

JERZY MAŁECKI

EWOLUCJA OPODATKOWANIA PRZEDSIĘBIORSTW ZAGRANICZNYCH PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ W POLSCE

Przeprowadzona po II wojnie światowej nacjonalizacja oraz zmiany w zasadach funkcjonowania państwa i gospodarki w znacznym stopniu ograniczyły możliwości podejmowania działalności gospodarczej na terytorium Polski przez podmioty zagraniczne. Jednakże nawet w okresie szczytowej centralizacji i autarkii, na przełomie lat czterdziestych i pięćdziesiątych, kolejne ustawy o podatku dochodowym dopuszczały prowadzenie takiej działalności poprzez konstrukcję prawną obowiązku podatkowego¹. Podatnicy mający swe miejsce zamieszkania lub pobytu albo siedzibę lub zarząd na obszarze Polski podlegali obowiązkowi podatkowemu od całości swych dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (był to tzw. nieograniczony obowiązek podatkowy). Natomiast podatnicy nie mający na terenie Polski miejsca zamieszkania lub pobytu, siedziby lub zarządu, podlegali polskiemu obowiązkowi podatkowemu od dochodów, które osiąkali jedynie z następujących źródeł przychodów (tzw. ograniczony obowiązek podatkowy): nieruchomości oraz wierzytelności zabezpieczonych na nieruchomościach, wykonywania świadczeń rzeczy lub usług podlegających podatkowi obrotowemu, opłat za korzystanie z patentów na wynalazki, z wynalazków, ze specjalnych metod produkcji i z praw autorskich, ze sprzedaży i praw majątkowych.

Ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podlegały więc te podmioty, które w dzisiejszej nomenklaturze prawnej można określić jako zagraniczne. Konstrukcja powyższa była jednocześnie najprostszą metodą opodatkowania działalności gospodarczej podmiotów zagranicznych, mając charakter wybitnie antykolizyjny, zapobiegający w pewnej mierze podwójnemu opodatkowaniu².

¹ Zob. art. 6 i 7 dekretu z 25 X 1948 r. o podatku dochodowym p.z. U. 1948, nr 52, poz. 413) i art. 4 i 5 dekretu z 25 X 1950 r. o podatku dochodowym (Dz.U. 1950, nr 49, poz. 450).

² Podobnie jak zawarta w okresie międzywojennym i obowiązująca do dnia dzisiejszego konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgier o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich z 12 V 1928 r. (Dz.U. 1931, nr 75, poz. 604) czy umowa z Republiką Czechosłowacji z 23 IV 1925 r. P.z.U. 1926, nr 14, poz. 82).

Konstrukcja ograniczonego i nieograniczonego obowiązku podatkowego znajduje zresztą zastosowanie przy opodatkowaniu dochodów do dnia dzisiejszego i uwzględniana jest w projektach nowej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³.

Do 1950 r. zasady opodatkowania podmiotów zagranicznych były oparte na identycznych zasadach, jak w przypadku podmiotów krajowych; nie stosowano regulacji odrębnych czy specjalnych. Jedynie w świetle § 4 rozp. Ministra Skarbu z 1 XII 1946 r. w sprawie wykonania dekretu o postępowaniu podatkowym⁴ - władzą podatkową właściwą dla podmiotów podlegających obowiązkowi podatkowemu był Pierwszy Urząd Skarbowy w Warszawie.

Po 1950 r. przyjęto w ustawodawstwie odmienne reguły opodatkowania dla sektora uspołecznionego⁵ i nie uspołecznionego, przy czym reguły prawne dotyczące tego ostatniego miały zastosowanie także do osób zagranicznych. Nowe jakościowo podejście w wyznaczaniu ram prawnych opodatkowania podmiotów zagranicznych datuje się od początku lat siedemdziesiątych.

Należy to wiązać z trwającym nadal procesem zawierania multi- i bilateralnych umów międzynarodowych w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu i uchylaniu się od opodatkowania, (w ostatnim okresie - umów o ochronie inwestycji), a także pojawieniem się licznych polskich przepisów specjalnych odnoszących się do tych kwestii. Od tego też czasu opodatkowanie podmiotów zagranicznych prowadzących działalność gospodarczą w Polsce z reguły opiera się na dwóch wzajemnie uzupełniających się podstawach prawnych:

- postanowieniach szeregu umów międzynarodowych o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu dochodów i majątku, a także - ostatnio - o ochronie i popieraniu inwestycji zagranicznych, zawierających z reguły (ale nie tylko) międzynarodowe normy kolizyjne;
- polskich przepisach podatkowych, regulujących ogólne zasady opodatkowania (np. zobowiązania podatkowe czy procedurę podatkową), przepisów szczególnych regulujących opodatkowanie jednostek gospodarki nie uspołecznionej lub uspołecznionej oraz przepisów szczególnych dotyczących wyłącznie opodatkowania podmiotów zagranicznych.

Podwójne opodatkowanie dochodu lub majątku podmiotów zagranicznych (w kraju pochodzenia i kraju działania) zmniejsza zyski z tytułu prowadzenia

³ Zob. np. art. 2 i 3 ustawy z 16 XII 1972 r. o podatku dochodowym Pz.U. 1989, nr 27, poz. 147); art. 2 ustawy z 31 I 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1989, nr 3, poz. 12); art. 3 i 4 ustawy z 26 VII 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 1991, nr 80, poz. 350); art. 3 rządowego projektu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (z września 1991 r.).

⁴ Dz.U. 1947, nr 5, poz. 27.

⁵ Zob. np. dekret z 21 X 1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej (Dz.U. 1950, nr 44, poz. 399).

działalności gospodarczej i w sposób istotny obniża zdolność konkurencyjną nadmiernie obciążonych podmiotów. Stanowi to istotny antybodziec do podejmowania działalności przez inwestorów zagranicznych, gdyż z reguły działalność taka przynosi im mniejszą stopę zysku niż w przypadku wyłącznie krajowego zaangażowania kapitału. Chcąc więc ułatwić transfer kapitału między państwami, już od okresu międzywojennego podejmowano próby zniesienia lub przynajmniej ograniczenia podwójnego opodatkowania w skali międzynarodowej.

Na tle innych państw Europy Wschodniej Polska przoduje w ilości zawartych umów (ratyfikowała bowiem umowy z 34 państwami)⁶. Niektóre z tych umów międzynarodowych pochodzą sprzed II wojny światowej (np. umowy z Austrią, Czechosłowacją czy Węgrami), większość z nich jednak zawarto w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych w oparciu o modelowe konwencje opracowane przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD): konwencję z 1963 r. *Draft Double Taxation on Income and Capital* oraz zmienioną jej wersję z 1977 r. *Model Convention for Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital*. Stosowane w praktyce międzynarodowej wymienione wyżej konwencje są jednak niekiedy modyfikowane, stosownie do układu wzajemnych stosunków gospodarczych między państwami i z uwzględnieniem specyfiki systemów podatkowych owych państw.

Dla podmiotów zagranicznych prowadzących działalność gospodarczą istotne znaczenie mają przede wszystkim postanowienia umów dotyczące opodatkowania zysków oraz dywidend. Konwencje modelowe OECD zalecają, by w konkretnych umowach przyjmować rozwiązanie, iż dochody przedsiębiorstw zagranicznych opodatkowane są tylko w państwie działania, chyba że przedsiębiorstwo wykonuje działalność na terenie drugiego państwa przez położony tam zakład. W takim przypadku dochody z zakładu położonego w drugim państwie mogą być opodatkowane w tym państwie tylko w takim zakresie, w jakim można je temu zakładowi przypisać. Przyjęte więc w tym zakresie rozwiązania mają dla opodatkowania przedsiębiorstw zagranicznych charakter wybitnie kolizyjny, określając prawo państwa władne do obciążenia.

Natomiast bardziej złożony charakter mają postanowienia konwencji statuujące opodatkowanie dywidend, zawierające nie tylko przepisy kolizyjne, ale i normy prawa materialnego określające wysokość podatku dochodowego. Przede wszystkim jednak trzeba mieć na uwadze to, iż w stosunku do partnerów zagranicznych umowy międzynarodowe nie likwidują zasadniczo

⁶ Polska ratyfikowała - jak dotąd - umowy o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu z następującymi państwami: Austrią, Belgią, Czechosłowacją, Chinami, Danią, Finlandią, Francją, Hiszpanią, Holandią, Indiami, Japonią, Jugosławią, Kanadą, Malezją, Norwegią, Pakistanem, Republiką Federalną Niemiec, Sri Lanką, Stanami Zjednoczonymi Ameryki, Szwecją, Tajlandią, Węgrami, Wielką Brytanią, Włochami, a także wielostronne umowy z krajami należącymi do byłej RWPG.

podwójnego opodatkowania dywidend, lecz jedynie ograniczają jego wysokość. Opodatkowanie dywidend może mieć bowiem miejsce w dwóch państwach: w państwie miejsca zamieszkania odbiorcy dywidend oraz w państwie, w którym znajduje się siedziba spółki wypłacającej dywidendy. W pierwszym państwie opodatkowanie dywidend nie jest ograniczone postanowieniami umów międzynarodowych, natomiast w drugim wysokość podatku dochodowego jest limitowana (najczęściej nie przekracza 15% kwoty dywidendy brutto).

Inny charakter, niż umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu, mają zawierane przez Polskę od 1988 r. umowy w sprawie popierania i wzajemnej ochrony inwestycji⁷. Przedmiot regulacji tych umów jest bardzo szeroki, a kwestie finansowe (gwarancje w przypadku nacjonalizacji czy równe traktowanie przez ustawodawstwo krajowe, stosunek do przywilejów udzielanych państwom trzecim) zajmują ich istotną część. Przykładem zapisów dotyczących spraw podatkowych w tych porozumieniach może być art. 3 umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie popierania i wzajemnej ochrony inwestycji⁸, w której każda z umawiających się stron zobowiązuje się traktować na swym terytorium inwestorów drugiej umawiającej się strony - w odniesieniu do ich działalności związanej z inwestycjami - nie mniej korzystnie, niż własnych inwestorów lub inwestorów państw trzecich. Obowiązek równego traktowania pod względem podatkowym partnerów zagranicznych w umowie polsko-niemieckiej osłabiony został jednak postanowieniami protokołu dodatkowego, stanowiącego integralną część umowy, w którym uzgodniono, by na razie postanowienia art. 3 umowy nie zobowiązywały państwa drugiego do rozciągania ulg, zwolnień i zniżek podatkowych (zgodnie z ustawami podatkowymi przyznawanych tylko zamieszkałym na jego terytorium osobom fizycznym i mającym tam stałą siedzibę spółkom) na stale zamieszkałe na terytorium drugiej umawiającej się strony osoby fizyczne i mające tam stałą siedzibę spółki.

Rekapitulując powyższe rozważania stwierdzić trzeba, że stopień opłacalności inwestycji zagranicznych w Polsce w istotnej mierze zależy od treści zawartych umów międzynarodowych w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu i o wzajemnej ochronie inwestycji. Przepisy tych umów międzynarodowych mają przy tym pierwszeństwo przed wszelkimi krajowymi regulacjami podatkowymi. Przykładami pierwszeństwa postanowień umów międzynarodowych przed polskimi przepisami podatkowymi mogą być: art. 29 i 32 ust. 4 ustawy z 23 XII 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem

⁷ Jak dotąd Polska podpisała i ratyfikowała umowy o popieraniu i wzajemnej ochronie inwestycji z następującymi państwami: Austrią, Chinami, Francją, Republiką Korei, Szwajcarią, Szwecją, Wielką Brytanią, Republiką Federalną Niemiec, Kanadą i USA.

⁸ Dz.U. 1991, nr 27, poz. 116-117.

podmiotów zagranicznych⁹, art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁰, art. 27 ustawy z 14 VI 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym¹¹, art. 21 ust. 1 pkt 33 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹².

Jeżeli więc opodatkowanie zagranicznych inwestorów nie wynika z konkretnych umów międzynarodowych, opodatkowane są one według reguł wynikających z polskich przepisów podatkowych. Do dnia dzisiejszego są to aż trzy zasadnicze grupy norm prawnych: 1) ogólne przepisy podatkowe (ustawa o zobowiązaniach podatkowych i procedura podatkowa), 2) przepisy dotyczące opodatkowania jednostek gospodarki uspołecznionej i polskich jednostek gospodarki nie uspołecznionej, 3) przepisy specjalne, dotyczące tylko i wyłącznie podmiotów zagranicznych. W ostatnich dwudziestu latach przepisy polskiego prawa podatkowego ulegają ciągłym zmianom, zmieniając się też proporcje tych trzech grup przepisów prawnych znajdujących zastosowanie do obciążenia podmiotów zagranicznych.

Cechą wyróżniającą dotychczas opodatkowanie podmiotów zagranicznych na podstawie przepisów prawa polskiego jest stosowanie regulacji odrębnych lub specjalnych, i to nader często zmienianych¹³. Odrębne regulacje podatkowe dotyczące podmiotów zagranicznych nigdy jednak nie miały i nie mają charakteru pełnego (kodeksowego), natomiast bardzo często zawierają normy odsyłające do przepisów prawnych regulujących opodatkowanie

⁹ Dz.U. 1988, nr 41, poz. 325.

¹⁰ Dz.U. 1989, nr 3, poz. 12 ze zmianami.

¹¹ Dz.U. 1989, nr 60, poz. 253.

¹² Dz.U. 1991, nr 80, poz. 350.

¹³ Przykładami takich regulacji specjalnych mogą być: rozp. Ministra Finansów z 2 XI 1973 r. w sprawie opodatkowania osób zamieszkałych lub mających siedzibę za granicą, osiągających przychody na obszarze PRL (dz.U. 1973, nr 46, poz. 174); rozp. Ministra Finansów z 23 V 1977 r. w sprawie opodatkowania zagranicznych osób fizycznych i prawnych (dz.U. 1977, nr 18, poz. 71); ustawa z 6 VII 1982 r. o zaadach prowadzenia na terytorium PRL działalności gospodarczej przez zagraniczne osoby prawne i fizyczne (Dz.U. 1982, nr 19, poz. 146); ustawa z 16 X 1972 r. o podatku obrotowym (Dz.U. 1983, nr 43, poz. 191); ustawa z 16 X 1972 r. o podatku dochodowym (Dz.U. 1983, nr 43, poz. 192); rozp. R z 29 VII 1983 r. w sprawie obniżki podatku dochodowego od dochodu zagranicznych podmiotów gospodarczych i przedsiębiorstw z udziałem zagranicznym posiadających osobowość prawną (Dz.U. 1983, nr 43, poz. 194); rozp. Ministra Finansów z 13 II 1982 r. w sprawie zasad opodatkowania niektórych zagranicznych osób fizycznych i prawnych (Dz.U. 1982, nr 6, poz. 34); rozdział 5 ustawy z 23 IV 1986 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz.U. 1986, nr 17, poz. 88); rozdział 4 ustawy z 23 XII 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych (Dz.U. 1988, nr 41, poz. 325); rozp. RM z 3 II 1989 r. w sprawie rodzajów wydatków na inwestycje, podlegających odliczeniu z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym spółek z udziałem zagranicznym (Dz.U. 1989, nr 3, poz. 19); uchwała nr 17 RM z 16 II 1989 r. w sprawie określenia preferowanych dziedzin działalności gospodarczej dla spółek z udziałem podmiotów zagranicznych (MP 1989, nr 4, poz. 42); art. 23-28 ustawy z 14 VI 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz.U. 1991, nr 60, poz. 253).

przedsiębiorstw uspołecznionych, sektora nie uspołecznionego lub osób fizycznych. Technika legislacyjna specjalnego opodatkowania sektora zagranicznego w Polsce, w realizowanej wersji, musi prowadzić do powstawania wielu sporów interpretacyjnych co do takiego, a nie innego rozumienia obowiązujących przepisów podatkowych i właściwego stosowania obowiązującego prawa. Dlatego też podatnicy, organy podatkowe i Naczelny Sąd Administracyjny, by rozwiązać konkretne przypadki ustalenia zobowiązań podatkowych podmiotów zagranicznych i wypełnić istotne luki w poszczególnych regulacjach prawnych, zmuszone są często odwoływać się do wypracowanych przez teorię prawa reguł kolizyjnych, zakładających racjonalność prawodawcy finansowego, a służących do usuwania sprzeczności występujących w systemie prawa w związku pojawianiem się nowych norm, ich powszechnością i szczegółowością oraz zakresem działania¹⁴.

Tworzenie od 1973 r. specjalnych regulacji firm zagranicznych uzasadniano najczęściej potrzebą stosowania stymulacyjnych rozwiązań dla przyciągnięcia kapitału obcego. Najprostszą i najczęściej stosowaną metodą bodźcowego oddziaływania na inwestorów zagranicznych ma być czasowe zwolnienie z tytułu podejmowanej działalności na terenie Polski, przewidziane przepisami specjalnymi. W wielu jednak sytuacjach fragmentaryczność regulacji odrębnych nasuwa wątpliwości, czy i w jakim zakresie konkretnemu podmiotowi zagranicznemu przysługują te zwolnienia.

Przykładowo - zarówno u podatników, jak i w organach podatkowych powstawały liczne wątpliwości, czy przedsiębiorstwa powstające przed 1 XII 1981 r. korzystają z dwuletniego czy trzyletniego okresu zwolnienia od podatków? Wina za owe wątpliwości należało obarczyć normodawcę, bowiem w rozporządzeniu Ministra Finansów z 12 XI 1981 r. (zmieniającego niektóre rozporządzenia dotyczące opodatkowania podatkami obrotowymi i dochodowymi osób fizycznych i prawnych nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej)¹⁵, wbrew zasadom prawidłowej techniki legislacyjnej, nie określono za pomocą normy kolizyjnej, czy trzyletni okres zwolnienia stosuje się do firm zagranicznych korzystających dotychczas z dwuletniego okresu zwolnienia, czy też nie. Wobec braku specjalnych przepisów, kazus dwu- czy trzyletniego okresu zwolnienia można było jedynie rozstrzegać w oparciu o regułę kolizyjną o charakterze ogólnym, stosowaną dla polskiego sektora nie uspołecznionego¹⁶ o brzmieniu następującym: „W stosunku do podatników

¹⁴ Zob. Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawodawstwa*, Warszawa 1980, s. 304 i n.; J. Małecki, *W sprawie opodatkowania osób zagranicznych prowadzących na terytorium PRL działalność gospodarczą*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1983, z. 4, s. 72-75; R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego (Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia)*, Wrocław 1989, s. 87-128.

¹⁵ Dz.U. 1981, nr 28, poz. 148.

¹⁶ Zob. § 14 ust. 1 rozp. Ministra Finansów z 30 X 1981 r. w sprawie zwolnienia od podatków i opłaty skarbowej podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomio

zwolnionych od podatków [...] na podstawie rozporządzenia [...] poprzednio obowiązującego, gdy decyzja w sprawie zwolnienia obejmuje okres po dniu wejścia w życie niniejszego rozporządzenia, mają zastosowanie przepisy dotychczasowe, a ponadto przepisy niniejszego rozporządzenia, jeżeli są korzystniejsze dla podatnika, z wyjątkiem okresu zwolnienia od podatków...".

Innego przykładu rozbieżności interpretacyjnych, wynikających z odcinkowego regulowania opodatkowania podmiotów zagranicznych, dostarczył art. 40 pkt 1 znowelizowanej z początkiem 1989 r. ustawy z 6 VII 1982 r. o zasadach prowadzenia na terytorium Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej działalności gospodarczej w zakresie drobnej wytwórczości przez zagraniczne osoby prawne i fizyczne¹⁷, który głosił, iż zagraniczne podmioty gospodarcze oraz przedsiębiorstwa z udziałem zagranicznym podlegają opodatkowaniu zgodnie z przepisami dotyczącymi opodatkowania osób fizycznych i osób prawnych nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej, z tym, że stawkę podatku dochodowego ustalono w wysokości 50% dochodu. Jednak z mocą wsteczną od początku 1989 r. weszła też w życie ustawa z 31 I 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁸, która w oparciu o art. 1 i art. 25 ust. 1 pkt 1 przewidywała opodatkowanie według zasad tam ustalonych wszystkich osób prawnych, w tym także zagranicznych przedsiębiorstw i przedsiębiorstw z udziałem zagranicznym mających status spółek z o.o. Art. 17 ust. 1 ustawy z 31 I 1989 r. o podatku dochodowym przewidywał dla wszystkich osób prawnych mających siedzibę w Polsce 40-procentową stawkę podatku. I tutaj przyczyną potencjalnych konfliktów w trakcie stosowania prawa, odstręczających potencjalnych inwestorów zagranicznych, było pośpieszne tempo prac legislacyjnych, brak dostatecznej koordynacji w czasie przygotowywania projektów ustaw przez dwa ministerstwa, a także mała wnikliwość parlamentu w wychwytywaniu tego rodzaju sprzeczności.

Wyjątkowo wadliwie został też zapisany -jako przepis specjalny - art. 27 ust. 1 ustawy z 23 XII 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych¹⁹. Czytamy w nim, że „Spółka uiszcza podatki: obrotowy, dochodowy, rolny, od płac, od nieruchomości i lokalne, uiszcza opłatę skarbową, opłatę na fundusz gminny lub miejski, także korzysta z ulg i zwolnień - na zasadach przewidzianych dla osób prawnych nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej". Wadliwość tego zapisu specjalnego polega na tym, że w świetle art. 1 i art. 28 ustawy z 26 II 1982 r.

nej działalności zarobkowej (Dz.U. 1981, nr 26, poz. 138) w związku z § 14 rozp. Ministra Finansów z 23 V 1977 r. w sprawie opodatkowania zagranicznych osób fizycznych i prawnych (Dz.U. 1977, nr 18, poz. 71 z późn. zm.).

¹⁷ Zob. art. 49 ust. 15 ustawy z 23 XII 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych (Dz.U. 1988, nr 41, poz. 325).

¹⁸ Dz.U. 1989, nr 3, poz. 12.

¹⁹ Dz.U. 1988, nr 41, poz. 325.

o opodatkowaniu jednostek gospodarki upołączonej²⁰ opodatkowaniu podatkiem od płac podlegają tylko jednostki mające status jednostek gospodarki upołączonej. Przepis szczególny ustawy o spółkach joint ventures odnośnie do podatku od płac był także sprzeczny z końcowym zapisem, który przewidywał i odwoływał się do polskich przepisów podatkowych dotyczących osób prawnych nie będących jednostkami gospodarki upołączonej. Na marginesie powyższego zapisu ustawy o obciążeniu spółek zagranicznych podatkiem od płac zauważyć można, że zakres opodatkowania podmiotów zagranicznych był o wiele precyzyjniej określony zarówno w art. 29 ustawy z 23 IV 1986 r. o spółkach z udziałem zagranicznym²¹, jak i w art. 30 pierwotnej wersji rządowego projektu ustawy o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych²².

Szczytowym okresem stosowania szczególnych przepisów podatkowych w stosunku do podmiotów zagranicznych była połowa 1989 r. I tak, przykładowo, można podać, iż zagranicznym przedsiębiorstwom drobnej wytwórczości na mocy tych przepisów przysługiwało pięć tytułów prawnych do czasowego zwolnienia od podatku dochodowego na okres od 3 do 10 lat oraz szesnaście rodzajów ulg podatkowych polegających na obniżeniu ustalonego podatku dochodowego, obniżeniu zasadniczej stawki podatkowej lub zmniejszeniu podstawy opodatkowania. Spółki joint ventures mogły w tym okresie na podstawie przepisów szczególnych korzystać również z pięciu zwolnień okresowych od podatku dochodowego dziesiętnastu rodzajów ulg podatkowych.

W świetle tego, co dotychczas stwierdzono, trudno uznać, by polskie przepisy podatkowe regulujące opodatkowanie osób zagranicznych budowane były według kryteriów racjonalnego systemu podatkowego. Przyjmowane rozwiązania dyktowane były raczej przesłankami fiskalnymi i interesami niektórych grup nacisku na organy decyzyjne. Szczególnie negatywnie należy ocenić rozwiązania prawne przyznające organom podatkowym prawo do uznaniowego decydowania o zwolnieniach podatkowych spółek z udziałem zagranicznym, z uwagi chociażby na potencjalne możliwości korupcji urzędników państwowych²³.

Przemianom w życiu gospodarczym, społecznym i politycznym w naszym kraju towarzyszyć muszą zmiany dotychczasowego systemu podatkowego, zarówno co do zakresu i form opodatkowania, jak i konstrukcji poszczególnych podatków. Narzucone w końcu lat czterdziestych wzory radzieckie obce były kilkusetletniej polskiej kulturze prawnopodatkowej. Zerwano tym samym

²⁰ Dz.U. 1987, nr 12, poz. 77.

²¹ Dz.U. 1986, nr 17, poz. 88.

²² Zob. druk sejmowy nr 345 za 1988 r.

²³ Zob. art. 23 ust. 2 ustawy z 14 VI 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz.U. 1991, nr 60, poz. 253).

naturalne więzi i podobieństwa stosowanych w Polsce rozwiązań podatkowych, jakie łączyły je poprzednio z szeregiem państw europejskich, takich jak Niemcy czy Francja.

Teza, iż polskie prawo podatkowe wymaga zasadniczych zmian systemowych, nie budzi obecnie większych wątpliwości. Rozbieżności zdań i interesów występują wówczas, gdy dochodzi do konstruowania konkretnych tekstów prawnych. Teoretycznie możliwe są dwie opcje w wyborze przyszłego systemu podatkowego, właściwego gospodarce rynkowej państw rozwiniętych. Chodzi tu o odpowiedź na zasadnicze pytanie o funkcje, jakie ma spełniać ten nowy system: czy ma być neutralny wobec podatnika (osoby zagranicznej), czy też ma być instrumentem wybiórczego oddziaływania państwa na procesy gospodarowania i zachętą do inwestowania przez kapitał obcy? Systemy podatkowe amerykański i niemiecki zbudowane są na przeciwstawnych przesłankach.

Przyjmując więc za wzór dla naszych przyszłych rozwiązań niektóre elementy współczesnych systemów podatkowych państw zachodnich, celowe wydaje się zwrócenie uwagi na to, że wykształciły się one w oparciu o zasadę powszechności i równości opodatkowania. Powszechność i równość obce były z zasady systemom podatkowym tzw. realnego socjalizmu, gdyż szereg branż, przedsiębiorstw czy podatników z takich czy innych względów zwalniana była od podatków lub opodatkowana na specjalnych, uprzywilejowanych warunkach. Z tego też względu trudno przyjąć, że obecne rozwiązania polskiego systemu podatkowego (także w zakresie opodatkowania podmiotów zagranicznych) odpowiadają wagnerowskiej zasadzie sprawiedliwości podatkowej.

Dla generalnej reformy polskiego prawa podatkowego istotne znaczenie ma przede wszystkim art. 7 ustawy z 23 XII 1988 r. o działalności gospodarczej²⁴. Przepis ten, statuujący zasadę równości podatkowej, nakazuje opodatkowywać wszystkie podmioty według jednolitych zasad (niezależnie od tego, czy są to przedsiębiorstwa państwowe, spółdzielnie, firmy zagraniczne czy przedsiębiorstwa prywatne). Widoczna jest też w praktyce od 1989 r. stopniowa likwidacja wielotorowości opodatkowania podatników w zależności od kryteriów własnościowych, branżowych czy kraju pochodzenia inwestora. Słusznie więc uchylane są odrębne, specjalne przepisy podatkowe dotyczące tylko i wyłącznie przedsiębiorstw zagranicznych²⁵. Podmiotom zagranicznym za odbierane przywileje podatkowe przyznano uprawnienia do dewizowego transferu zysku po opodatkowaniu. W 1989 r. zniesiono także zasadnicze różnice w opodatkowaniu spółek joint ventures i zagranicznych przedsiębiorstw drobnej wytwórzości, przyjmując zasadę, że są one opodatkowane tak,

²⁴ Dz.U. 1988, nr 41, poz. 324.

²⁵ J. Małecki, *Finanzrechtliche Grundlagen ausländischer Investitionen in Polen*, Osteuropa Recht 1991, nr 1, s. 25-28.

jak polskie osoby prywatne. Do tego jednak czasu spółki joint ventures opodatkowywano podobnie, jak przedsiębiorstwa państwowe. Różnice w opodatkowaniu przedsiębiorstw zagranicznych działających w oparciu o ustawy z 1982, 1988 i 1991 r. spowodowane są zachowaniem w tych trzech ustawach niektórych przepisów specjalnych, a także klauzulami gwarantującymi do 1995 r. zachowanie dotychczasowych praw nabytych w zakresie podatku dochodowego.

Mające wejść w życie z początkiem 1992 r. nowe ustawy podatkowe (o podatku dochodowym od osób fizycznych, o podatku od osób prawnych oraz o podatku od sprzedaży towarów i usług) nie przewidują specjalnego, uprzywilejowanego traktowania podmiotów zagranicznych.

EVOLUTION OF TAXATION OF FOREIGN COMPANIES CONDUCTING THEIR ECONOMIC ACTIVITY IN POLAND

Summary

Nationalization and political and economic changes implemented after the II World War have never eliminated the economic activity of foreign investors in Poland.

Taxation of foreign legal and natural persons conducting their economic activity in Poland is based on two sets of legal regulations:

- international agreements on the prevention of double taxation and on the promotion and protection of foreign investment,
- domestic tax legislation regulating the taxation of domestic units and special provisions applicable exclusively to foreign investors.

Hitherto existing evolution of taxation consisted in concluding newer and newer international agreements protecting financial interests of foreign investors.

The reconstruction of the Polish tax system is carried out with the principle of generality and equality of taxation in mind. It means that special regulations addressed to some selected group of taxpayers, including foreign investors, will gradually disappear. The efficiency of a given economic unit must be verified by market, and not by tax privileges granted by the state.