

ANDRZEJ GOMUŁOWICZ

OPODATKOWANIE OBROTU JEDNOSTEK GOSPODARKI USPOŁECZNIONEJ

Począwszy od 1973 r. w państwowych przemysłowych organizacjach gospodarczych wprowadzany był nowy system ekonomiczno-finansowy¹. Wiązał się on z przyjęciem parametrycznego modelu kierowania gospodarką, co w praktyce oznaczało zwiększenie roli parametrów finansowych takich jak podatki, ceny, kredyt i jego oprocentowanie, fundusze własne przedsiębiorstw, w oddziaływaniu na procesy gospodarcze².

Podatek obrotowy, ze względu na stosowanie stawek różnicowych, spełniał do tego czasu przede wszystkim funkcje fiskalne, stanowiąc podstawowe źródło dochodów budżetowych. Nowy system ekonomiczno-finansowy zakładał natomiast, że silniej objawi się funkcja stymulacyjna podatku³, co nie oznacza oczywiście zaniku funkcji dochodowej. Wymagało to jednak między innymi zastąpienia stawek różnicowych stawkami procentowymi. I tak też ukierunkowana została przebudowa podatku obrotowego⁴. Istotne znaczenie miała w tym zakresie uchwała nr 329 Ra-

¹ Patrz np. E. Wojciechowski, *Prawnofinansowe podstawy działalności państwowych organizacji gospodarczych*, Poznań 1977; J. Kaleta, W. Romanowska, *Finanse organizacji gospodarczych*, Warszawa 1979; Z. Fedorowicz, *Kierunki doskonalenia systemu finansowo-ekonomicznego przedsiębiorstw*, Nowe Drogi nr 2/73 oraz tego autora, *System finansowo-ekonomiczny uspołeczniionych przedsiębiorstw przemysłowych*, Warszawa 1974. Zobacz także: N. Gajl, *Systemy finansowe przedsiębiorstw uspołeczniionych*, Warszawa 1975 oraz *Zasady systemu finansowego przedsiębiorstw państwowych*, Warszawa 1976.

² Szerzej na ten temat patrz J. Kaleta, W. Romanowska, op. cit., s. 18 oraz E. Wojciechowski, *Prawnofinansowe podstawy...*, s. 75 i nast., S. Bolland, *Wstęp do nauki finansów*, Warszawa 1979, s. 67.

³ W. Mościcka, *Czy nowa funkcja podatku obrotowego*, *Finanse* nr 3/1975.

⁴ R. Bobkiewicz, *Rozwój podatku obrotowego od gospodarki uspołecznionej*, w: *Rozwój systemu podatkowego w 30-lecie Polski Ludowej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Gdańskiego nr 1, Gdańsk 1976, s. 57 i nast. Por. z J. Kaleta, W. Romanowska, *Finanse organizacji gospodarczych...*, s. 77; M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1978, s. 198; N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 217 oraz O. Niedziałkowski, *Różnicowa czy procentowa forma podatku obrotowego*, *Finanse* nr 10/1969.

dy Ministrów z dnia 22 grudnia 1972 r. w sprawie wprowadzenia kompleksowych zasad ekonomiczno-finansowych w niektórych jednostkach i organizacjach gospodarczych. Minister Finansów działając na podstawie delegacji określonej w tej uchwale wydał zarządzenie⁵, które dostosowało przepisy o podatku obrotowym do nowych zasad ekonomiczno-finansowych. Tym samym uregulowano zagadnienie stawek podatkowych, ulg i zwolnień.

Cechą charakterystyczną dokonanej reformy podatku obrotowego jest to, że nie wiązała się z równoczesną zmianą podstawowych aktów prawnych regulujących opodatkowanie obrotu. Można w tym upatrywać dużej elastyczności systemu podatkowego. Uchwała Rady Ministrów z dnia 12 sierpnia 1968 r. w sprawie podatku obrotowego od jednostek gospodarki społecznej⁶ była na tyle ramowa, że jej konstrukcja stwarzała dogodną podstawę do przechodzenia na opodatkowanie według stawek procentowych przy jednoczesnej rezygnacji ze stosowania stawek różnicowych. Przebudowa podatku była więc możliwa w ramach obowiązującej uchwały Rady Ministrów. Realizacja postanowień o stosowaniu stawek procentowych przebiegała stopniowo, obejmując coraz większy zakres⁷, a w chwili obecnej stawek różnicowych faktycznie się nie stosuje.

Podatnikami podatku obrotowego są jednostki gospodarki społecznej, przy sprzedaży do przedsiębiorstw handlowych towarów, które wytworzyły (względnie przetworzyły), wydobyły, wykończyły (naprawiły lub odnowiły). Umożliwia to realizację zasady jednokrotności opodatkowania, gdyż podatek pobierany jest od towarów, które zostają po raz pierwszy wprowadzone do obrotu handlowego⁸. J.g.u. stają się podatnikami także wówczas, kiedy prowadzą działalność usługową **lub** działalnością związaną z organizowaniem imprez. Nie ma przy tym znaczenia, czy owe czynności stanowią główny czy uboczny przedmiot działalności. W przedsiębiorstwach wielozakładowych, w których poszczególne zakłady działają na zasadzie pełnego wewnętrznego rozrachunku gospodarczego⁹, podatnikiem jest każdy zakład, jeśli wykonuje wspomniane wyżej świadczenia.

⁵ Zarządzenie nr 8 Ministra Finansów z dnia 13 I 1973 r. w sprawie opodatkowania podatkiem obrotowym jednostek i organizacji gospodarczych wprowadzających kompleksowe zasady systemu ekonomiczno-finansowego oraz rozliczeń tych jednostek i organizacji z budżetem z tytułu różnic budżetowych i dotacji przedmiotowych (nie publikowane).

⁶ Patrz MP nr 35, poz. 224.

⁷ Wprowadzane były systematycznie w przedsiębiorstwach i zjednoczeniach resortów: przemysłu spożywczego i skupu, przemysłu lekkiego, przemysłu chemicznego i przemysłu maszynowego.

⁸ Patrz np. J. Kaleta, W. Romanowska, op. cit., s. 74 oraz A. Komar, W. Łączkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1979, s. 148; N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, s. 214.

⁹ Szerzej na ten temat pisze E. Wojciechowski, op. cit., s. 49, por. z M. Weral-ski, *Socjalistyczne instytucje...*, s. 379.

Podatników podatku obrotowego można usystematyzować według następujących grup:

- 1) zjednoczenia przemysłu i inne jednostki organizacyjne grupujące przedsiębiorstwa państwowe (np. centrale handlowe);
- 2) przedsiębiorstwa państwowe (także i kombinaty);
- 3) spółdzielnie i ich związki;
- 4) prowadzone według zasad pełnego wewnętrznego rozrachunku gospodarczego zakłady zjednoczeń, przedsiębiorstw, spółdzielni i ich związków;
- 5) prowadzone według zasad rozrachunku gospodarczego gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych;
- 6) spółki cywilne lub handlowe, w których skarb Państwa, przedsiębiorstwo państwowe lub instytucje, którym przepisy szczególne przyznały osobowość prawną, posiadają udział wynoszący ponad 50% kapitału zakładowego.

Zagadnienie podmiotów opodatkowania wiąże się z problematyką źródeł podatku obrotowego. Jest to pytanie o to, kto rzeczywiście ponosi ekonomiczny ciężar podatku obrotowego. Czy ten kto jest formalnie podatnikiem, czy też inny podmiot? Podatek obrotowy obciąża bowiem głównie towary i usługi konsumowane przez ludność, zwłaszcza te, które są wytworem przemysłu spożywczego i skupu, przemysłu lekkiego, przemysłu chemicznego, przemysłu maszynowego, a także przemysłu drzewnego. Jeśli uwzględnimy fakt, że cena kształtuje się według formuły: koszt plus zysk plus podatek obrotowy i marże handlowe, to upoważnia to do stwierdzenia, że w rzeczywistości źródłem podatku obrotowego są dochody ludności, która dokonuje zakupu towarów i usług. Co prawda, w ostatnich latach w sferze artykułów konsumpcyjnych, zwłaszcza podstawowych artykułów żywnościowych, zwiększył się zakres wyrobów dotowanych z budżetu, to jednak źródła dotacji można szukać w dochodach płynących właśnie z podatku obrotowego. Inaczej mówiąc, część środków pieniężnych, stanowiących wpływy budżetowe z tytułu podatku obrotowego jest następnie przeznaczana na dotowanie niektórych rodzajów artykułów żywnościowych. Podatek obrotowy jest zatem podatkiem pośrednim, albowiem mieści się w cenie świadczenia. Opodatkowanie obrotu spada swoim ciężarem na konsumenta. Przedmiotem tego podatku jest obrót wynikający z działalności gospodarczej, a osiągnięty ze sprzedaży produktów krajowych. Rozbudowanie przedmiotu opodatkowania powoduje, że w ostatecznym rachunku „ciężar podatkowy ponosi człowiek, jako ten, kto swoją pracą wytwarza dochód narodowy, oraz jako ten, kto ostatecznie spożywa owoce swojej pracy”¹⁰.

¹⁰ L. Kurowski, *O potrzebie reform w prawie podatkowym*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 1956, nr 10, s. 384; patrz także T. Kierczyński, *O charakterze podatku obrotowego*, *Finanse* nr 6/1959, s. 30 i nast.

W literaturze prawnofinansowej na temat źródeł podatku obrotowego prezentowane są różne poglądy. Z. Fedorowicz jako źródło podatku obrotowego traktuje produkt dodatkowy tworzony w przedsiębiorstwie socjalistycznym¹¹. Natomiast M. Weralski jest zdania, że źródłem podatku obrotowego obok produktu dodatkowego są także w pewnej części dochody ludności¹². Z zagadnieniem podatku obrotowego wiąże się także problem przerzucalności podatków¹³. Istota tego problemu polega na tym, że wytwórca przy ustalaniu ceny metodą kosztową¹⁴ (na podstawie formuły ceny wyjściowej z uwzględnieniem podatku obrotowego) podwyższa cenę o stawkę podatku obrotowego i w ten sposób pośrednio przerzuca ciężar podatku na swego kontrahenta (czyli ludność).

Wytwórcy, którzy produkują towary lub świadczą usługi o nieelastycznym popycie, mogą przerzucić cały ciężar podatku obrotowego na konsumenta bez ryzyka zmniejszenia popytu wskutek wyższej ceny. Ta przewaga ekonomiczna wytwórcy nad konsumentami powoduje, że interes nabywców wymaga ochrony prawnej w zakresie kształtowania cen. Przy popycie elastycznym, który obejmuje przede wszystkim dobra trwałego użytku o wysokiej cenie jednostkowej wytwórca musi liczyć się z tym, że podwyższając cenę o stawkę podatku obrotowego może spowodować zmniejszenie kręgu osób gotowych do nabycia takich towarów¹⁵.

Stawki podatkowe określa Minister Finansów zarządzeniami wydanymi dla poszczególnych resortów lub organizacji gospodarczych. Podstawową formą określenia wysokości podatku obrotowego są stawki procentowe. Stosowanie do 1973 r. stawek różnicowych powodowało, że podatek obrotowy nie miał w zasadzie wpływu na kształtowanie rentowności produkcji, albowiem w rzeczywistości funkcję takiego regulatora spełniały ceny fabryczne. Stymulacyjne oddziaływanie stawek procentowych było utrudnione, albowiem wprowadzono je do uprzednio ukształtowanego układu cen detalicznych. Relacje tych cen były dość często zróżnicowane w stosunku do kosztów nawet w odniesieniu do wyrobów w jednorodnych grupach towarowych. Wprowadzeniu stawek procentowych towarzyszył ponadto proces decentralizacji decyzji w zakresie usta-

¹¹ Z. Fedorowicz, *Kierunki przebudowy systemu finansowego przedsiębiorstw przemysłowych*, Warszawa 1958, s. 77 i nast.

¹² M. Weralski, *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Warszawa 1960, s. 100.

¹³ Szerzej na temat przerzucalności podatków pisze Z. Jaśkiewicz, *Teoria akcyzy w Polsce Ludowej*, Sopot 1963 oraz tenże, *Przerzucalność podatków w polskim systemie podatkowym. Studia podatkowe i budżetowe*, Toruń 1964.

¹⁴ Jest to metoda szeroko stosowana w dziale produkcji środków konsumpcji.

¹⁵ Jest rzeczą charakterystyczną, że Skarb Państwa stosuje w odniesieniu do wytwórców tzw. przedmiotów zbytku i luksusu zasady większego obciążenia obrotu podatkiem obrotowym. W ten sposób uzyskuje się zwiększone wpływy fiskalne obciążające produkcję dostępną tylko osobom o wyższych zarobkach.

lania cen. Wiązało się to z upoważnieniem dyrektorów zjednoczeń przemysłowych, a często dyrektorów przedsiębiorstw do ustalania cen produkowanych towarów i świadczonych usług. Nie wyeliminowano w ten sposób dysproporcji cenowych, a wręcz przeciwnie, zrodziła się tendencja do zawyżania cen, co z kolei powodowało dość częste zmiany stawek podatkowych. Stawki te umożliwiały przejęcie nadwyżek wynikających z podwyższenia ceny. Ujemne następstwa wynikające z decentralizacji decyzji w zakresie ustalania cen spowodowały wprowadzenie tak zwanego dodatkowego podatku obrotowego¹⁶. Pobierany jest w wysokości różnicy pomiędzy wartością sprzedanych wyrobów, obliczoną na podstawie kalkulacyjnych cen zbytu¹⁷, a ceną zbytu (tzn. ceną detaliczną zwiększoną o marżę handlowe).

Podatek obrotowy pobierany według stawek procentowych zapewnia przedsiębiorstwu nie tylko zyski określone przez formułę ceny wyjściowej, ale także zyski dodatkowe, uzyskiwane głównie w wyniku obniżenia kosztów własnych. Podatek obrotowy, jeśli ma w coraz większym zakresie spełniać funkcję stymulacyjną, musi być coraz bardziej powiązany nie tylko z systemem ekonomiczno-finansowym przedsiębiorstw, ale także z systemem cen. Ściślejsze powiązanie w tym zakresie traktować należy jako proces ciągły. W związku z tym można się zastanowić, czy podstawowy akt prawny, jakim jest uchwała nr 257 Rady Ministrów z dnia 12 sierpnia 1968 r. w sprawie podatku obrotowego od jednostek gospodarki społecznej, nie wymaga zmian i dostosowania jej do aktualnych rozwiązań ekonomiczno-finansowych przedsiębiorstw i systemu cen. Co prawda Minister Finansów został upoważniony do określenia szczegółowych zasad opodatkowania, ale nie zmienia to faktu, że wiele przepisów wykonawczych jest nadal zdezaktualizowanych.

Prawna regulacja podatku obrotowego wskazuje, że jego podmiotem są jednostki gospodarki społecznej. Bardziej jednak wnikliwe spojrzenie na sposób kształtowania stawek podatku upoważnia do stwierdzenia, że jest to — w rzeczywistości najbardziej powszechny podatek pobierany od ludności. Jego zakres, ze względu na systematycznie rozbudowany przedmiot opodatkowania, jest nieporównywalny z jakimkolwiek podatkiem pobieranym od ludności.

Przesłanki ustrojowe w powiązaniu z założeniami społeczno-gospodarczymi przyjętymi na etapie narodzin nowego ustroju, wykluczały istnienie w państwie socjalistycznym podatków o charakterze pośrednim. Uznano bowiem, że podatki takie nie sprzyjają realizacji sprawiedliwego

¹⁶ Zarządzenie nr 24 Ministra Finansów z dnia 22 III 1978 r. w sprawie dodatkowego podatku obrotowego od jednostek gospodarki społecznej (Dz. Urz. Min. Fin. nr 2 poz. 6).

¹⁷ Są to ceny określone na podstawie kosztów produkcji poszczególnych wyrobów.

rozkładania ciężaru podatkowego, w szczególności zaś utrudniają systematyczne podnoszenie poziomu życia ludności. Założenia jednak różniły się z rzeczywistością i stosowaną praktyką, gdyż ustawodawstwo podatkowe utrzymało i w dalszym ciągu utrzymuje mnóstwo obciążeń podatkiem obrotowym. Ludność nie zawsze uświadamiała sobie, że kupując określone towary — płaci jednocześnie podatek, państwo zaś ze swej strony nie czyniło nic, co mogłoby się przyczynić do wyjaśnienia charakteru podatku obrotowego. W piśmiennictwie panowało na ten temat milczenie bynajmniej nie dlatego, że problem nie był dostrzegany. Dalszą konsekwencją ze — strony państwa — było uznanie, że takiego podatku, który pośrednio obciąża ludność, po prostu nie ma. Znalazło to swój wyraz między innymi w trybie regulacji prawnej podatku obrotowego, który nie zmienił się od lat, pomimo tego, że w literaturze prawnofinansowej coraz częściej zaczęto wskazywać na pośredni charakter podatku obrotowego.

Nie zauważa tego jednak prawodawca. Decyzje w zakresie kształtowania tego podatku pozostawione są Radzie Ministrów. Nie jest to rozwiązanie właściwe.

Po pierwsze, na podstawie klauzuli delegacyjnej stawki podatku obrotowego, których wysokość decyduje o stopniu obciążenia konsumenta, określone są zarządzeniami Ministra Finansów. Uwzględniają one interes finansowy Skarbu Państwa w zakresie gromadzenia dochodów budżetowych i w związku z tym można mieć uzasadnione obawy, że zostaje przesłonięty interes indywidualnych konsumentów — rzeczywistych podatników podatku obrotowego.

Po drugie, niewłaściwe jest rozłożenie akcentów uchwałą Rady Ministrów — zarządzenia wykonawcze. Punkt ciężkości w zakresie regulacji prawnej zostaje bowiem faktycznie przeniesiony na akty normatywne niższej rangi. Nie przyczynia się to do stabilizacji rozwiązań podatkowych w zakresie opodatkowania obrotu i faktycznie umykają one uwadze i kontroli Rady Ministrów.

Po trzecie, w związku z wydawaniem przepisów na podstawie klauzul delegacyjnych, określonych w uchwale Rady Ministrów, pojawia się problem należytej kontroli przepisów delegowanych; oceny czy akty prawne niższej rangi nie naruszają uchwały.

Po czwarte, wszelkie obciążenia finansowe, które dotyczą ludności, powinny być uprzednio rozważane nie przez organ administracyjny, a przez organ władzy.

To wszystko uzasadnia sformułowanie postulatu, żeby problematykę podatku obrotowego ze względu na to, że faktycznie dotyczy opodatkowania ludności, przenieść z gestii Rady Ministrów na forum parlamentu. O stopniu obciążenia ludności tym podatkiem powinien decydować najwyższy organ władzy państwowej, jakim jest Sejm. Regulacja ustawowa niezależnie od określenia za-

sad opodatkowania, a więc zakresu podmiotowo-przedmiotowego, stawek, ich wysokości i sposobu kształtowania, powinna także określić formy kontroli parlamentarnej w zakresie przepisów delegowanych — rozporządzeń i zarządzeń.

Regulacja podatku obrotowego w formie ustawy byłaby także w końcu prawnym wyrazem uznania pośredniego charakteru tego podatku.

IMPÔT SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES DES UNITES DU SECTEUR NATIONALISE

Résumé

L'impôt sur le chiffre d'affaires, forme principale du revenu budgétaire de l'état, a subi dans les dernières années des changements importants. Ces changements ont été liés à la mise en vigueur de nouvelles règles du système économique et financier des entreprises. La transformation de l'impôt sur le chiffre d'affaires résultait de la nécessité d'adopter l'imposition aux règles citées ci-dessus. Le changement principal dans la construction de l'impôt a consisté à remplacer le taux de différence par le taux d'intérêt qui rendait à l'impôt sur le chiffre d'affaires le rôle du vrai paramètre financier. On a soumis à la critique les taux de différence liés aux prix de fabrique — la forme employée avant.

Il y avait deux causes qui empêchaient l'impôt sur le chiffre d'affaires à remplir la fonction du stimulant: 1) décentralisation du droit de fixer les prix d'où résultait leur hausse, 2) impôt nouveaux (taux) a été introduit dans le système des prix de détail formé antérieurement.

Malgré le fait que tous les spécialistes ne sont pas d'accord sur ce point, il est possible de traiter l'impôt sur le chiffre d'affaires comme l'impôt indirect. Il charge surtout les marchandises achetées par la population. La façon d'établir les prix montre que le taux d'impôt sur le chiffre d'affaires y est compris. L'entreprise verse l'impôt, mais en réalité son poids économique tombe sur la population. L'impôt, compris dans le prix de l'article est transféré immédiatement sur le consommateur.

La désactualisation de nombreuses dispositions d'application et la nécessité de lier plus étroitement l'impôt sur le chiffre d'affaires avec le système économique et financier des entreprises et avec le système des prix exigent le re justement de la législation dans ce domaine. Ces facteurs suggèrent aussi le changement éventuel de l'arrêté n° 257 du Conseil des Ministres du 12 VIII 1968 concernant l'impôt sur le chiffre d'affaires des unités de l'économie nationalisée.