

Ryszard Tomaka

ZASADY I KONSTRUKCJE OBCIĄŻEŃ ZYSKU NA RZECZ BUDŻETU
SOCJALISTYCZNYCH PRZEDSIĘBIORSTW PAŃSTWOWYCH

Zasady i konstrukcje obciążenia zysku przedsiębiorstw socjalistycznych są bardzo rozbudowane. Wynika to m.in. z synchronizowania ich z systemem finansowym przedsiębiorstw, co w efekcie pociąga za sobą występowanie specyficznych konstrukcji obciążeń.

W gospodarce socjalistycznej podkreśla się wyraźnie, iż rozliczenia przedsiębiorstw z budżetem powinny stanowić nie tylko element redystrybucji dochodu narodowego, ale przede wszystkim powinny stanowić instrument kierowania i zarządzania przedsiębiorstwami¹. Nowa rola budżetu, jako narzędzia bezpośredniego kierowania planowanymi procesami gospodarczymi i głównego ośrodka dyspozycji finansowej, pociąga za sobą konieczność ustalania nowych i wielorakich form powiązań, zapewniających wpływ na różne kierunki i wielkość działalności przedsiębiorstw². Warunki i założenia różnych modeli gospodarowania przedsiębiorstwami państwowymi oraz potrzeba właściwego zarządzania i kierowania nimi spowodowały powstawanie wielu nowych form i metod przekazywania zysku na rzecz budżetu.

Przez bardzo długi okres czasu zasady i konstrukcje wpłat z zysku do budżetu były we wszystkich państwach socjalistycznych zbliżone³. Opierały się one na metodzie wynikowej, oznaczającej wpłatę części zysku po pokryciu w pierwszej kolejności planowych potrzeb przedsiębiorstw⁴.

¹ Por. N. Gajl, *Formy zabezpieczenia planowej redystrybucji w gospodarce budżetowej i pozabudżetowej*, „Roczniki Ekonomiczne PTE” 1966, t. 20, s. 63; M. Weralski, *Oddziaływanie za pośrednictwem podatków na decyzje gospodarcze*, „Roczniki Ekonomiczne PTE” 1968, t. 20, s. 44 i n.

² Por. N. Gajl, *Formy budżetowania*, „Finanse” 1964, nr 8.

³ Jedynie tylko w Jugosławii obowiązywały inne zasady opodatkowania zysku. Szerzej na ten temat: M. Weralski, *Zagadnienia systemu podatkowego w państwach socjalistycznych*, Warszawa 1965, s. 145.

⁴ Por. np. T. Kierczyński, *Zagadnienia regulowania zyskowności w systemie finansowym przedsiębiorstw państwowych*, „Finanse” 1958, nr 8, s. 25; A. K.

Dopiero pod koniec lat sześćdziesiątych obserwować można powstawanie szeregu różnic, co podyktowane było głównie wprowadzaniem innych rozwiązań w systemach ekonomiczno-finansowych przedsiębiorstw. W konsekwencji powyższego względnie jednolity system opodatkowania zysku przedsiębiorstw uspołecznionych ulegał w poszczególnych państwach daleko idącym zróżnicowaniom w zależności od założeń, których realizacji mają one służyć⁵. Obok metody wynikowej — stosowanej nadal w ZSRR, NRD, Rumunii i częściowo także w Polsce, pojawiły się podatkowe metody wpłat z zysku (Bułgaria, Czechosłowacja, Jugosławia oraz Polska), a nadto konstrukcje opodatkowania zysku w zależności od jego przeznaczenia (Węgry i Polska).

Tylko w Związku Radzieckim wpłaty z zysku przetrwały w nie zmienionej postaci⁶. Należy jednak podkreślić, iż wpłaty z zysku w tej formie przekazują tylko przedsiębiorstwa, które nie zostały objęte reformą gospodarczą z roku 1965⁷. Natomiast wszystkie pozostałe przedsiębiorstwa, a jest ich wiele, przekazują do budżetu wpłaty tzw. wolnej pozostałości zysku.

Stosowane w ZSRR wpłaty z zysku kształtowane są w zasadzie jako pozostałość zysku po dokonaniu przewidzianych w przepisach odpisów na rzecz przedsiębiorstwa (inwestycje, uzupełnienie własnych środków obrotowych, spłata kredytów bankowych na wdrożenie nowej techniki oraz odpisy na utworzenie określonych funduszy celowych). Wysokość wpłat z zysku ustalana jest indywidualnie w planach finansowych przedsiębiorstw, zatwierdzanych przez jednostkę nadrzędną pod kątem rzeczywistych potrzeb przedsiębiorstwa⁸, z zastrzeżeniem, iż wpłata nie może wynosić mniej niż 10% zysku. Zindywidualizowane wpłaty z zysku stanowią przeto instrument mający na celu pozostawienie przedsiębiorstwu odpowiednich zasobów finansowych, potrzeb-

Suczko, *Gosudarstwiennyye dochody SSSR*, Moskwa 1949, s. 17 i n.; K. Ławrinow, J. Gołankow, P. Cygankow, *Dochody gosudarstwiennogo biudżeta ot sotsyalistycznego choziajstwa*, Moskwa 1954, s. 5 i n.; J. Wierzbicki, *Wynik finansowy przedsiębiorstwa a rozliczenia z budżetem*, [w:] *Wynik finansowy przedsiębiorstwa*, Warszawa 1970, s. 133, i inni.

⁵ Por. M. Weralski, *Tendencje rozwojowe obciążeń budżetowych w przedsiębiorstwach państwowych*, „Finanse” 1976, nr 10, s. 7.

⁶ *Polożenie ob otczislениjach w dochod gosudarstwa pribylej gosudarstwiennych priedprijatij ot 3 nojabria 1931 g.* („Sbor Zakonow SSSR” 1931, № 57, s. 367).

⁷ Por. szerzej M. Weralski, *Opodatkowanie zysków przedsiębiorstw państwowych w socjalizmie*, „Finanse” 1976, nr 3, s. 24; tenże, *Obciążenia budżetowe związane z kształtowaniem się wyników finansowych przedsiębiorstw państwowych*, [w:] *System dochodów budżetowych od państwowych przedsiębiorstw przemysłowych w państwach socjalistycznych*, cz. 2, Warszawa 1975, s. 65 i n.

⁸ Por. H. Sochacka-Krysiak, *ZSRR*, [w:] *System dochodów...*, s. 287.

nych do prowadzenia planowej działalności bieżącej i rozwojowej. W ten sposób poprzez finanse wpływa się na ustalenie bezpośrednich podstaw działania przedsiębiorstw.

Właściwe funkcjonowanie tej wynikowej metody wpłat z zysku uzależnione jest przede wszystkim od realnego ustalania norm odpisów z zysku na poszczególne wydatki przedsiębiorstwa. Jeżeli przeto wielkość funduszy przedsiębiorstwa, a tym samym wysokość wpłaty, nie będzie ustalona w oparciu o faktyczne potrzeby przedsiębiorstwa, lecz w oparciu o normy przyznane przez władzę centralną, może się to niekorzystnie odbić na gospodarce przedsiębiorstwa, ponieważ system taki nie stwarza odpowiednich bodźców w kierunku maksymalizacji zysku. Każda bowiem poprawa wyników finansowych pociąga za sobą równoległe powiększenie płatności na rzecz budżetu. Nadto oparcie wpłat wynikowych na corocznie ustalanych normach podziału zysku ma tę wadę, iż nie pozwala przedsiębiorstwom na perspektywiczne planowanie wykorzystania środków finansowych.

Druga stosowana w ZSRR forma obciążenia zysku na rzecz budżetu, tzw. wpłata wolnej pozostałości zysku, występuje w przedsiębiorstwach państwowych i innych organizacjach gospodarczych, w których wprowadzono nowe zasady planowania i bodźców ekonomicznych⁹. Jak wynika z samej nazwy, wpłaty te, podobnie jak tradycyjne wpłaty z zysku, stanowią pozostałość zysku po dokonaniu odpowiednich odpisów. Również ich wysokość ustalana jest w sposób zindywidualizowany. W przeciwieństwie jednak do wpłat z zysku nie są one w przedsiębiorstwie jedyną formą przekazywania części zysku do budżetu. Ponadto przy ustalaniu wysokości wpłaty wolnej pozostałości zysku uwzględnia się znacznie szerszy wachlarz odpisów z zysku na rzecz przedsiębiorstwa, jak też nie określa się jej minimalnej wysokości.

Wolna pozostałość zysku ustalana jest w sposób następujący. W pierwszej kolejności odlicza się z zysku część pozostającą do dyspozycji przedsiębiorstwa (zysk ze sprzedaży artykułów szerokiego spożycia, zysk z realizacji nowych artykułów chemii gospodarczej, itp.). Po wtóre, z zysku dokonuje się wpłaty do budżetu tytułem opłaty za środki produkcji oraz tytułem stałych płatności typu rentowego i opłaty procentu bankowego. Następnie zaś zysk przeznaczany jest na fundusz zainteresowania materialnego, fundusz przedsięwzięć socjalno-kulturalnych i budownictwa mieszkaniowego¹⁰, fundusz rozwoju produkcji, a także na

⁹ Instrukcja Ministerstwa Finansów SSSR ot 30 ijunja 1972 g. o porjadki otczislenija w biudżet swobodnogo ostatka pribyli gosudarstwiennych priedprijatij i choziajstwiennych organizacij („Biulleten' normatiwnych aktow ministierstw i wiadomstw SSSR” 1973, № 1).

¹⁰ Szerzej na ten temat: R. Tomaka, *Udział załogi w zarządzaniu a bodźce*

tworzenie rezerwy. Reszta zysku przeznaczona jest na: finansowanie inwestycji centralnych i spłatę kredytu bankowego zaciągniętego na finansowanie tych inwestycji, na przyrost środków obrotowych i cały szereg innych, szczególnie określonych odpisów. Dopiero pozostałość zysku podlega wpłacie do budżetu.

Wpłata wolnej pozostałości zysku następuje zatem po uwzględnieniu wszystkich podstawowych potrzeb przedsiębiorstwa. Nie stanowi ona, tak jak to ma miejsce przy konstrukcji wpłaty z zysku, regulatora samofinansowania, ale raczej odwrotnie — zakres samofinansowania determinuje i określa jej wysokość.

Pewną wadą związaną z działaniem konstrukcji wolnej pozostałości zysku jest brak jakichkolwiek form partycypacji przedsiębiorstwa w tej „pozostałości”. W konsekwencji może to pociągać za sobą działania przedsiębiorstw nastawione tylko i wyłącznie na realizację zysku do wysokości poszczególnych norm odpisów, ponieważ każde ich przekroczenie powoduje całkowite przekazanie „nadwyżki” zysku do budżetu.

Odmienne w tym zakresie rozwiązania przyjęto w Polsce w konstrukcji wpłat z zysku przedsiębiorstw objętych planem centralnym¹¹, stosowanych aktualnie już tylko w nielicznych jednostkach. Wpłaty z zysku mają budowę złożoną i wieloszczeblową. Najpierw następuje ich wydzielenie z zysku brutto według ustalonej normy, a następnie z nadwyżki zysku netto.

Wpłata z zysku do budżetu stanowi ostatni element podziału zysku brutto, z którego dokonuje się w pierwszym rzędzie wpłaty do budżetu z tytułu oprocentowania środków trwałych, następnie spłaty kredytów inwestycyjnych oraz wpłaty na fundusz efektów wdrożeniowych jednostek naukowo-badawczych.

Normy wpłat z zysku ustalane są procentowo w stosunku do wielkości środków trwałych i obrotowych przedsiębiorstwa. Tak więc w przeciwieństwie do dotychczasowych rozwiązań wpłaty te ustalane są w zależności od innych podstaw niż zysk. Kwestionuje to pod względem przedmiotowym ich dochodowy charakter, ponieważ obciążenia wiążą

materialnego zainteresowania w socjalistycznych przedsiębiorstwach państwowych, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1978, nr 1.

¹¹ Uchwała Rady Ministrów z dnia 9 listopada 1970 r. w sprawie gospodarki finansowej przedsiębiorstw, kombinatów i zjednoczeń przemysłowych oraz budowlano-montażowych objętych planem centralnym (tekst jednolity — Mon. Pol. 1971, nr 26, poz. 166) oraz zarządzenie ministra finansów z dnia 7 kwietnia 1971 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu rozliczeń przedsiębiorstw, kombinatów i zjednoczeń z budżetem państwa z tytułu zysków (Mon. Pol. nr 26, poz. 165. zm.: Mon. Pol. 1973, nr 36, poz. 220).

się z majątkiem, a nie z dochodem. Fakt ten nadaje wpłatom z zysku charakter podatku majątkowego i to płaconego zresztą dwukrotnie (oprocentowanie środków trwałych)¹².

W polskiej konstrukcji wpłat z zysku do budżetu na podkreślenie zasługuje fakt wprowadzenia wieloletnich normatywów. Jest to jeden z czynników wyeksponowania bodźcowej funkcji podziału zysku¹³. Wieloletnie normatywy powodują uniezależnienie wpłat od corocznych, a nawet częściej podejmowanych, decyzji jednostek nadrzędnych, co pozwala przedsiębiorstwom na planowe wykorzystanie środków¹⁴.

Pozostały po dokonaniu obligatoryjnych wpłat zysk stanowi zysk netto, który zgodnie z ustalonymi normami przekazywany jest na fundusz premiowy kadry kierowniczej, fundusz inwestycyjny i finansowanie przyrostu zapasów. Ponieważ wszystkie te odpisy mają charakter normatywny, po ich dokonaniu może pozostać jeszcze pewna nadwyżka zysku. Zgodnie z przyjętymi rozwiązaniami, w celu materialnego zainteresowania przedsiębiorstwa, 30% nadwyżki pozostaje do jego dyspozycji, reszta zaś przekazywana jest do zjednoczeń z przeznaczeniem do dalszego podziału na rzecz branży i budżetu (po 50%). Pod tym względem konstrukcja saldowego przekazywania części nadwyżki na rzecz przedsiębiorstwa znacznie przewyższa radziecką konstrukcję wpłaty pozostałości zysku.

Podobne do obowiązujących w systemie radzieckim rozwiązania w zakresie wpłat z zysku stosuje się w Niemieckiej Republice Demokratycznej¹⁵ i w Rumunii¹⁶. Pomimo iż w NRD nie ustala się minimalnych norm wpłat z zysku, jednakże sama wpłata zachowuje także typowy charakter wynikowy, ponieważ określenie i ustalenie wysokości jej podstawy uzależnione jest od gospodarki finansowej przedsiębiorstwa.

Przedstawione powyżej konstrukcje wpłat z zysku oparte na metodzie wynikowej zdeterminowane są indywidualnymi ustaleniami co do tego, jaka kwota zysku ma być przeznaczona na potrzeby rozwojowe przedsiębiorstwa, a jaka ma być odprowadzona do budżetu. Rozmiar wpłat wynikowych określa zatem różnica pomiędzy wysokością zysków

¹² Por. R. Tomaka, *Konstrukcje dochodu w polskim prawie podatkowym*, „Roczniki Łódzkiego Towarzystwa Naukowego”, 1977, t. 31, nr 3.

¹³ T. Kierczyński, U. Wojciechowska, *Rola zysku w systemie ekonomiczno-finansowym*, Warszawa 1972, s. 209.

¹⁴ Por. U. Wojciechowska, *Podział zysku oparty na normach wieloletnich*, „Studia Finansowe” 1972, nr 14, s. 183.

¹⁵ Por. R. Szarota, *System finansowy przemysłu w NRD*, „Finanse” 1973, nr 1; H. Szpiller, *Finansowe prawo Giermanskiej Demokratycznej Republiki*, [w:] *Finansowe prawo europejskich stron*, Moskwa 1976, s. 110 i n.

¹⁶ Por. L. Szyszko, *System finansowy państwowych przedsiębiorstw przemysłowych w Rumuńskiej Republice Socjalistycznej*, „Finanse” 1972, nr 9, s. 95 i n.

przedsiębiorstwa a wydatkami, jakich powinno ono dokonać ze swojego zysku, oczywiście zgodnie z zatwierdzonym planem finansowym. Ponieważ metoda ta polega na daleko posuniętej indywidualizacji ustaleń, pozornie zdawać by się mogło, iż jest ona bardzo korzystna dla utrzymania racjonalnego zakresu gospodarowania przedsiębiorstw, zapewnia bowiem w pierwszej kolejności pokrycie ich potrzeb. Tym niemniej przy tej metodzie ustalania obciążenia wielkość działania i rozwoju przedsiębiorstwa uzależniona jest od bezpośredniej decyzji jednostek nadrzędnych, co ogranicza możliwość stosowania w szerszym zakresie własnej polityki gospodarczej i finansowej na szczeblu zdecentralizowanym.

Inną konstrukcję prezentują wpłaty z zysku o charakterze podatkowym. Polegają one na przejmowaniu przez budżet zysku przedsiębiorstw w pierwszej kolejności, przed dokonaniem jego dalszego podziału. System ten stosowany jest m. in. w Bułgarii, Czechosłowacji i w Polsce w odniesieniu do przedsiębiorstw terenowych.

Wysokość wpłat o charakterze podatkowym określana jest w oparciu o ogólnie obowiązujące normy, a nie w sposób zindywidualizowany poprzez odpowiednie jednostki nadrzędne. Nie oznacza to jednak wcale, iż w konstrukcjach tych brak jest elementów uwzględniających subiektywne cechy poszczególnych przedsiębiorstw. Pewna indywidualizacja wpłat podatkowych odbywa się głównie poprzez odpowiednie kształtowanie podstawy opodatkowania, ewentualnie poprzez system zniżek podatkowych.

Najczęściej pewna indywidualizacja obciążeń podatkowych odbywa się poprzez przyjęcie za podstawę opodatkowania tylko pewnej części zysku. I tak za podstawę opodatkowania przyjmuje się: zysk pomniejszony o oprocentowanie środków trwałych (Polska), zysk pomniejszony o odpisy na fundusze socjalno-bytowe i niektóre fundusze jednostek nadrzędnych (Bułgaria), zysk pomniejszony o opłaty za środki produkcji i składki na fundusze rozwoju technicznego oraz składki na zakładowe budownictwo mieszkaniowe (Czechosłowacja). W żadnej jednak z tych konstrukcji nie wyłącza się z podstawy opodatkowania kwot zysku przeznaczonych na samofinansowanie przedsiębiorstw.

Podatkowe wpłaty z zysku pobierane są zarówno w formie stawek proporcjonalnych (Bułgaria 80%, Czechosłowacja 75%), jak i stawek progresywnych (Polska i częściowo Czechosłowacja). Stawki te ustalane są odrębnie dla poszczególnych grup przedsiębiorstw z uwzględnieniem ich rentowności. Przy systemie stawek progresywnych rentowność przedsiębiorstwa rzutuje bezpośrednio na ich wysokość, natomiast w obciążeniu proporcjonalnym stanowi ona przesłankę do stosowania całego szeregu indywidualnych zniżek.

Pozostająca po uiszczeniu wpłaty kwota zysku w całości służy celom

przedsiębiorstwa. Pozwala to przedsiębiorstwom na swobodniejsze niż przy metodzie wynikowej prowadzenie własnej polityki rozwojowej, forma podatkowa jest więc konstrukcją bardziej przydatną w modelu gospodarki zdecentralizowanej. Należy jednak podkreślić, iż jej zalety mogą zostać zniweczone przez nadmierny fiskalizm budżetu.

Odrębną grupę obciążeń przedsiębiorstw państwowych stanowią w gospodarce socjalistycznej rozwiązania oparte na opodatkowaniu zysku w trakcie dokonywania jego podziału, stosowane na Węgrzech i w Polsce (w odniesieniu do tzw. organizacji gospodarczych).

Podatek węgierski ma konstrukcję dwuczłonową¹⁷. Następuje tutaj odrębne opodatkowanie części zysku przeznaczonej na rozwój przedsiębiorstwa i zysku przeznaczonego dla załogi. Pierwsza część zysku opodatkowana jest w oparciu o stawkę proporcjonalną w wysokości 60%, druga zaś w oparciu o stawki progresywne w granicach od 40 do 70% w miarę wzrostu części zysku przeznaczonej dla załogi w stosunku do funduszu płac. O przyjęciu takiego rozwiązania zdecydowało założenie, iż wzrost wynagrodzeń powinien kształtować się wolniej niż przyrost zysku. Należy jednak zaznaczyć, iż przed opodatkowaniem zysku przedsiębiorstwa przekazują 6% zysku bilansowego do odpowiedniego budżetu lokalnego. Konstrukcja ta stanowi jeden z nielicznych przykładów bezpośredniej partycypacji organów terenowych w wynikach finansowych przedsiębiorstw.

Nieco inną koncepcję opodatkowania zysku w trakcie jego podziału przyjęto w Polsce w odniesieniu do tzw. organizacji gospodarczych. Co prawda generalne założenie jest podobne do rozwiązań węgierskich, ponieważ zysk jest również opodatkowany w toku podziału na dwie części: część przeznaczoną na dodatkowe wynagrodzenie pracowników i część przeznaczoną na rozwój przedsiębiorstwa. W przeciwieństwie jednak do systemu węgierskiego nie występuje tutaj dwuczłonowy podatek od zysku, ale dwie odrębne konstrukcje: podatek od nadwyżki funduszu premiowego¹⁸ i podatek od nadwyżki funduszu rozwoju¹⁹. Świadczenia te polegają na obciążeniu tylko pewnej części zysku przeznaczonej na dany fundusz, ponadto pobierane są one w oparciu o stawki progresyw-

¹⁷ Rozporządzenie Rządu nr 41 z 1970 r. dotyczące systemu regulacji dochodów i płac w przedsiębiorstwach („Magyar Kozlony” 1970, nr 91).

¹⁸ Uchwała Rady Ministrów z dnia 24 listopada 1975 r. w sprawie premiowania pracowników zajmujących kierownicze i inne samodzielne stanowiska pracy (tekst jednolity — Mon. Pol. 1975, nr 23, poz. 151).

¹⁹ Por. § 23 uchwały Rady Ministrów z dnia 5 marca 1976 r. w sprawie gospodarki finansowej przemysłowych i budowlano-montażowych państwowych organizacji gospodarczych objętych planem centralnym (Mon. Pol. nr 15, poz. 70).

ne, a przedsiębiorstwa mają możliwość regulowania wysokości podatków poprzez odpowiednie manipulowanie rezerwami tych funduszy.

Podstawę opodatkowania funduszu premiewego stanowi przeznaczony na fundusz zysk netto przedsiębiorstwa (zgodnie z procentowym normatywem) pomniejszony o poziom wyjściowy funduszu i rezerwę. Zarówno poziom wyjściowy funduszu, jak i rezerwa, ustalane są w stosunku procentowym do wielkości funduszu płac. Konstrukcja rezerwy pełni w tym systemie specyficzną rolę zapewnienia stabilności wypłat dokonywanych z funduszu w dłuższych okresach czasu. Stąd też rezerwa zmniejsza podstawę opodatkowania tylko w danym roku, wykorzystanie jej zaś w przyszłych okresach powoduje automatyczne zwiększenie podstawy opodatkowania.

W oparciu o podobne kryteria następuje ustalenie podstawy opodatkowania w funduszu rozwoju przedsiębiorstwa, przy czym za podstawę opodatkowania bierze się nie tylko zysk, lecz także odpisy amortyzacyjne przeznaczone na fundusz. Ponadto poziom wyjściowy funduszu wolny od opodatkowania i rezerwę ustala się w stosunku procentowym do majątku przedsiębiorstwa.

Podatek od funduszu rozwoju stanowi instrument wielokierunkowego oddziaływania na przedsiębiorstwo. Obok funkcji przekazywania do budżetu części zysku przedsiębiorstw, podatek ten jest równocześnie poważnym instrumentem ekonomicznego zarządzania przedsiębiorstwami. Rozbudowana bowiem konstrukcja podatku daje możliwość skalkulowania opłacalności poszczególnych odpisów oraz odpowiedniego manipulowania nimi, co stanowi szczególną zaletę prezentowanej konstrukcji. Podatek zabezpiecza nadto w sposób właściwy rozwojowe potrzeby przedsiębiorstw, co uwidocznia się poprzez wyłączenie z podstawy opodatkowania poziomu wyjściowego funduszu i rezerwy. Ta ostatnia zresztą zapewnia stabilność finansowania własnych potrzeb rozwojowych, umożliwiając przedsiębiorstwom podejmowanie decyzji przynoszących efekty gospodarcze po upływie dłuższego czasu i eliminując tym samym pogoń za szybkimi i doraźnymi efektami gospodarczymi, nie zawsze pożądanymi z punktu widzenia interesów społeczeństwa.

Bardzo istotne zmiany w zakresie form i metod rozliczeń z budżetem z tytułu zysku wprowadzono w Polsce w roku 1977²⁰. W odniesieniu bowiem do organizacji gospodarczych pojawiła się nowa forma podziału

²⁰ Por. uchwała Rady Ministrów z dnia 18 marca 1977 r. w sprawie modyfikacji systemu funkcjonowania państwowych organizacji gospodarczych w dostosowaniu do celów i warunków realizacji Narodowego Planu Społeczno-Gospodarczego na lata 1976—1980 (nie publikowana).

zysku — podatek od zysku — zmieniająca zasadniczo charakter dotychczasowego systemu podziału zysku i poszczególnych form odpisów²¹.

Podatek od zysku stosuje się w odniesieniu do przemysłowych i budowlano-montażowych organizacji gospodarczych objętych planowaniem centralnym. Podatek ten zmniejsza zysk brutto organizacji gospodarczej przed przeznaczeniem go na inne cele. Pobierany jest on w oparciu o stawkę ustaloną w procencie średniorocznej wartości środków trwałych brutto i zapasów, a więc w oparciu o identyczne kryteria do stosowanych przy obliczaniu wysokości funduszu rozwoju wolnego od opodatkowania. Stąd też traktuje się ten podatek jako stymulator stopy zysku, maksymalnego wykorzystania majątku produkcyjnego, poprawy efektywności inwestycji oraz maksymalnego skracania okresów dochodzenia do projektowanych zdolności produkcyjnych.

Podatek od zysku składa się z dwu części, niezależnie bowiem od tego podatku, który określić można mianem podstawowego, pobierany jest nadto podatek od przyrostu zysku osiągniętego w stosunku do roku ubiegłego. Dwuszczeblowa konstrukcja podatku od zysku przypomina więc pod tym względem stosowaną jeszcze w nielicznych przedsiębiorstwach konstrukcję wpłaty z zysku składającej się z wpłaty zasadniczej i wpłaty nadwyżki zysku. Podatek od przyrostu zysku pobierany jest w oparciu o stawkę progresywną w granicach od 10 do 70% podstawy opodatkowania. Jako podstawę opodatkowania przyjmuje się różnicę między zyskiem brutto roku obliczeniowego, pomniejszonym o należny podatek od zysku (podstawowy), a zyskiem roku ubiegłego pomniejszonym również o należny podatek od zysku (podstawowy).

Stawki podatku od zysku (podstawowego) ustalane są przez ministra finansów w porozumieniu z właściwym ministrem resortowym, indywidualnie dla każdego resortu. W ramach stawki ustalonej dla resortu właściwy minister ustala stawki dla organizacji gospodarczej (zjednoczenia). Natomiast stawki dla jednostek zgrupowanych w organizacji gospodarczej (przedsiębiorstw i zakładów) określa dyrektor jednostki nadrzędnej w ramach stawek ustalonych dla organizacji. System ustalania stawek podatku od zysku (podstawowego) pozwala zatem na daleko idącą indywidualizację obciążeń, umożliwiającą ich dostosowanie zarówno do poziomu potrzeb pokrywanych z zysku, jak i do wielkości osiągniętego zysku mierzonego w stosunku do majątku poszczególnych jednostek.

²¹ Zarządzenie ministra finansów z dnia 31 maja 1977 r. w sprawie podatku od zysku państwowych organizacji gospodarczych objętych planem centralnym (niepublikowane).

Utworzenie z podatku od zysku dodatkowego instrumentu przejmowania akumulacji finansowej do budżetu wpłynęło w pewnym stopniu na zmniejszenie innych tytułów rozliczeń organizacji gospodarczych z budżetem. I tak, jednostki rozliczające się z budżetem z tytułu podatku od zysku nie uiszczają na rzecz budżetu podatku eksportowego. Ponadto na podstawie odrębnych decyzji ministra finansów mogą one być zwolnione od opodatkowania podatkiem obrotowym oraz od rozliczania z budżetem dodatnich różnic budżetowych. Czyni to zadość postulatowi ograniczania liczby form prawnych przejmowania akumulacji finansowej do budżetu, choć nadal pozostaje ona bardzo duża.

Wprowadzenie podatku od zysku znacznie zmniejszyło zakres samofinansowania przedsiębiorstw. Przy ustalaniu bowiem stawki podatku uwzględnia się, a tym samym w pewnym sensie wyznacza się z góry, potrzeby organizacji gospodarczych w zakresie spłaty kredytów inwestycyjnych, odpisów na fundusz efektów wdrożeniowych, odpisów na fundusz premiowy kadry kierowniczej i odpisów na fundusz rozwoju. Pobór podatku przed dokonaniem wyżej wymienionych odpisów ma przeciwdziałać ujemnym skutkom nadmiernej zyskowności organizacji gospodarczej, w której dość poważną rolę odgrywa zysk będący wynikiem wzrostu cen oraz zmian asortymentowych, a nie zawsze zwiększenia dynamiki produkcji i sprzedaży.

Już proste wyliczenie form obciążeń zysku na rzecz budżetu w polskim systemie finansowym budzi szereg refleksji krytycznych. Obciążeń tych jest za wiele. W wyniku ewolucji systemu finansowego przedsiębiorstw zmieniały się także formy i metody rozliczeń z budżetem. Powstało szereg nowych obciążeń, inne dostosowano do nowych założeń ekonomiczno-finansowych. Powstanie długiego szeregu form obciążeń przedsiębiorstw nie czyni spójną koncepcji rozliczeń z budżetem. Nawet gdyby każda z form była sama w sobie idealna, w zbiegu działania z innymi konstrukcjami traci swe zalety, oddziałują one bowiem w innych kierunkach, a nawet wykluczają się wzajemnie, niwecząc indywidualne zalety każdej z nich.

Tak duża liczba obciążeń prowadzi do pewnej wypadkowej i to tym bardziej, iż wiele z nich powtarza ten sam cel opodatkowania, czyniąc system rozliczeń bardzo skomplikowanym. Można przeto założyć z góry, iż część z nich ulegnie w najbliższym okresie uchyleniu.

Przeprowadzona analiza różnych form obciążenia zysku przedsiębiorstw socjalistycznych wskazuje, iż coraz wyraźniej występują tendencje do pomijania zysku jako bezpośredniej podstawy opodatkowania. Uwidoczniają się one zarówno w wynikowej metodzie kształtowania wpłat z zysku, jak też i w konstrukcjach o charakterze podatkowym.

Za charakterystyczną cechą wielu z prezentowanych konstrukcji

można uznać nadto ich wieloszczeblową i niejednorodną budowę, przykładem czego jest węgierski system opodatkowania zysku czy też polskie konstrukcje podatku od zysku, podatku od funduszu rozwoju oraz wpłat z zysku. W konstrukcjach tych występują wyraźnie dwie formy obciążenia, wpłata normatywna i wpłata nadwyżki (Polska), bądź też dwa odrębne sposoby ustalania obciążenia w zależności od przeznaczenia zysku (Węgry).

Aktualne konstrukcje obciążenia zysku na rzecz budżetu ustalane są najczęściej w stosunku do innych podstaw niż sam zysk. Coraz większą rolę w tym zakresie odgrywa majątek przedsiębiorstw. Uwidocznia się to szczególnie wyraźnie w polskich konstrukcjach podatku od zysku, podatku od funduszu rozwoju i wpłat z zysku. Rozliczenia z tytułu zysku przypominają więc bardziej konstrukcje majątkowych podatków nominalnych niż podatków o charakterze dochodowym. Jeżeli nawet majątek nie stanowi bezpośredniej podstawy kształtowania obciążeń zysku (podatek od zysku i wpłaty z zysku), w wielu przypadkach wpływa on pośrednio bądź na wysokość obciążeń — poprzez uzależnienie wymiaru od rentowności (Czechosłowacja, Bułgaria), bądź też na ustalenie podstawy opodatkowania (ZSRR, Rumunia, NRD).

Obok majątku dużą rolę w zakresie kształtowania obciążeń zysku na rzecz budżetu odgrywają elementy gospodarki płacowej przedsiębiorstwa. O wysokości wielu podatków (Węgry, Polska) decydują przede wszystkim elementy kosztów osobowych przedsiębiorstwa (fundusz płac). Tym samym takie podatki jak polski podatek od funduszu premiovego czy węgierski podatek od zysku przeznaczonego dla załogi posiadają pod względem ekonomicznym charakter konstrukcji, które można nazwać „kosztowo-dochodowymi” lub nawet „płacowo-dochodowymi”.

W systemach państw socjalistycznych coraz wyraźniej wykorzystuje się różne konstrukcje obciążenia zysku do oddziaływania na efektywność gospodarowania majątkiem, na politykę zatrudnienia itp., wskutek czego za podstawę rozliczeń z budżetem przyjmuje się coraz szerzej majątek i fundusz płac, a nie zysk przedsiębiorstwa. W miejsce dawnego oddziaływania poprzez odpowiednie kształtowanie zysku jako podstawy rozliczeń z budżetem, stosuje się obecnie konstrukcje nawiązujące do różnych innych podstaw, dokonując w szeregu przypadków za pomocą norm parametrycznych wyliczenia wielkości obciążenia. Te parametryczne elementy konstrukcyjne można uznać za nowoczesne formy oddziaływania na gospodarkę przedsiębiorstw, zastępujące dawne klasyczne formy opodatkowania dochodu. Przy stosowaniu tych form przedsiębiorstwa wpływają na wysokość własnych obciążeń, co mobilizuje je do stosowania w szerszym zakresie rachunku ekonomicznego i intensyfikacji wykorzystania posiadanych środków.

Rozliczenia przedsiębiorstw socjalistycznych z budżetem z tytułu zysku determinowane są nie tylko rozwiązaniami finansowymi, lecz również ich strukturą organizacyjno-prawną. Przesądza ona bowiem w dużym stopniu o konstrukcji samych rozliczeń z budżetem, nadając im w aktualnym systemie formę rozliczeń wieloszczeblowych.

W wieloszczeblowym systemie zarządzania gospodarką narodową system finansowy przedsiębiorstw stwarza podstawę do występowania rozliczeń, które wynikają z planowych przesunięć środków finansowych pomiędzy różnymi jednostkami. Przesunięcia te stanowią charakterystyczną dla socjalistycznego systemu finansowego formę zarządzania przedsiębiorstwami państwowymi. W literaturze finansowo-prawnej przesunięcia te określa się mianem rozliczeń systemowych²². W przeciwieństwie do rozliczeń podatkowych, jako rozliczeń w zasadzie stałych i o charakterze ogólnym, rozliczenia systemowe mają charakter bardziej zmienny, a przede wszystkim bardziej zindywidualizowany.

O systemowym charakterze rozliczeń przedsiębiorstw z budżetem z tytułu zysku świadczą w dużym stopniu powiązania organizacyjne i struktura grupowania przedsiębiorstw. W warunkach gospodarki socjalistycznej przedsiębiorstwo państwowe nie jest jednostką odizolowaną organizacyjnie od innych jednostek państwowych. Wszystkie przedsiębiorstwa powiązane są w ogniwa organizacyjne wyższego stopnia. Tworzenie jednostek nadrzędnych nad przedsiębiorstwami podyktowane jest głównie potrzebami ekonomicznymi i jest praktykowane w każdym systemie gospodarowania na wyższym szczeblu jego uprzemysłowienia.

System powiązań prawno-finansowych socjalistycznych przedsiębiorstw państwowych staje się coraz bardziej rozbudowany w miarę zwiększania się ekonomicznych zadań jednostek nadrzędnych. Powiązania przedsiębiorstw z ich jednostkami nadrzędnymi wykorzystywane są bowiem m. in. jako metoda oddziaływania na gospodarkę przedsiębiorstw poprzez finanse, w tym także i poprzez rozliczenia z budżetem z tytułu zysku. Uwidocznia się to poprzez przyjęcie zasady pośredniości rozliczeń przedsiębiorstw z budżetem dokonywanych poprzez ich jednostki nadrzędne. Pozycja prawna tych ostatnich rzutuje więc istotnie na zakres i formy powiązań finansowopravných przedsiębiorstw.

W systemie rozliczeń przedsiębiorstw z budżetem z tytułu zysku pojawia się nowy podmiot stosunku zobowiązaniowego, którym jest jednostka nadrzędna (zjednoczenie, kombinat, zrzeszenie przedsiębiorstw). Jednostki te stały się odpowiedzialne za wyniki finansowe zgrupowanych przedsiębiorstw (zakładów), szczególnie za wpłaty do budżetu z tytułu z-

²² Por. N. Gajl, *Systemy finansowe przedsiębiorstw uspołecznionych*, Warszawa 1975, s. 456.

sku. Z prawnego zatem punktu widzenia nastąpiło przesunięcie stosunku podatkowego budżet—przedsiębiorstwo, na płaszczyznę budżet—jednostka nadrzędna—przedsiębiorstwo. Z punktu widzenia budżetu istotny jest jedynie stosunek budżet—jednostka nadrzędna, natomiast z punktu widzenia przedsiębiorstwa stosunek jednostka nadrzędna—przedsiębiorstwo. W obu tych przypadkach jest to stosunek o charakterze finansowoprawnym przy czym w roli podmiotu nadrzędnego występuje budżet, zaś w roli podmiotu podrzędnego zawsze przedsiębiorstwo. Jednostki nadrzędne występują natomiast w podwójnej roli. W stosunkach z budżetem mają one charakter podmiotu podrzędnego, w stosunkach zaś z przedsiębiorstwem charakter podmiotu nadrzędnego.

W konsekwencji powyższego powstaje problem bardzo istotny dla prowadzonych rozważań: skoro w rozliczeniach przedsiębiorstw z budżetem z tytułu zysku ma się do czynienia z dwoma podmiotami zobowiązanymi, to czy za podstawę obciążenia należy uznać zysk przedsiębiorstwa, czy też zysk jednostki nadrzędnej?

Bezpośredniość rozliczeń jednostek nadrzędnych z budżetem z tytułu zysku zgrupowanych przedsiębiorstw oraz zakres ich odpowiedzialności podatkowej czynią z nich faktyczny podmiot stosunku podatkowego. Upraszczając przeto zagadnienie można byłoby postawić tezę, iż jednostki nadrzędne pełnią przy obciążeniach zysku rolę podobną do roli płatnika, sprowadzając pozycję zgrupowanych w nich przedsiębiorstw do roli podmiotu biernego — podatnika²³. Przy takim założeniu podstawę obciążenia stanowiłby tylko zysk podatnika, a więc zysk zgrupowanych przedsiębiorstw. Należy jednak podkreślić, iż teza ta miałaby uzasadnienie jedynie w takich warunkach, kiedy zysk jednostki nadrzędnej stanowiłby sumę zysków zgrupowanych przedsiębiorstw.

W praktyce gospodarczej wielkości te na ogół nie pokrywają się. Przedsiębiorstwa mogą bowiem realizować swój zysk w oparciu o tzw. „ceny wewnętrzne”, np. ceny rozliczeniowe, które z reguły są niższe od cen sprzedaży wyrobu (cen zbytu). Te ostatnie mogą być stosowane dopiero na szczeblu jednostki nadrzędnej. Różnice między wysokością tych dwu rodzajów cen, niższych dla przedsiębiorstw i wyższych dla branży, są bezpośrednią przyczyną powstawania części zysku dopiero na szczeblu jednostki nadrzędnej. W konsekwencji, suma zysków przedsiębiorstw będzie niższa od zysku osiągniętego w ramach danej organizacji gospodarczej. Wówczas sformułowane wyżej określenie pozycji jednostki nadrzędnej jako płatnika i przedsiębiorstwa jako podatnika

²³ Por. M. Gintowt-Jankowicz, *Zakres mocy obowiązującej dekretu o zobowiązaniach podatkowych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1968, nr 2, s. 398.

nie jest zasadne. Jednostka nadrzędna realizująca bezpośrednio część zysku wystąpi w tym przypadku również, i to przede wszystkim, w roli podatnika. Nie ma przeto pełnych podstaw do ograniczania roli tych jednostek tylko do roli podmiotów zobowiązanych formalnie.

Zakres podmiotowy rozliczeń jednostek gospodarki państwowej nie da się sprowadzić przeto do kryteriów stosowanych w systemie rozliczeń z budżetem jednostek prywatnych. Gdyby jednak próbować przeprowadzić w tym zakresie porównanie z systemem opodatkowania gospodarki nie uspołecznionej, to w stosunku budżet—jednostka nadrzędna—przedsiębiorstwo można byłoby dopatrywać się jedynie pewnych podobieństw do podatków repartycyjnych (kontyngentowych). Przemawia za tym przede wszystkim sposób ustalania zarówno wpłat z zysku do budżetu, jak i podatku od funduszu rozwoju i podatku od zysku. Norma tych obciążeń, podobnie jak podatek repartycyjny, ustalana jest łącznie dla pewnej grupy podmiotów (dla całej branży), natomiast obciążenia poszczególnych przedsiębiorstw ustalane są indywidualnie poprzez jednostkę nadrzędną. W aspekcie powyższego można przeto stwierdzić, iż charakter prawny różnych form obciążeń zysku na rzecz budżetu, rozpatrywany z punktu widzenia stosunku budżet—jednostka nadrzędna, posiada cechy świadczenia podatkowego. Rozpatrywany jednak w układzie wewnątrzbranżowym (jednostka nadrzędna—przedsiębiorstwo) posiada wyraźne cechy świadczenia systemowego.

Instytut Administracji UŁ
Zakład Prawa Finansowego

Ryszard Tomaka

GRUNDSÄTZE UND KONSTRUKTIONEN DES GEWINNBELASTUNGS- SYSTEMS SOZIALISTISCHER BETRIEBE ZUGUNSTEN DES HAUSHALTS

Grundsätze und Konstruktionen des Gewinnbelastungssystems sozialistischer Betriebe sind in hohem Grade ausgebaut. Je nach den ökonomisch-finanziellen Voraussetzungen, deren Realisierung sie dienen sollen, lassen sich drei Hauptmethoden der Abrechnung unterscheiden. Die früheste von ihnen ist die Abrechnungsmethode, für die das Betriebsergebnis als Grundlage benutzt wird. Sie wurde bis zum Ende der 60er Jahre in allen sozialistischen Staaten fast allgemein verwendet und findet weiterhin Verwendung in der UdSSR, der DDR und teilweise auch in Polen. Neben dieser wurden die auf Besteuerung gegründeten Methoden zur Gewinnabführung an den Haushalt eingeführt (Bulgarien, die Tschechoslowakei, Jugoslawien, Polen) und hinzu kamen noch Konstruktionen für Besteuerung des Gewinns in Abhängigkeit von dessen Verwendungszwecken (Ungarn, Polen).

Im polnischen System finden alle diese Methoden Verwendung, was zur Folge hat, daß in der Praxis verschiedene Konstruktionen für Belastung des Gewinns zugunsten des Haushalts vorkommen. Dieser Umstand lässt eine Reihe von kritischen Reflexionen aufkommen, denn es ergeben sich zu viele Belastungsarten, und das bewirkt, daß die Konzeption der Abrechnung mit dem Haushalt inkohäsiv ist. Sogar bei der Annahme, daß die jeweilige Konstruktion als solche vollkommen wäre, kann sie beim Zusammentreffen mit den anderen die ihr eigenen Vorzüge einbüßen. Das ist darauf zurückzuführen, daß die Wirkung einzelner Konstruktionen auf bestimmte Richtungen eingestellt ist und daß sie sich sogar einander ausschließen, wodurch ihre individuellen Vorzüge zunichte gemacht werden.