

HANNA SOCHACKA-KRYSIAKOWA

OPODATKOWANIE PRZEMYSŁU SPÓŁDZIELCZEGO

UWAGI WSTĘPNE

System opodatkowania spółdzielczych przedsiębiorstw przemysłowych w Polsce obejmuje cztery typy podatków, a mianowicie podatki obciążające przychód (produkcję, obrót), dochód (zysk), majątek oraz wydatki (zużycie, koszty) przedsiębiorstw. Z podatków wchodzących w skład wymienionych grup w opracowaniu tym zostanie omówiony bliżej podatek obrotowy wraz z podatkiem od operacji nietowarowych i dodatnimi różnicami budżetowymi, podatek dochodowy, podatek od nieruchomości oraz podatek od lokali i składki na ubezpieczenia społeczne¹.

Problematykę opodatkowania spółdzielczości rozszerza niewspółmierne zjawisko wzajemnego „przenikania się” akumulacji finansowej wytworzonej w gospodarce państwowej i spółdzielczej². Na ukształtowanie kosztów oraz akumulacji finansowej w przedsiębiorstwie, a tym samym na wielkość i charakter podstawy opodatkowania wpływa szereg czynników, leżących w sferze polityki pieniężnej i uznawanych za instrumenty parametrycznego oddziaływania centralnego planifikatora na działalność poszczególnych jednostek gospodarczych³, np. polityka cen i płac, kształtowanie stawek odpisów amortyzacyjnych, stawek czynszu, wysokości odsetek bankowych itd. Na szczególną uwagę zasługuje tu sprawa odsetek bankowych, w pewnym stopniu zbliżonych do obciążeń typu podatkowego⁴.

¹ Traktowane tu jako swoista postać podatku od funduszu płac. Por. M. Weralski, *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Warszawa 1960, s. 241—242.

² Chodzi tu w szczególności o przejmowanie akumulacji przemysłu państwowego przez spółdzielnie (niskie ceny środków produkcji, dotacje przedmiotowe, ujemne różnice budżetowe) oraz przejmowanie akumulacji przemysłu spółdzielczego przez państwo (m. in. podatek obrotowy, od operacji nietowarowych, dodatnie różnice budżetowe).

³ Por. np. Z. Fedorowicz, *Pieniądz w różnych modelach zarządzania gospodarką socjalistyczną*, Wiadomości NBP 1965, nr 7, s. 223.

⁴ Z. Fedorowicz zalicza oprocentowanie kredytów bankowych do „świadczeń typu podatków celowych” (*Finanse w gospodarce socjalistycznej*, Warszawa 1962, s. 133).

W niniejszym artykule ograniczono się do omówienia tylko tych rodzajów obciążeń finansowych, które stanowią bezpośrednio dochód budżetu państwowego, a zarazem nie są związane z jakąkolwiek formą odpłatnego świadczenia usług, zachodzącego pomiędzy przedsiębiorstwem spółdzielczym a odpowiednim organem państwowym⁵.

Większość omawianych tu świadczeń finansowych, przede wszystkim podatkowych, dotyczy równocześnie przedsiębiorstw spółdzielczych i państwowych. W procesie rozwoju systemu finansowego socjalistycznej gospodarki uspołecznionej występuje łatwo dostrzegalna zbieżność nie tylko form, ale i metod opodatkowania przedsiębiorstw spółdzielczych oraz przedsiębiorstw państwowych (w szczególności terenowych)⁶. Trzeba jednak pamiętać, że zbieżność form, a nawet metod (konstrukcji) opodatkowania nie musi oznaczać zrównania obciążeń. Przeciwnie, ze specyfiki własności spółdzielczej i konieczności większego niż w przedsiębiorstwie państwowym zróżnicowania parametrycznych instrumentów oddziaływania na gospodarkę przedsiębiorstwa spółdzielczego wynika, że bezwzględne zrównanie obciążeń byłoby rzeczą niesłuszną. Dodatkowym argumentem może tu być fakt, że spółdzielnie oraz ich członkowie ponoszą większe ciężary finansowe aniżeli przedsiębiorstwa państwowe i ich pracownicy⁷.

W praktyce obserwuje się — w ramach analogicznych konstrukcji podatkowych — znaczny stopień zróżnicowania obciążeń przedsiębiorstw państwowych i spółdzielczych. W podatku obrotowym i od operacji nietowarowych stosuje się np. szereg zwolnień i ulg, dotyczących tylko gospodarki spółdzielczej, mających na celu bodźcowe, parametryczne działanie w kierunku właściwej lokalizacji spółdzielni, rozwoju produkcji artykułów pracochłonnych, aktywizacji zawodowej inwalidów itp. Na podobnych założeniach oparto również konstrukcję podatku dochodowego, w którym zwolnienia i ulgi obliczone są na popieranie produkcji

⁵ Wyklucza to z rozważań wszelkie opłaty oraz odsetki od kredytów bankowych.

⁶ Zbieżność elementów systemu finansowego przedsiębiorstw państwowych i spółdzielczych nie ogranicza się do problematyki podatkowej. Równocześnie bowiem następuje: stopniowe zwiększanie zakresu dotacji budżetowych na rzecz przedsiębiorstw spółdzielczych (dotacje przedmiotowe, dotacje na niektóre cele specjalne), co może być traktowane jako przejaw zwiększania zasięgu wspomnianych wyżej procesów wzajemnego „przenikania się” akumulacji finansowej wytworzonej w przemyśle państwowym i spółdzielczym, upodabnianie się konstrukcji poszczególnych funduszy tworzonych w obrębie gospodarki spółdzielczej i państwowej oraz zasad podziału części zysku przedsiębiorstwa pomiędzy poszczególnych jego pracowników (członków spółdzielni).

⁷ Tytułem przykładu można tu wymienić fakt, że spółdzielnie finansują we własnym zakresie stosunkowo dużą ilość urządzeń socjalno-bytowych oraz fakt obciążenia członka spółdzielni obowiązkiem wnoszenia wpisowego i wpłat na poczet udziałów (z czym wiąże się ewentualna odpowiedzialność za straty poniesione przez spółdzielnię), obowiązkiem pracy w godzinach nadliczbowych bez gwarancji uzyskania dodatkowego wynagrodzenia itd.

z odpadów, stymulowanie rozwoju usług, wzrostu zatrudnienia inwalidów, racjonalnej lokalizacji spółdzielni itd.

Konstrukcja skali opodatkowania dochodu (zysku) państwowych przedsiębiorstw terenowych i przedsiębiorstw spółdzielczych wykazuje również, mimo pewnego podobieństwa, dość wyraźne i uzasadnione rozbieżności. W państwowych przedsiębiorstwach terenowych planowa rentowność ustalona jest (na poziomie 5%; jeżeli rzeczywista rentowność jest wyższa, stopę wpłaty do budżetu powiększa się o różnicę pomiędzy rentownością rzeczywistą a planową. Równocześnie nie ustala się *expressis verbis* obciążenia maksymalnego z uwagi na fakt uprzedniego zabezpieczenia odpisów na fundusze własne przedsiębiorstwa. W odniesieniu do przedsiębiorstw spółdzielczych zjawisko zróżnicowania rentowności uwzględnione jest natomiast w konstrukcji skali progresywnej, ponadto ustalona jest górna granica obciążenia zysku spółdzielni na rzecz budżetu państwowego (obecnie 90% zysku).

Wskazany tu przykład rozbieżności w konstrukcji opodatkowania wiąże się ze specyfiką własności spółdzielczej, w szczególności z zasadniczą różnicą, jaka istnieje pomiędzy świadczeniami na rzecz budżetu państwowego, ponoszonymi przez przedsiębiorstwa państwowe i spółdzielcze. Różnica ta polega na tym, że w przypadku opodatkowania spółdzielni następuje przepływ określonych zasobów pieniężnych nie w obrębie tej samej formy własności, lecz pomiędzy różnymi układami własnościowymi, co z punktu widzenia podmiotowej treści stosunków finansowych nie jest rzeczą obojętną⁸.

Może tu jednak pojawić się wątpliwość, czy i o ile uzasadniony jest udział spółdzielczości w finansowaniu potrzeb ogólnospołecznych, zwłaszcza w finansowaniu sfery nieprodukcyjnej, skoro spółdzielnie z reguły nie korzystają z bezzwrotnej pomocy finansowej państwa na cele gospodarcze⁹, a duża część świadczeń socjalno-bytowych i kulturalno-oświatowych pokrywana jest w ramach własności spółdzielczej z części aku-

⁸ Wskazują na to m. in.: Z. Federowicz, *Finanse...*, op. cit., s. 18—20, oraz J. Chechliński, *Z zagadnień teorii podatku*, Warszawa 1963 s. 245 i nast. oraz s. 282—283.

⁹ Spółdzielnie korzystają jedynie z tych form dotacji, które rekompensują im skutki państwowej polityki cen. Są to w szczególności tzw. dotacje przedmiotowe, stanowiące dopłatę do cen otrzymywanych przez producentów za określone wyroby. Dotacje przedmiotowe występują więc niejako równolegle ze zmianami poziomu cen. Są one stosowane najczęściej wówczas, gdy państwo, kierując się względami polityki społecznej na odcinku kształtowania popytu, obniża poziom cen poszczególnych artykułów, a zarazem zapobiega wystąpieniu zjawiska deficytowości przedsiębiorstw wytwarzających wspomniane artykuły lub tendencjom unikania produkcji artykułów o niższej cenie. Por. B. Blass, *Zagadnienia systemu finansowego przedsiębiorstw przemysłowych w państwach socjalistycznych*, Warszawa 1964, s. 50; J. Wierzbicki, *Zagadnienia akumulacji pieniężnej w gospodarce socjalistycznej*, Warszawa 1964, s. 313.

mulacji nie podlegającej odprowadzeniu do budżetu państwowego. Wydaje się, że niezależnie od ogólnej, uznanej w teorii i przyjętej w praktyce zasady powszechnego obowiązku partycypowania wszystkich jednostek wytwórczych (niezależnie od przynależności do określonego układu własnościowego) w pokrywaniu potrzeb ogólnospołecznych, za obciążeniem spółdzielczości świadczeniami typu podatkowego na rzecz budżetu państwowego przemawia ponadto fakt, że na tle stosowanego w praktyce układu cen, odchylających się w określonym stopniu od wartości, w spółdzielczości realizuje się produkt dodatkowy wytworzony w gospodarce państwowej, oraz fakt, że członkowie spółdzielni pracy, objęci podobnie jak cała ludność pracująca (zatrudniona na zasadzie stosunku pracy) ubezpieczeniem społecznym, korzystają w określonej części ze świadczeń socjalnych finansowanych metodą budżetową (bezpłatna pomoc lekarska, częściowa odpłatność za leki, zaopatrzenie emerytalne), zaś jako podatnicy podatku od wynagrodzeń korzystają z szeregu ulg w obciążeniach na rzecz poszczególnych jednostek państwowych (np. z tytułu ulgowych czynszów za lokale mieszkalne, ulgowych przejazdów w komunikacji miejskiej itd.), na zasadach dotyczących całej ludności pracującej.

Trudno tu oczywiście ująć liczbowo relacje pomiędzy stopniem korzystania przez spółdzielnię i członków spółdzielni z szeroko pojętych świadczeń państwa a stopniem obciążenia spółdzielczości świadczeniami na rzecz budżetu państwowego. Pomijając tu nawet odchylenia cen od wartości, które są niewymierne i nie dają się ująć analizą liczbową, samo porównanie rozmiaru świadczeń przedsiębiorstw spółdzielczych i budżetu państwa — związanych z pokryciem potrzeb socjalno-bytowych członków spółdzielni — z całokształtem świadczeń ponoszonych ze środków państwowych na rzecz pracowników zatrudnionych w gospodarce państwowej również nie wydaje się możliwe. Wymagałoby to bowiem dokonania przeliczeń wartościowych tych świadczeń na jednego pracownika (członka spółdzielni), opartych na jego budżecie rodzinnym. W badaniach budżetów rodzinnych operuje się jednakże z zasady dochodami i wydatkami w ujęciu pieniężnym (gotówkowym), a tymczasem większość świadczeń socjalno-bytowych realizowana jest na zasadzie nieodpłatności. Wyliczenie w tym układzie wartości przekazanych świadczeń jest w aktualnym stanie informacji statystycznej niemożliwe. Wydaje się jednak, że wyliczenie różnicy pomiędzy rozmiarami świadczeń socjalno-bytowych ponoszonych na jednego zatrudnionego w gospodarce państwowej a rozmiarami analogicznych świadczeń przypadających na jednego członka spółdzielni nie dostarczyłoby argumentów dla częściowego wyłączenia akumulacji finansowej spółdzielczości ze sfery podlegającej opodatkowaniu na rzecz budżetu państwowego. Kształtowanie obciążeń podatkowych nie jest bowiem uzależnione od relacji pomiędzy świadczeniami państwa na rzecz spółdzielczości

a świadczeniami spółdzielczości na rzecz państwa, tworzącymi wspomniany wyżej system wzajemnego przenikania się akumulacji wytworzonej w obrębie gospodarki państwowej i spółdzielczej. Przesłanki ukształtowania systemu opodatkowania spółdzielni tkwią w najszerzej pojętej polityce gospodarczej, w szczególności zaś związane są z poziomem zyskowności przedsiębiorstw spółdzielczych, uznanym za najbardziej właściwy w danym okresie.

Regulowanie zyskowności spółdzielni drogą zmniejszania rozmiarów zysku rozporządzalnego w stosunku do rozmiarów akumulacji realizowane jest za pomocą dwu podstawowych metod opodatkowania: podatku od obrotu (produkcji) i podatku od dochodu (zysku)¹⁰. Pewną rolę odgrywa przy tym także opodatkowanie majątku i kosztów.

OPODATKOWANIE OBROTÓW

Formą wstępnego przejmowania akumulacji finansowej przedsiębiorstw spółdzielczych na rzecz budżetu państwowego jest podatek obrotowy (lub podatek od operacji nietowarowych) oraz dodatnie różnice budżetowe¹¹. Konstrukcja podatku obrotowego obciążającego przedsiębiorstwa spółdzielcze polega na ustaleniu stawki procentowej w stosunku do obrotu. Jest ona zatem zbliżona do konstrukcji podatku obrotowego obciążającego przedsiębiorstwa państwowego przemysłu terenowego, traktowane na równi z większością przedsiębiorstw spółdzielczych jako podmioty drobnej wytwórczości, objęte zasięgiem planowania terenowego. Podobieństwo konstrukcji nie oznacza, jak wyżej wspomniano, jej identyczności. Pewne rozbieżności w metodach obciążenia podatkiem obrotowym przedsiębiorstw spółdzielczych i terenowych przedsiębiorstw państwowych zarysowują się w szczególności na odcinku zwolnień i ulg. Niektóre z tych zwolnień i ulg dotyczą tylko podmiotów gospodarki spółdzielczej¹².

¹⁰ Wyłączono tu z rozważań problem regulowania zyskowności drogą dotacji przedmiotowych. W przypadku tym cena płacona przez odbiorcę, powiększona o dotację przedmiotową lub ujemną różnicę budżetową, kształtuje zysk producenta analogicznie jak w przypadku gdy cena dla odbiorcy zapewnia akumulację finansową; zysk ten kształtowany jest przez podatek obrotowy, od operacji nie towarowych lub dodatnią różnicę budżetową.

¹¹ W praktyce spółdzielczości polskiej dodatnie różnice budżetowe występują najczęściej wówczas gdy: 1. spółdzielnia zużywa do produkcji miarowej tkaniny przeznaczone do konfekcjonowania (produkcji masowej), zakupione z 15% rabatem, lub odstępuje je innej spółdzielni dla celów produkcji miarowej; 2. spółdzielnia sprzedaje wyroby inwestycyjno-zaopatrzeniowe na cele rynkowe po cenach wyższych od ceny zbytu; 3. spółdzielnia sprzedaje wyroby bezpośrednio na rynek po cenach hurtowych lub detalicznych, zawierających marże handlowe należne pominiętym ogniwo obrotu towarowego.

¹² Por. np. zarządzenie nr 15 ministra finansów z dnia 5 II 1962 r. w sprawie

Dążąc do możliwie syntetycznego ujęcia podstawowych funkcji opodatkowania obrotów spółdzielni można je rozpatrywać w następujących czterech aspektach:

1. Jako instrument przejmowania części akumulacji spółdzielczej na cele ogólnospołeczne, co wyraża funkcję „fiskalną”; funkcja fiskalna w ujęciu powyższym stanowi jeden z przejawów funkcji rozdzielczej systemu podatkowego i polega na alimentowaniu budżetu państwowego przez przedsiębiorstwa spółdzielcze, obciążone obowiązkiem uzupełniania ogólnego zasobu źródeł finansowania potrzeb społeczeństwa¹³.

2. Jako instrument ograniczania ogólnego rozmiaru zasobów finansowych, pozostających w dyspozycji podmiotów gospodarki spółdzielczej, a tym samym — regulowania procesów reprodukcji rozszerzonej w obrębie własności spółdzielczej, co wyraża funkcję „hamulca pieniężnego”; zakres wykorzystania podatku obrotowego jako „hamulca pieniężnego” może w praktyce być różny, zależnie od skonstruowania pozostałych instrumentów podziału akumulacji finansowej¹⁴.

3. Jako instrument elastycznego oddziaływania na kierunki działalności przedsiębiorstw spółdzielczych, w szczególności na rozmiary, strukturę asortymentową, stopień pracochłonności i lokalizację produkcji, na źródła zaopatrzenia i kierunki zbytu itd., co wyraża funkcję „bodźcową” lub „stymulacyjną”, zwaną też „organizacyjną”; instrumentami realizacji tej funkcji podatku obrotowego jest przede wszystkim zróżnicowanie stawek w zależności od produkowanych przez spółdzielnię asortymentów oraz stosowanie zwolnień i ulg¹⁵.

4. Jako instrument kontroli działalności spółdzielni, co wyraża funkcję „sygnału kontrolnego”, realizowaną głównie w toku postępowania podatkowego przez organy państwowej administracji finansowej.

opodatkowania podatkiem obrotowym i podatkiem od operacji nietowarowych niektórych przedsiębiorstw państwowego przemysłu terenowego, związków spółdzielni i spółdzielni; w zarządzeniu tym przewidziano szereg zwolnień i ulg, odnoszących się wyłącznie do poszczególnych typów spółdzielni pracy.

¹³ Por. M. Weralski, *Zagadnienia systemu podatkowego w państwach socjalistycznych*, Warszawa 1965, s. 29—30; J. Wierzbicki, op. cit., s. 101—102.

¹⁴ Warto tu odnotować interesujące rozwiązanie przyjęte w Niemieckiej Republice Demokratycznej. Polega ono na rezygnacji z wykorzystania podatku obrotowego w roli „hamulca pieniężnego” — przez zwolnienie od tego podatku spółdzielni które odprowadzają część swej akumulacji równą wymiarowi podatku obrotowego na fundusz akumulacji (część funduszu społecznego odpowiadająca funduszosowi zasobowemu w spółdzielczości polskiej). Por. K. Linkhorst, *Produktionsgenossenschaften des Handwerks*, Berlin 1959.

¹⁵ Liczne i szczegółowo sprecyzowane kierunki oddziaływania służyć tu mają realizacji zamierzeń ustawodawcy dotyczących np. preferowania spółdzielni inwalidów zatrudniających osoby o ograniczonej zdolności do pracy, preferowania rozwoju produkcji pracochłonnej kosztem materiałochłonnej, właściwego doboru źródeł zaopatrzenia itd. (preferencje dla surowców zastępczych, odpadowych itp.).

OPODATKOWANIE DOCHODÓW

Ta część przychodów spółdzielni, która pozostaje po odliczeniu kosztów własnych oraz podatku obrotowego (od operacji nietowarowych) i ewentualnie dodatnich różnic budżetowych z globalnej sumy realizacji stanowi tzw. zysk brutto (bilansowy), zwany też nadwyżką bilansową. Kolejne obciążenie akumulacji finansowej spółdzielni na rzecz budżetu państwowego doprowadza do powstania w spółdzielni kategorii tzw. zysku czystego (netto), zwanego też czystą nadwyżką. Instrumentem przejmowania części zysku bilansowego spółdzielni do budżetu państwowego jest z założenia podatek dochodowy. Pełni on następujące funkcje:

1. Przesuwa do budżetu część akumulacji finansowej spółdzielni, pozostającej do rozliczenia po uiszczeniu podatku od obrotu.

2. Reguluje ostatecznie¹⁶ tę część zysku, która pozostaje do dyspozycji spółdzielni i ich związków. Z uwagi na progresywny charakter opodatkowania funkcja ta działa znacznie silniej i bardziej precyzyjnie niż analogiczna funkcja podatku obrotowego. Progresywne opodatkowanie zysku spółdzielni ma na celu regulowanie rozporządzalnych zasobów finansowych spółdzielczości nie tylko ze względów gospodarczych (zwłaszcza z uwagi na konieczność zabezpieczenia właściwych proporcji reprodukcji rozszerzonej), ale również ze względów politycznych (m. in. ma zapobiegać powstawaniu w spółdzielniach nadmiernych zysków, prowadzących do nadużyć i wypaczenia socjalistycznego charakteru spółdzielni¹⁷.

3. Spełnia zadania kontrolne na odcinku kształtowania się rzeczywistej rentowności spółdzielni.

4. Służy celowi oddziaływania bodźcowego.

Kierunki bodźcowe oddziaływania tego typu podatku są inne niż w podatku obrotowym, ponieważ przy opodatkowaniu dochodów nie stosuje się stawek zróżnicowanych przedmiotowo, tj. nawiązujących do rodzaju produkowanych wyrobów. Bodźcowe oddziaływanie podatku dochodowego jest więc skierowane głównie na zagadnienia ogólnogospodarcze i społeczne. Przejawia się ono w postaci: preferowania w konstrukcji progresywnej skali podatku dochodowego wyrobów o wyższej praco-

¹⁶ Nawiązując już bezpośrednio do kwoty wygosparowanego zysku bilansowego.

¹⁷ W tym kierunku działa zresztą nie tylko sama konstrukcja skali progresywnej podatku dochodowego wraz z uprawnieniem państwowych organów finansowych do kontroli ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych z punktu widzenia prawidłowości obliczenia podstawy opodatkowania, ale również zasada, że spółdzielnia, która według opinii swej organizacji nadrzędnej prowadzi działalność sprzeczną z najistotniejszymi cechami gospodarki spółdzielczej, opodatkowana jest podobnie jak podmioty gospodarki nie uspołecznionej.

chłonności, okresowego zwolnienia od podatku nowo powstałych spółdzielni produkujących wyłącznie z surowców odpadowych lub spółdzielni położonych na terenach uznanych za słabo rozwinięte pod względem gospodarczym, ulg dla spółdzielni inwalidów, ulgowych proporcjonalnych stawek dla spółdzielni świadczących usługi dla ludności, ryczałtowej formy opodatkowania małych zakładów usługowych itd.¹⁸

Wydaje się jednak, że możliwe byłoby rozszerzenie bodźcowych funkcji podatku dochodowego także na te elementy gospodarki spółdzielczej, które wiążą się z zainteresowaniem członków-pracowników poprawą wyniku finansowego — drogą obniżania kosztów własnych, wzrostu wydajności pracy, lepszego wykorzystania posiadanych środków rzeczowych i finansowych itd. — a tym samym z zabezpieczeniem odpowiedniej atrakcyjności spółdzielni jako formy gospodarowania opartej na zasadzie dobrowolnego zrzeszenia członków-producentów.

Można tu sformułować pewne propozycje, traktując je ewentualnie jako alternatywne:

1. Wyłączenie z podstawy opodatkowania tej części zysku, która zgodnie z obowiązującymi normami prawnymi i zasadami systemu finansowego spółdzielczości kierowana jest na fundusze niepodzielne (jak fundusz zasobowy), co zabezpiecza przed rozdysponowaniem na cele konsumpcji indywidualnej członków spółdzielni części zasobów społecznych, wzmacniając tym samym podstawy ruchu spółdzielczego.

2. Wyłączenie z podstawy opodatkowania tej części zysku, która zgodnie z ustalonym limitem (globalnym w stosunku do sumy zysku i indywidualnym w stosunku do wynagrodzeń poszczególnych członków spółdzielni) dzielona jest pomiędzy członków spółdzielni. Za tego rodzaju rozwiązaniem przemawia fakt, że wypłaty indywidualne na rzecz członków spółdzielni stanowią integralny element ich wynagrodzenia za pracę i w związku z tym powinny być — łącznie z wynagrodzeniem podstawowym — obciążone podatkiem od wynagrodzeń, który w porównaniu z podatkiem dochodowym opłacanym przez spółdzielnie charakteryzuje się znacznie łagodniejszą progresją (niższa granica progresji). O ile jednak można uznać za dyskusyjny problem wyboru miejsca opodatkowania części czystej nadwyżki przeznaczonej do podziału pomiędzy członków spół-

¹⁸ Spółdzielnie pracy mogą prowadzić małe zakłady usługowe (głównie usług fotograficznych, fryzjerskich, krawieckich i szewskich) na zasadzie tzw. ryczałtowanego rozrachunku. Podstawą działania jest tu umowa pomiędzy spółdzielnią a pracownikami, która określa: 1. wysokość wpłat ryczałtu podatkowego (łącznie podatek od operacji nietowarowych i podatek dochodowy); 2. wysokość ryczałtowych wpłat podatku od wynagrodzeń; 3. sumę wpłat na określone fundusze spółdzielni (spółdzielczy fundusz samorządowy, fundusz inwestycyjny i socjalno-bytowy); 4. wpłatę na utworzenie funduszu rezerwowego; 5. wpłaty z innych tytułów: amortyzacji, kosztów ogólnych itd. Kwota dochodów zakładu usługowego pozostająca po pokryciu wymienionych wyżej wpłat stanowi wynagrodzenie pracowników.

dzielnia¹⁹, o tyle zupełnie nieuzasadnione wydaje się podwójne opodatkowanie omawianej części zysku: po raz pierwszy w ramach ogólnej sumy zysku spółdzielni i po raz drugi w ramach wynagrodzenia uzyskiwanego przez poszczególnych członków spółdzielni²⁰.

3. Wyłączenie z podstawy opodatkowania dochodów z oprocentowania dobrowolnych wkładów spółdzielni na rachunek scentralizowanych funduszy spółdzielczych, sprzyjające racjonalnemu wykorzystaniu czasowo wolnych środków.

4. Uwzględnienie relacji pomiędzy zyskiem a funduszem płac w konstrukcji progresywnej skali podatku dochodowego. Powiązanie progresji podatku dochodowego ze stosunkiem wypłat z czystej nadwyżki na rzecz członków do funduszu płac pozwoliłoby, jak się wydaje, osiągnąć pewne efekty zarówno w zakresie ogólnej atrakcyjności gospodarki spółdzielczej, jak też na odcinku usprawnienia gospodarowania i kontroli funkcjonowania funduszu płac oraz zatrudnienia. Szczególnie aktualna w naszych warunkach konieczność zabezpieczenia dostatecznie wysokiego poziomu indywidualnych wypłat z podziału czystej nadwyżki stawia przed systemem opodatkowania zysku spółdzielni problem złagodzenia obciążeń spółdzielczości na rzecz budżetu państwowego w celu zwiększenia sumy zysku rozporządzalnego.

5. Zmniejszenie obciążenia podatkiem dochodowym w przypadku, gdy spółdzielnia dokona zmian asortymentu produkcji, mających na celu poprawę zaopatrzenia odbiorców.

OPODATKOWANIE MAJĄTKU

Jedyną funkcjonującą w praktyce polskiego systemu podatkowego formą opodatkowania majątku przedsiębiorstw spółdzielczych jest podatek od nieruchomości. W literaturze finansowej znany jest co prawda pogląd, że podatek od nieruchomości ma charakter nominalnego podatku majątkowego, w istocie zaś jest wstępnym opodatkowaniem przychodów pochodzących z określonego źródła (nieruchomość)²¹. Teza ta wydaje się bezsporna jedynie z punktu widzenia źródła podatku od nieruchomości. Podatek ten nie pociąga za sobą zmniejszenia substancji majątkowej będącej w posiadaniu podatnika, lecz powoduje odpowiednie zmniejszenie rozporządzalnych zasobów finansowych reprezentujących w ostatecznym rachunku dochód (zysk) przedsiębiorstwa. Natomiast z punktu widzenia przedmiotu podatkowego, podatek od nieruchomości nie wynajętych i nie wydzierżawionych, przeznaczonych na cele użytkowe i pozostających

¹⁹ Opodatkowanie w ramach globalnej sumy zysku, z równoczesnym zwolnieniem od podatku od wynagrodzeń części już rozdzielonych pomiędzy poszczególnych członków spółdzielni, stosowane jest w Polsce.

²⁰ Rozwiązanie stosowane np. w Niemieckiej Republice Demokratycznej.

²¹ Por. M. Weralski, *Kierunki reformy...*, op. cit., s. 249.

w użytkowaniu podmiotów gospodarki uspołecznionej, jest niewątpliwie podatkiem majątkowym, którego wymiar nawiązuje do pełnej wartości budynku będącej podstawą amortyzacji (podobny charakter ma podatek od gruntów nie zabudowanych, którego stawka kwotowa nawiązuje do powierzchni gruntu).

Podatek od nieruchomości należy do podatków, które zmniejszają wprawdzie rozmiary akumulacji, ale nie są obliczane w bezpośrednim nawiązaniu do jej wysokości. W skład tej grupy podatków wchodzi podatek od obrotu i podatki zaliczane umownie do kosztów własnych, które z omawianego punktu widzenia trzeba wyraźnie odróżnić od form podatkowych regulujących zyskowość w drodze bezpośredniego nawiązania do zysku bilansowego (brutto), pozostałego po odliczeniu z realizacji kosztów i wymienionych wyżej podatków.

Problem opodatkowania majątku spółdzielni, mimo swego niewielkiego obecnie znaczenia w praktyce, zasługuje na uwagę w związku ze specyfiką powstawania majątku spółdzielczego. Tzw. pierwsze wyposażenie dokonuje się tu drogą scalenia rozproszonych zasobów rzeczowych i finansowych, będących uprzednio w dyspozycji poszczególnych obywateli, a nie drogą wydzielenia (jak to się dzieje w gospodarce państwowej) części majątku narodowego. Większy niż w obrębie własności państwowej zakres samofinansowania wymaga odpowiednio wysokich zasobów i nagromadzonych rezerw, dlatego wszelkie ograniczenia, hamujące wzrost majątku spółdzielni, byłyby niewskazane. Wydaje się zatem, że opodatkowanie majątku przedsiębiorstwa spółdzielczego trudno uważać za celowe. Opodatkowania majątku spółdzielni nie można też uzasadniać koniecznością oddziaływania w kierunku oszczędnego gospodarowania tym majątkiem²².

W spółdzielczości oszczędne gospodarowanie mieniem powinno wynikać z samego charakteru zespołowej, grupowej własności. Oddziaływanie państwa metodami podatkowymi na oszczędne gospodarowanie majątkiem wydaje się zupełnie nieadekwatne dla przedsiębiorstw spółdzielczych, bowiem mogłoby zahamować procesy wzrostu majątku spółdzielczego.

OPODATKOWANIE KOSZTÓW

Podatki obciążające koszty własne, lecz w istocie stanowiące element produktu dla społeczeństwa, ograniczają rozmiary akumulacji finansowej pozostającej w sferze dyspozycji spółdzielni oraz ich organizacji nadrzędnych (związków spółdzielni). Obejmują one wspomniane wyżej

²² Por. przegląd dyskusji na temat opodatkowania składników majątkowych w trybie oprocentowania środków przedsiębiorstwa w artykule J. Wierzbickiego, *Kierunki przebudowy systemu podatkowego w gospodarce socjalistycznej*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1963, z. 1, s. 136—141.

podatek od nieruchomości, którego przedmiotem jest część majątku spółdzielni, oraz podatek od lokali i składki na ubezpieczenie społeczne, których przedmiotem są poszczególne elementy składowe kosztów własnych.

Wymienione wyżej świadczenia spółdzielni na rzecz budżetu państwowego zwiększając koszty a tym samym ograniczając akumulację bilansową stanowią swoisty instrument jej podziału. W praktyce polskiego systemu podatkowego przedmiotem podatków obciążających koszty przedsiębiorstw spółdzielczych są czynsze (w podatku od lokali) oraz wydatki osobowe (fundusz płac, obciążony składkami na ubezpieczenie społeczne).

Celowość utrzymywania, tym bardziej zaś rozwijania tej formy opodatkowania spółdzielni wydaje się wątpliwa, gdyż z punktu widzenia funkcji „fiskalnej” i funkcji „hamulca pieniężnego” opodatkowanie kosztów nie jest konieczne, działanie jego może być bowiem zastąpione w drodze odpowiedniej przebudowy podatku obrotowego i dochodowego²³, natomiast z punktu widzenia funkcji „bodźcowej” działanie jego jest słabe. Dotyczy to w szczególności opodatkowania funduszu płac.

Wydaje się, że traktowanie opodatkowania funduszu płac jako instrumentu oddziaływania w kierunku obniżania wydatków osobowych jest nierealne, gdyż kolektyw pracowników-członków spółdzielni jest w praktyce bardziej zainteresowany maksymalizacją funduszu płac — bez względu na wysokość podatku płaconego przez spółdzielnię od sumy funduszu płac — niż zwiększaniem rozporządzalnego zysku spółdzielni drogą zmniejszenia podstawy opodatkowania w podatku od kosztów osobowych, płaconych przez spółdzielnię jako przedsiębiorstwo. Oczywiście, członkowie spółdzielni są w określonym stopniu zainteresowani wzrostem zysku rozporządzalnego, w którym mają swój udział (w trybie podziału części czystej nadwyżki), jednakże w związku z szeregiem ograniczeń, dotyczących zarówno globalnego limitu części zysku przeznaczonej do podziału pomiędzy członków, jak i wysokości indywidualnej wypłaty na rzecz poszczególnych członków, zainteresowanie wynagrodzeniem bieżącym jest znacznie większe niż zainteresowanie spodziewanym udziałem w części czystej nadwyżki.

Obserwowany w praktyce nacisk na wzrost funduszu płac w spółdzielniach i stosunkowo duża ilość stwierdzonych na tym odcinku nadużyć skłaniają do sceptycznej oceny skuteczności oddziaływania za pośrednictwem podatków. Wydaje się, że doraźnych środków zaradczych należy szukać raczej w systemie planowania gospodarczo-finansowego np. w trybie limitowania funduszu płac²⁴.

²³ Por. L. Kurowski, *O potrzebie reform w prawie podatkowym*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 1956, nr 10, s. 388.

²⁴ W istocie zresztą problem celowości opodatkowania kosztów w przedsiębiorstwach spółdzielczych, zwłaszcza z punktu widzenia jego bodźcowego oddziaływania na obniżkę kosztów własnych, jest w znacznym stopniu analogiczny do

ZWIĄZEK SYSTEMU OPODATKOWANIA PRZEDSIĘBIORSTW SPÓŁDZIELCZYCH Z MODELEM ZARZĄDZANIA GOSPODARKĄ USPOŁECZNIONĄ

Efektywność wykorzystania wszelkich instrumentów finansowych, w szczególności zaś instrumentów budżetowo-podatkowych dla zapewnienia prawidłowej realizacji zadań rzeczowych zgodnie z preferencjami centralnego planifikatora oraz dla zapobiegania sytuacjom, w których dążenie do maksymalizacji wyniku finansowego prowadziłyby np. do wypaczenia struktury asortymentowej produkcji lub obniżenia jej jakości, uzależnione jest od prawidłowości skonstruowania wspomnianych instrumentów. Można tu sformułować następującą tezę: im mniej szczegółowe są dyrektywne zadania planu gospodarczego, tym bardziej potrzebne jest precyzyjne skonstruowanie instrumentów polityki pieniężnej i pełne ich wykorzystanie. Instrumenty te powinny regulować ogólne zasoby finansowe przedsiębiorstwa, np. dla zapobieżenia unikaniu produkcji deficytowej lub niskorentowej (w warunkach danego układu cen), a zarazem niezbędnej ze względów rynkowych (zwolnienia i ulgi podatkowe, dotacje przedmiotowe), oraz wpłynąć na kierunki i proporcje podziału zasobów pozostających po uiszczeniu świadczeń na rzecz państwa (głównie budżetu państwowego). Jest to sprawa szczególnie aktualna dla gospodarki spółdzielczej, którą cechuje stosunkowo wysoki stopień samodzielności w podejmowaniu decyzji gospodarczo-finansowych.

W związku z tym konieczne wydaje się położenie szczególnego nacisku na problematykę podatkową, gdyż czynności związane z wymiarem i poborem podatków są (obok procedury związanej z udzielaniem dotacji i kredytów) doskonałą okazją do bezpośredniej kontroli działalności przedsiębiorstwa spółdzielczego przez organa administracji państwowej. Pozostałe powiązania i środki oddziaływania mają charakter bardziej pośredni, co zresztą w określonych warunkach nie wyklucza ich znacznej skuteczności.

Wydaje się zatem, że niezależnie od strukturalnego modelu zarządzania gospodarką narodową istnieje konieczność wykorzystania podatkowych instrumentów podziału akumulacji finansowej spółdzielczości jako narzędzia kontroli i oddziaływania ze strony państwa na przebieg i wyniki gospodarczo-finansowej działalności spółdzielni, w kierunku szeroko pojętej integracji planowych zadań ogólnospołecznych. Natomiast miejsce akumulacji w zespole omawianych środków oddziaływania państwa na gospodarkę spółdzielczą jest pod tym względem uzależnione od stopnia centralizacji lub decentralizacji aktualnego modelu zarządzania gospodarką narodową. W warunkach modelu o przewadze elementów decentralizacji relatywne znaczenie akumulacji jest duże, gdyż wszelkie instru-

problemu poruszanego w dyskusji o opodatkowaniu kosztów w przedsiębiorstwach państwowych. Por. J. Wierzbicki, *Kierunki przebudowy systemu podatkowego ...*, op. cit., s. 134—136.

menty nieparametrycznego oddziaływania na gospodarkę spółdzielczą, stosowane w ograniczonym zakresie, nie dają dostatecznej gwarancji zabezpieczenia prawidłowego tempa i kierunku działalności gospodarczo-finansowej spółdzielni.

Podatkowe instrumenty ograniczania ogólnych rozmiarów zasobów finansowych, pozostających w dyspozycji spółdzielni, okazują się jednak również niewystarczające i zbyt mało precyzyjne. Bezsporna konieczność centralnego regulowania tempa reprodukcji rozszerzonej oraz proporcji podziału dochodu narodowego wymaga rozbudowy instrumentów oddziaływania na kierunki i proporcje podziału akumulacji finansowej przedsiębiorstw spółdzielczych, zarówno w jej właściwym zakresie, reprezentowanym — poza świadczeniami ponoszonymi na rzecz państwa — przez niepodzielne fundusze spółdzielcze, przeznaczone na cele rozwoju gospodarczego oraz spożycia zbiorowego, jak i w umownym zakresie tzw. akumulacji bilansowej, obejmującej tę część dochodu narodowego, która reprezentując produkt dla siebie stanowi element uzupełniającego wynagrodzenia za pracę w spółdzielni. Rozwinięcie powyższej tezy przekracza jednak ramy niniejszego opracowania. Można tu tylko wyrazić pogląd, że problem pogodzenia niewątpliwiej konieczności oddziaływania państwa na kierunki i proporcje podziału akumulacji spółdzielczej z koniecznością zabezpieczenia możliwości rozwoju spółdzielni nabiera stopniowo charakteru analogicznego do alternatywy, jaka w tzw. modelu gospodarki zdecentralizowanej rysuje się na odcinku przedsiębiorstw państwowych: zakres redystrybucji budżetowej i oddziaływania centralnego planifikatora — a zakres samofinansowania jednostek bezpośrednio gospodarujących oraz podejmowania przez nie samodzielnych decyzji gospodarczo-finansowych ²⁵.

TAXATION PROBLEMS OF THE CO-OPERATIVE INDUSTRY

S u m m a r y

The basis of taxation (return, income, property, expenditures), serves at present as a criterion of tax differentiation in a co-operative industrial enterprise. The majority of the taxation forms applied to co-operative enterprises are similar to those used in state enterprises, this similarity of forms and even of taxation methods does not mean, however, an equalisation in tax-incidence. The differences in tax construction, are especially visible in the return (turnover) tax and the income (profit) tax.

²⁵ Pojęcie samofinansowania przyjęte jest tu w sensie określonym przez J. Wierzbickiego, sprowadzającym się w skrócie do następującego sformułowania: samofinansowanie polega na przeznaczeniu nagromadzonych przez przedsiębiorstwo środków pieniężnych na sfinansowanie potrzeb w zakresie reprodukcji rozszerzonej (J. Wierzbicki, *Zagadnienia akumulacji pieniężnej...*, op. cit., s. 237—288).

The amount of the tax burden which falls on co-operative enterprises depends not so much on the relation between the state's obligations towards the co-operatives and vice-versa, as on the actual requirements of the general economic policies. It finds its expression in the process of regulating the profitability of co-operative enterprises. This is being done by the turnover and income tax.

The functioning of said taxes is being analysed from the following points of view: 1. "fiscal" function, understood as one of the symptoms characteristic of the distribution function of the tax system, 2. "money restraining" function, understood as an instrument of checking the volume of financial resources of the co-operatives, 3. "stimulation" function, understood as a tool for influencing the manifold activities of co-operative enterprises, 4. "control signal" function, being exercised mainly in tax procedures adhered to by the state's financial administration.

A special attention is being given to the specific incompatibility in the sphere of progressive taxation of income — between the money restraining function and the need to stimulate the incentives of material interest of producers.

On that basis the author endeavours to outline the main lines along which the reconstruction of the income tax paid by cooperative enterprises should be undertaken.

The taxes which, fall on some elements of property and costs of the co-operative enterprise are conventionally added to overall costs, in fact, however, they constitute a product-element for the society. The expediency of keeping and of developing those two forms of taxation — seems to be of a dubious nature: in the first case in view of the specific way in which the property of a co-operative enterprise is being formed, in the second — in view of the possibility of using more effective means which are at the disposal of the state on the co-operative economy.