dochodu, w zasadzie nie powinny wymuszać na podatnikach decyzji gospodarczych. Wyjątki ograniczone są tylko do przypadków rzeczywiście niezbędnych. Przykładem takich rozwiązań jest omówiony wyżej amerykański podatek dochodowy.

Niezależnie od uwag dotyczących konstrukcji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, należy zwrócić uwagę na kontekst, całego opodatkowania przedsiębiorstw państwowych. Przedsiębiorstwa te obciążone są oprócz omawianego tu podatku dochodowego między innymi podatkiem obrotowym, podatkiem od płac, podatkiem od nieruchomości, podatkami lokalnymi, a także wpłatami, które wprawdzie nie są nazwane podatkami, ale w istocie mają taki charakter. Chodzi tu zwłaszcza o wspomniane już „dywidendy” i składki na ubezpieczenia społeczne. W tej długiej liście obciążeń podatek dochodowy jest tylko jednym elementem, który nie może zmienić ogólnego obrazu przeciążenia podatkowego przedsiębiorstw państwowych. To przeciążenie wpływa destrukcyjnie na racjonalność kalkulacji finansowych, a w szczególności jest jednym z ważniejszych czynników utrzymywania wysokich cen, co łączy się z podnoszoną wyżej problematyką przerzucania podatków.

III. Na zakończenie rozważań nad ostatnimi zmianami systemu finansowego przedsiębiorstw państwowych, nasuwają się następujące wnioski:

1. W miejsce podejmowania kolejnych prób opracowywania nowych przepisów regulujących wewnętrzną gospodarkę finansową przedsiębiorstw państwowych — należałoby najpierw zastanowić się nad sensem doktryny powodującej trwanie przy systemie ekonomicznym opartym na przedsiębiorstwach państwowych. W przypadku podjęcia wreszcie decyzji o rezygnacji z tej doktryny i wynikającej z niej praktyki — należałoby opracować program stopniowego przekształcania istniejących przedsiębiorstw państwowych (lub przynajmniej ich znacznej części) w inne formy własności. Byłoby to niezwykle trudne, ale niezbędne zadanie mogące doprowadzić do radykalnych przemian ekonomicznych, odnowienia i restruktu-

ryzacji polskiej gospodarki odpowiednio do rzeczywistych potrzeb społecznych artykułowanych na rynku, a nie w planach centralnych i ustawach. Można by np. zastanowić się nad dużą różnorodnością form organizacyjnych znanych gdzie indziej i dobrze funkcjonujących. Mogłyby to być różnego typu przedsiębiorstwa samorządowe, spółki pracownicze, spółki prawa handlowego, prawdziwe przedsiębiorstwa spółdzielcze, przedsiębiorstwa w pełni prywatne (reprivatyzowane), a także państwowe przedsiębiorstwa wyższej użyteczności lub państwowe przedsiębiorstwa samorządne, jeśli zdołają się utrzymać w konkurencji rynkowej. Form takich może być oczywiście znacznie więcej, zwłaszcza jeśli brać pod uwagę niezbędny Polsce kapitał obcy. Byłby to bardzo trudny, ale zupełnie zasadniczy i pierwszoplanowy program, przy którym wszelkie inne podejmowane obecnie inicjatywy nabrałyby charakteru marginalnego.

2. Opodatkowanie przedsiębiorstw powinno zostać uregulowane równocześnie w skali całego systemu podatkowego państwa. Dotychczasowa metoda regulacji wycinkowych obejmująca poszczególne segmenty systemu, w tym między innymi odrębne regulowanie opodatkowania przedsiębiorstw państwowych — prowadzi do rozwiązań sztucznych, wypaczających rzeczywisty obraz obciążeń podatkowych, niesprawiedliwych i utrudniających podejmowanie racjonalnych decyzji finansowych.

Takie całościowe spojrzenie na system podatkowy państwa mogłoby doprowadzić do zasadniczego zdjęcia ciężaru podatkowego z przedsiębiorstw i ograniczenia ilości podatków w tym zakresie do dwóch podstawowych: podatku od wartości dodanej i podatku dochodowego (nie licząc drobniejszych podatków lokalnych). To ograniczenie opodatkowania wytwórców mogłoby doprowadzić z kolei do obniżenia lub co najmniej do uspokojenia cen, a tym samym do wzrostu dochodów realnych ludności. Dopiero potem powstałaby możliwość wprowadzenia ogólnego podatku dochodowego obciążającego ludność. Podatek taki, wzorem wielu dobrze zorganizowanych państw, mógłby się stać w przyszłości głównym źródłem dochodów budżetowych.

CHANGES IN FINANCIAL SYSTEM OF STATE ENTERPRISES

S u m m a r y

The Acts of Jan. 31, 1988 on financial policy of State enterprises and on income tax payable by legal persons do not infringe upon the hitherto existing principle of founding Polish economy mostly on State enterprises.

Meanwhile, it is high time to reevaluate the reasons for adhering to that principle, especially that the experience of past several decades prove it to be wrong. The steps which should be taken consist either in providing convincing and verifiable evidence of State enterprises capacity to become efficient and competitive economic units or in attempts to transform State enterprises into other

forms of ownership. Everything indicates that working out such a programme of transformations, although very difficult, is the most urgent and important task among time consuming yet still inefficient attempts to reform the existing situation. However, even if it were assumed that the existence of State enterprises as a prevailing economic form is inevitable, one should still consider the merits of retaining special law on financial policy of State enterprises. If one were willing to believe in State enterprise's capacity to take part efficiently in market play, one would as well have to abolish legal obstacles which peg down the enterprise's freedom of movement in competitive surroundings. Thus, the existence of the said law is the expression of the legislator's lack of consistency, since on the one hand it is for the development of market economy while on the other it not only sees the need of continued existence of State enterprises but also the need of retaining the law limiting their decision-making freedom. As far as the independence of State enterprises is concerned, the new law on financial policy is a step back in comparison with the previous regulations.

As to the Act on income tax payable by legal persons, two favourable elements should be mentioned. First, this law finally eliminated the inequality of all forms of ownership. Second, one uniform 40% tax-rate was introduced. However, the above advantageous features of income tax are levelled by an extensive system of so-called special regulations such as tax reductions, reliefs, increases, complicated ways of calculating tax bases, sources of revenue and costs. It is the expression of „the centre's" strive to retain the control over enterprises. Even though the method of tax-stimulation is more modern than the directive-administrative method, it still indicates that the essence of authoritative centralized management has not been changed. It is even more evident in the case of a drastic 200% increase of income tax imposed in consequence of exceeding the limit of pay. An appraisal of income tax payable by legal persons is made more difficult also by the fact that it is levied along many other taxes, e.g. along a dividend which additionally increases an already high level of tax burden.. Therefore, it is imperative that the tax reform should be concerned with the whole tax system and should also include the problems of shifting of taxes.

•