

APOLONIUSZ PRUS-KOSTECKI
Kraków

PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH
I JEGO WSPÓŁCZESNA ALTERNATYWA

1. W rozwoju historycznym ukształtowały się w istocie rzeczy dwa systemy opodatkowania „dochodów” (zysków) uzyskiwanych przez osoby prawne. Pierwszy system, w pewnym sensie tradycyjny, polega na opodatkowaniu „dochodów” osób prawnych w ramach ogólnego podatku dochodowego, uwzględniającym w większym lub mniejszym stopniu specyficzne cechy osób prawnych jako podmiotów podatkowych. System ten właściwy był – z pewnymi jednak istotnymi wyjątkami, dotyczącymi tzw. podmiotów uspołecznionych – polskiemu systemowi podatkowemu do roku 1989. System drugi, zwany często klasycznym, polega na stosowaniu, obok ogólnego podatku dochodowego, odrębnego podatku od „dochodów” (zysków) osób prawnych. W tym ostatnim przypadku stwarzany jest pozór funkcjonowania dwóch równoległych podatków dochodowych od osób fizycznych i od osób prawnych. To właśnie, nie najszcześniejsze zresztą, rozwiązanie przyjęto w roku 1989 w polskim systemie podatkowym, stawiając pierwszy krok na drodze reformy tego systemu w kierunku gospodarki rynkowej.

2. System dwóch równoległych podatków „dochodowych” prowadzi do szeregu ujemnych konsekwencji, takich jak: a) traktowanie zysku osób prawnych (przedsiębiorstw) jako szczególnej formy dochodu; b) podwójne obciążenie zysku osób prawnych: po pierwsze – jako zysku samej osoby prawnej i po drugie – jako udziału w tym zysku poszczególnych udział-

łowców¹, przy czym temu podwójnemu obciążeniu zapobiega się z reguły za pomocą różnych, mniej lub bardziej skutecznych metod; c) zjawisko swoistego „dualizmu w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw”² w wyniku stosowania różnych zasad opodatkowania w zależności od ich formy prawnej, co staje się niejednokrotnie jedyną przyczyną zmiany formy prawnej przedsiębiorstw w celu „ucieczki” od niekorzystnego w danej sytuacji opodatkowania, czy nawet poszukiwania nowych form prawnych w zakresie spółek. Stanowi to przyczynę traktowania prawa podatkowego przez przedstawicieli nauki prawa gospodarczego jako niepożądanego źródła prawa gospodarczego³ oraz zgłaszania przez nich postulatu „uwolnienia prawa gospodarczego z babilońskiej niewoli prawa podatkowego”⁴.

3. Podatek dochodowy od osób prawnych w postaci odrębnej instytucji prawnej i występujący pod różną nazwą⁵ nie należy do podatków mających odległą tradycję. Można go uznać za młodszego, przyrodniego brata podatku dochodowego, któremu podlegały zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne. Instytucję odrębnego podatku stosowanego w odniesieniu do osób prawnych zrodziła w istocie rzeczy potrzeba uwzględnienia szczególnego charakteru spółek kapitałowych wyposażonych w osobowość prawną. Jest przy tym rzeczą charakterystyczną, że ostra krytyka towarzyszyła zarówno opodatkowaniu spółek kapitałowych w ramach ogólnego podatku dochodowego, jak i ich opodatkowaniu w ramach odrębnego podatku dochodowego od osób prawnych. Jakkolwiek może wydać się to paradoksalne, przyczyna tej krytyki była w istocie rzeczy taka sama. Warto w związku z tym nadmienić, że świadomość tej krytyki była z kolei przyczyną powodującą, że polski ustawodawca nie zdecydował się w okresie II Rzeczypospolitej na wprowadzenie niemieckiego wzorca podatku dochodowego od osób prawnych (*Körperschaftsteuer*), jakkolwiek skorzystał z podobnego wzorca w zakresie ogólnego podatku dochodowego⁶, wyodrębniając jednak w ramach tego

¹ H. K o l m s, *Finanzwissenschaft*, Berlin 1966, s. 49.

² Por. K. T i p k e, J. L a n g, *Steuerrecht*, Köln 1994¹⁴, s. 415.

³ B. K n o b e - K e u k, *Das Steuerrecht – Eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrecht?*, Köln 1986.

⁴ Por. K. B a r t h, *Die Steuern als gestaltende Faktoren im Gesellschaftsrecht*, [w:] *Festschrift für K. Duden*, 1997, s. 37 i nn.

⁵ Por. m.in. we Francji – *impôt sur les sociétés*, w Niemczech – *Körperschaftsteuer*, w USA – *Corporation Tax*, w Italii – *imposta sul reddito delle persone giuridiche*, czy w Hiszpanii – *impuesto sobre sociedades*.

⁶ Por. Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o podatku dochodowym (Dz. U. R. P. nr 82,

podatku zasady opodatkowania osób prawnych, pod wieloma względami odmienne zresztą od zasad opodatkowania osób fizycznych⁷, co znalazło wyraz w posługiwaniu się pojęciami „dochodów fundowanych” i „dochodów niefundowanych”. Należy również zwrócić uwagę na fakt, że podstawę opodatkowania w odniesieniu do osób prawnych zobowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych stanowił, na podstawie art. 21 ustawy z 1920 r., nie dochód, lecz zysk bilansowy, wykazany w zamknięciu bilansowym i skorygowany zgodnie z przepisami prawa podatkowego⁸.

4. Krytyka opodatkowania osób prawnych w ramach ogólnego podatku dochodowego szła, ogólnie rzecz biorąc, w tym kierunku, że traktowanie osób prawnych w tym podatku analogicznie jak osób fizycznych nie znajduje uzasadnienia z punktu widzenia teoretycznego, i tylko względy praktyczne, a mianowicie uproszczenie systemu prawa podatkowego materialnego i możliwie szybkie uregulowanie opodatkowania osób prawnych mogło przemawiać za określeniem zasad opodatkowania zysków osób prawnych w ramach ustawy o ogólnym podatku dochodowego.

Z teoretycznego punktu widzenia podnoszono mianowicie już w przeszłości zarzuty, że kategoria dochodu podatkowego stanowi swoisty atrybut jedynie osoby fizycznej, związany z jej cechami biologicznymi i sytuacją osobistą, w tym i sytuacją rodzinną⁹. Atrybut ten wyraża w rezultacie możliwość ponoszenia świadczeń podatkowych przez osobę fizyczną, przy czym możliwość ta określana jest jako „podatkowa zdolność do świadczeń” czy też – w formie pewnego skrótowego myślowego – jako „zdolność świadczenia”¹⁰, „zdolność płatnicza”¹¹ lub „zdolność podatkowa”¹², przy czym to ostatnie

poz. 550).

⁷ Por. A. G o m u ł o w i c z, J. M a ł e c k i, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1996, s. 131 nn.

⁸ Por. Z. J a ś k i e w i c z, *Przebudowa podatku dochodowego w Polsce powojennej*, Toruń 1949, s. 622 nn; R. M a s t a l s k i, *Prawo podatkowe II. Część szczegółowa*, Warszawa 1996, s. 35-41.

⁹ Por. m.in. S. G ł ą b i ń s k i, *Nauka skarbowości*, Warszawa–Lwów 1925, s. 288; A. S t r a s b u r g e r, *Ustrój skarbowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 1922, s. 116; J. L u b o w i c k i, *Zasady reformy podatkowej*, Warszawa 1928, s. 34.

¹⁰ Por. R. M a s t a l s k i, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 23

¹¹ Por. A. K o m a r, *Finanse publiczne*, Warszawa 1994, s. 131.

¹² Por. m.in. H. L i t w i ń c z u k, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1966, s. 32-33.

określenie aż nadto kojarzy się z pojęciem „podatkowej zdolności prawnej”. Z tych wszystkich względów właściwie pojmowana kategoria dochodu podatkowego nie przystaje do charakteru osób prawnych. W związku z tym nie znajduje również uzasadnienia traktowanie zysków przedsiębiorstw jako kwalifikowanej formy dochodu¹³. Powstaje nawet wątpliwość, czy na tym tle w ogóle zasadne jest posługiwanie się w odniesieniu do osób prawnych pojęciem „zdolność świadczenia”, które związane jest z „osobistym” charakterem podatku dochodowego, podczas gdy podatek od osób prawnych nabiera charakteru „rzecowego”. Dlatego w odniesieniu do tego swoistego źródła osiągania zysku bardziej właściwe byłoby w tym przypadku używanie pojęcia „wydajność podatkowa”. Wówczas też zrozumiałe staje się stanowisko kwestionujące przyjmowanie bezwzględnej kwoty zysku jako wykładnika „wydajności podatkowej”. Należałoby raczej sięgać w tym celu do kategorii zyskowości (rentowności)¹⁴ w formie względnego wyrażenia zysku jako stosunku kwoty osiągniętego zysku do kwoty poniesionych kosztów uzyskania.

Należy wskazać, że podobne wątpliwości podnoszone są w literaturze niemieckiej. Wyrażane są poglądy, że mająca szczególne znaczenie „zasada zdolności świadczenia” została skrojona jedynie na miarę osób fizycznych¹⁵. Proponuje się w związku z tym rozróżnianie pomiędzy „indywidualno-osobistą zdolnością świadczenia” a „rzeczowo-wytwórczą zdolnością świadczenia”¹⁶ czy też stosowanie dla potrzeb podatku od osób prawnych pojęcia „obiektywna zdolność świadczenia”.

5. Krytyczna ocena odrębnego podatku od osób prawnych skłania do poszukiwania przyczyn wprowadzenia tego podatku w państwie, które pierwsze uczyniło ten krok. W tym celu warto sięgnąć do oficjalnego uzasadnienia ustawy z dnia 30 marca 1920 r., wprowadzającej niemiecki podatek od osób prawnych (*Körperschaftsteuer*), co spowodowało wyłączenie

¹³ Por. A. K o s t e c k i, *Podatki przychodowe i podatki dochodowe*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych*, Wrocław–Warszawa–Kraków 1982, s. 267.

¹⁴ R. R y b a r s k i, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 279; S t r a s b u r g e r, dz. cyt., s. 116.

¹⁵ Por. B. K n o b b e - K e u k, *Sitzungsbericht zum 53. Deutschen Juristentag*, Berlin 1980, s. 15.

¹⁶ Por. F. N e u m a r k, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen 1970, s. 132.

zasad opodatkowania osób prawnych z niemieckiej ustawy z dnia 29 marca 1920 r. o podatku dochodowym.

Uzasadnienie zawiera dwa rodzaje argumentów, a mianowicie argumenty natury prawnej i argumenty natury ekonomicznej. Argumenty prawne mają charakter formalny i można je sprowadzić do stwierdzenia, że osoby prawne stanowią odrębny podmiot prawa w porównaniu z udziałowcami, którzy podlegają opodatkowaniu w ramach ogólnego podatku dochodowego. Ponadto mają one własne dochody, które z punktu widzenia prawnego nie pokrywają się z dochodami przypadającymi udziałowcom z tytułu ich udziału w zysku, co w rezultacie uzasadnia pobieranie, obok podatku dochodowego od udziałowców, odrębnego podatku od samych osób prawnych.

Wśród argumentów o charakterze ekonomicznym na podkreślenie zasługują szczególne korzyści wynikające ze statusu osoby prawnej, wykonującej działalność gospodarczą. Korzyści te muszą znaleźć swój refleks również w tych dziedzinach, które są dla nich niekorzystne, a więc także i w dziedzinie opodatkowania. Do głównych korzyści wynikających ze statusu osoby prawnej zaliczyć należy w szczególności poza w pełni równoprawną sytuacją z osobami fizycznymi we wszystkich dziedzinach obrotu i życia gospodarczego, także znaczące zwiększenie ich zdolności kredytowej oraz nieograniczone wręcz możliwości powiększania kapitału własnego, co z reguły nie występuje w przypadku indywidualnego przedsiębiorcy. Argumentem przemawiającym za oddzielnym opodatkowaniem osób prawnych jest – według wspomnianego uzasadnienia – także gospodarcza niezależność celów osób prawnych od celów poszczególnych osób fizycznych. Podatek ten powinien ponadto niwelować w płaszczyźnie podatkowej przewagę osób prawnych nad osobami fizycznymi w zakresie konkurencji. W związku z tym niepoddawanie osób prawnych odrębnemu podatkowi powodowałoby dalsze zwiększenie ich przewagi zarówno w zakresie konkurencji z indywidualnymi przedsiębiorcami, jak i w zakresie możliwości gromadzenia kapitału.

Nasuwa się jednak wniosek, że za wymienionymi przyczynami kryje się faktycznie inna, mająca podstawowe znaczenie, przyczyna bezpośredniego opodatkowania zysków osób prawnych. Jest nią mianowicie zamiar przeciwdziałania zjawisku swoistego „odraczania” zapłaty podatku od tego zysku aż do momentu jego przekształcenia się w dochód osób fizycznych, partycypujących w tym zysku z tytułu przybierających różną formę udziałów. To swoiste odroczenie zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych było szczególnie wyraziste w przypadku przeznaczania całości osiąganego przez te podmioty zysku na powiększenie kapitału tych podmiotów. Nie można również pominąć faktu, że w zakresie niektórych form osób prawnych, jak

na przykład przedsiębiorstw państwowych czy stowarzyszeń, ich zysk w ogóle nie ulega podziałowi pomiędzy osoby fizyczne, a więc tym samym nie podlegałyby opodatkowaniu ogólnym podatkiem od osób fizycznych. Warto także wskazać, że analogiczne zjawisko odraczania zapłaty podatku dochodowego występowało w stosunku do masy spadkowej w okresie „oczekiwania” na spadkobiercę, co skłaniało ustawodawcę do wyposażenia masy spadkowej w podmiotowość podatkową, w formie instytucji „spadku nieobjętego”¹⁷. Przyczyna ta nie powinna budzić wątpliwości, jeśli uwzględnić znaczną wydajność podatku dochodowego od osób prawnych. Wystarczy bowiem wskazać, że wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych, w jego klasycznej postaci, były np. w Stanach Zjednoczonych w okresie 28 lat aż przez 17 lat wyższe od wpływów z ogólnego podatku dochodowego, zajmując jeszcze w latach 1941-1967 stale drugie miejsce pod tym względem¹⁸.

Nasuwa się także uwaga, że funkcja podatku od osób prawnych ograniczona zostaje w przypadku stosowania efektywnych metod zapobiegania podwójnemu obciążeniu ich zysków jedynie do skutecznej metody pobierania swoistej zaliczki na ogólny podatek dochodowy, co potwierdza pośrednio tezę, że jego byt związany jest w istocie rzeczy z istnieniem ogólnego podatku dochodowego. W tym świetle podatek ten jako źródło dochodów budżetowych dokonuje – pewnym sensie – jedynie „jałowego obrotu”.

6. Krytyka podatku od osób prawnych oparta jest, jak wskazywano, w dużej mierze na tych samych przesłankach co opodatkowanie osób prawnych w ramach ogólnego podatku dochodowego. Staje się to całkowicie zrozumiałe, jeśli uwzględnić fakt stosowania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych analogicznych rozwiązań jak w ogólnym podatku dochodowym, co zresztą w polskim systemie podatkowym znajduje nawet wyraz w jego normatywnym określeniu jako „podatku dochodowego od osób prawnych”.

Jakkolwiek jako wady podatku od osób prawnych nie można pomijać podwójnego obciążenia zysków osób prawnych, a więc podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym, które nie przekształca się w podwójne opodatkowanie w znaczeniu prawnym jedynie z uwagi na brak tożsamości podmiotów podatkowych, to jednak nie jest to wada, której

¹⁷ Por. R. L a n g r o d, *Ustawa o państwowym podatku dochodowym. Komentarz*, Warszawa 1935.

¹⁸ Por. J. P e c h m a n n, *Federal Tax Policy*, Washington 1983, s. 129.

skutków nie można usunąć. Świadczy o tym stosowanie w systemach podatkowych poszczególnych państw różnych technik eliminowania negatywnych skutków podwójnego obciążenia.

Istnieje jednak wada dotychczas stosowanych form podatku od osób prawnych, której wystąpieniu nie można zapobiec bez naruszenia bytu podatku dochodowego od osób prawnych. Jest to bowiem wada organiczna tego podatku, a mianowicie funkcjonowanie podatku od osób prawnych w systemach podatkowych różnych państw w sposób aż nadto wyraźny wskazuje na stosowanie rozwiązań prawnych, których cechą jest różnicowanie sposobu opodatkowania identycznego w istocie rzeczy dla wszystkich przedsiębiorstw zjawiska ekonomicznego, jakim jest zysk, w zależności od formy prawnej tych przedsiębiorstw. Z tych właśnie względów podatek dochodowy od osób prawnych nie zapewnia w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw „neutralności ich formy prawnej”, co z kolei narusza wymóg neutralności zasad opodatkowania w sferze konkurencji. Nie powinien w związku z tym dziwić fakt, że impuls do zastąpienia podatku dochodowego od osób prawnych podatkiem od przedsiębiorstw, czy też poprawniej – od zysku przedsiębiorstw, wyszedł również z kręgu organów Unii Europejskiej, zainteresowanych w usuwaniu barier zakłócających zasady wolnej konkurencji. Szczególną rolę w tym zakresie odegrała komisja zwana od nazwiska jej przewodniczącego Komisją Rudinga, która na zlecenie Komisji WE opracowała specjalny raport, w którego postanowieniach końcowych zawarte zostały ramowe wytyczne w sprawie zasad opodatkowania przedsiębiorstw. Informacja na ten temat została w 1992 r. przedstawiona przez Komisję WE Radzie i Parlamentowi Europejskiemu¹⁹.

W tej sytuacji istnienie podatku dochodowego od osób prawnych, jako odrębnej instytucji systemu podatkowego, staje się coraz bardziej problematyczne, w związku z czym trwają poszukiwania jego współczesnej alternatywy.

7. Tendencje do kreowania neutralnego z punktu widzenia formy prawnej podatku, obejmującego swym zakresem podmiotowym wszelkie przedsiębiorstwa, znalazły w szczególności wyraz w pochodzących z 1993 r. konstrukcjach: niemieckiego projektu podatku od przedsiębiorstw²⁰ oraz

¹⁹ Por. H. Litwińczuk, *Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich*, Warszawa 1995, s. 9 nn.

²⁰ Określanemu dalej jako „projekt podatku od przedsiębiorstw”.

funkcjonującej już chorwackiej ustawy o podatku od zysku²¹. Obydwie te konstrukcje normatywne pomyślane zostały jako formy mające na celu wyeliminowanie wad stosowanego dotychczas podatku dochodowego od osób prawnych, stanowiąc tym samym jego współczesną alternatywę.

Projekt podatku od przedsiębiorstwa stanowi fragment oryginalnego w swej treści i formie kodeksu podatkowego, opracowanego na zlecenie Rządu Republiki Federalnej Niemiec²², z myślą o możliwości jego wykorzystania w charakterze wzorca przez państwa dokonujące transformacji w kierunku gospodarki rynkowej. Natomiast konstrukcja podatku od zysku stanowi rezultat dokonywanej w Chorwacji reformy podatkowej. Obydwie konstrukcje są stosunkowo nowe i dlatego może być interesujące, czy wolne są one od tendencji ich upodobnienia do konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych. Warto również stwierdzić, jakie było oficjalne uzasadnienie zastosowania tych konstrukcji podatkowych.

Z uzasadnienia projektu podatku od przedsiębiorstw wynika przede wszystkim, że podatek ten potraktowany został jako podatek od dochodu powiązany z podatkiem dochodowym poprzez zastosowanie metody zaliczania zapłaconego podatku od przedsiębiorstw na poczet podatku dochodowego. Obydwa podatki tworzą jednolity system opodatkowania, odpowiadający wymogowi „gospodarczej zdolności podatkowej obywateli”, charakteryzując się przy tym znaczną wydajnością fiskalną²³. Ponadto podatek od przedsiębiorstw ma za zadanie opodatkowanie zysków tych osób prawnych, w których podział zysku pomiędzy osoby fizyczne – jak wyżej wskazywano – w ogóle nie następuje lub podlega znacznemu odroczeniu. Najważniejszym jednak argumentem uzasadniającym stosowanie podatku od przedsiębiorstw jest zapewnienie neutralności formy prawnej wobec stosowanych zasad opodatkowania przedsiębiorstw.

Motywy wprowadzenia w Chorwacji podatku od zysku wynikają ze stwierdzeń Ministra Finansów tego państwa, poczynionych w związku z publikacją tekstu tego podatku w specjalnym wydawnictwie²⁴. Podkreśla on miano-

²¹ Ustawa o podatku od zysku opublikowana została w „Narodne Novine” nr 109 z 7 grudnia 1993 r. i weszła w życie 1 stycznia 1994 r.; zwana dalej ustawą o podatku od zysku.

²² J. L a n g, *Entwurf eines Gesetzesbuchs*, (Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, H. 49), Köln 1993.

²³ Tamże, s. 109.

²⁴ *Zakon o porezu na dohodak i Zakon o porezu na dobit*, 2. izmjenjeno izdanje, Zagreb 1996.

wicie, że kierowano się przesłanką skonstruowania przejrzystego systemu podatkowego, odpowiadającego wymogom współczesności, przy czym podstawowym celem reformy było stworzenie instytucjonalnych warunków i przesłanek dla rozwoju dobrego klimatu dla prywatnych inwestycji oraz zorientowanego na rynek systemu, w którym zapewnione byłyby podstawowe wolności w zakresie przedsiębiorczości. Należy zauważać, że na drodze społeczno-gospodarczych przemian Chorwacji w kierunku nowoczesnego i otwartego społeczeństwa korzystano z pomocy wspólnoty międzynarodowej i jej ekspertów, w tym również – w zakresie podatku od zysku – z pomocy ekspertów niemieckich.

9. Ograniczone ramy opracowania nie pozwalają na szczegółową analizę konstrukcji projektu podatku od przedsiębiorstw oraz ustawy o podatku od zysku. Z tych względów zwrócona zostanie uwaga tylko na podstawowe zagadnienia. Pozwoli to jednak stwierdzić, w jakim kierunku powinny pójść również zmiany polskiego ustawodawstwa podatkowego w zakresie opodatkowania zysku przedsiębiorstw.

Z punktu widzenia podstawowego wymogu, jakim jest neutralność formy prawnej przedsiębiorstw wobec zasad opodatkowania ich zysku, szczególne znaczenie ma określenie zakresu podmiotowego i zakresu przedmiotowego w projekcie podatku od przedsiębiorstw i w ustawie o podatku od zysku. Chodzi mianowicie o kwestię, w jakim stopniu zrealizowana została zasada równego traktowania podmiotów osiągających zysk niezależnie od ich formy prawnej. Kwestia ta wiąże się ściśle ze skomplikowaną problematyką podatkowej podmiotowości prawnej, podmiotowości o charakterze szczególnym, której zakres odbiega od uświęconej tradycją cywilnoprawnej osobowości prawnej²⁵. Jest rzeczą charakterystyczną, że ustawodawca wzbrania się przed używaniem takich terminów, jak „podatkowa zdolność prawna”, „osoba prawna prawa podatkowego” czy „podmiotowość prawa podatkowego”. Natomiast ilekroć w ustawodawstwie podatkowym używane są pojęcia „zdolność prawna”, „osoba prawna” czy zwrot „osoba nie posiadająca zdolności prawnej”, ustawodawca używa ich w znaczeniu cywilnoprawnym²⁶. Dlatego może być szczególnie interesujące, że próba nadania pojęciu „podatkowa zdolność prawna” charakteru normatywnego podjęta została w przepisie § 14

²⁵ Por. A. K o s t e c k i, *Podmiotowość prawnofinansowa*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych*, t. I, Wrocław–Warszawa–Kraków 1982, s. 124.

²⁶ Por. T i p k e, L a n g, *Steuerrecht*, s. 156.

wyżej wspomnianego projektu kodeksu podatkowego. Przepis ten jest godny przytoczenia, gdyż ukazuje trudności, na jakie natrafia normatywne określenie „podatkowej zdolności prawnej”.

Zgodnie z przepisem § 14 ust. 1 tego projektu zdolność prawną w rozumieniu kodeksu mają wszystkie osoby i przedsiębiorcy, na które w ramach stosunku prawnopodatkowego nałożone zostaną obowiązki lub którym przyznane zostaną uprawnienia. Jak wynika z tego sformułowania, „przedsiębiorcy” nie stanowią bynajmniej pewnej kwalifikowanej kategorii „osób”, lecz zostały nawet im w pewien sposób przeciwstawione („osoby i przedsiębiorcy”), co nie wydaje się uzasadnione. Należy bowiem obawiać się, że tego rodzaju ujęcie będzie w praktycznym stosowaniu powodowało różne trudności. Ponadto wydaje się, że wynikający z przepisu § 4 ust. 1 projektu kodeksu zakres pojęcia „podmiot podatkowy” potraktowany został zbyt szeroko, gdyż nadaje każdemu uczestnikowi stosunku prawnopodatkowego, bez względu na charakter tego stosunku, przymiot (cechę) podatkowej podmiotowości prawnej. W ten sposób pojęciem „podmiot podatkowy” mogą być objęte również podmioty, na których nie spoczywa obowiązek zapłaty podatku. Są to więc raczej „podmioty stosunku prawnopodatkowego”, a nie kwalifikowana postać tych podmiotów, za jaką uznaje się „podmiot podatkowy” w znaczeniu jednostki życia społecznego, na którą norma prawna nakłada obowiązek świadczenia podatkowego²⁷.

10. Szeroki zakres znaczeniowy pojęcia „podatkowa zdolność prawna”, wynikający z treści przepisu § 14 ust. 1 projektu kodeksu, potwierdza również treść przepisu ust. 2 tegoż artykułu (a zwłaszcza jego pkt. 4). Zgodnie z przepisem § 14 ust. 2 zdolność do działań prawnych w ramach stosunku prawnopodatkowego mają:

a) osoby fizyczne, wyposażone w cywilnoprawną zdolność do działań prawnych;

b) osoby fizyczne, których zdolność do działań prawnych doznaje na podstawie przepisów prawa cywilnego ograniczenia, o ile są one w zakresie określonego postępowania uznawane przez przepisy prawa cywilnego lub prawa publicznego za posiadające zdolność do działań prawnych, objętych przedmiotem tego postępowania;

²⁷ Por. K. O s t r o w s k i, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1971, s. 144; A. K o s t e c k i, *Podmiotowość podatkowa małżonków*, „Państwo i Prawo”, 1965, nr 1, s. 63.

c) osoby prawne, stowarzyszenia i masy majątkowe, reprezentowane przez ich ustawowych przedstawicieli, kierowników (Geschäftsführer) albo przez ich pełnomocników;

d) organy władzy, reprezentowane przez kierowników, ich przedstawicieli lub pełnomocników.

Wobec braku określenia na gruncie obowiązującego prawa podatkowego pojęć „podatkowej zdolności prawnej” oraz „podatkowej zdolności do działań prawnych” szczególnego znaczenia nabiera rozumienie zarówno pojęcia „przedsiębiorca”, jak i pojęcia „przedsiębiorstwo”. Zwłaszcza to drugie pojęcie może sprawiać pewne trudności. Nie można bowiem tracić z pola widzenia możliwości traktowania przedsiębiorstwa w znaczeniu zarówno podmiotowym, a więc jako podmiotu praw i obowiązków, jak i w znaczeniu przedmiotowym, a więc jako określonego rodzaju czynności wykonywanej przez podmiot podatkowy. Należy w związku z tym zauważyć, że obydwie regulacje, a więc zarówno projekt kodeksu podatkowego, jak i ustawa o podatku od zysku, zawierają legalne definicje pojęcia „przedsiębiorca”, różniące się jednak nie tylko sposobem ujmowania tych pojęć, ale i ich treścią. Natomiast jedynie projekt kodeksu podatkowego zawiera definicję „przedsiębiorstwa”, i to w części ogólnej kodeksu (§ 22). W związku z tym regulacja kodeksu dotycząca podatku od przedsiębiorstw odsyła do tego przepisu, mającego – jak powiedziano – charakter ogólny.

Wychodząc z założenia, że zamiar osiągnięcia zysku właściwy jest „przedsiębiorcom”, zarówno projekt podatku od przedsiębiorstw, jak i podatek od zysku kreują w charakterze podmiotu podatkowego „przedsiębiorcę”. Nie znajduje to wyrazu w normatywnym określeniu tytułu ani „podatku od zysku”, ani też „podatku od przedsiębiorstw.” Obydwa tytuły stanowią jedynie skróconą wersję określenia „podatek od zysku przedsiębiorstw”.

Z treści przepisu § 151 projektu podatku od przedsiębiorstw wynika bezspornie, że podmiotem podatkowym jest „przedsiębiorca” w rozumieniu przepisów ogólnych projektu kodeksu (§ 2). Zgodnie z tymi przepisami przedsiębiorcą mogą być: a) osoby zdolne do działań prawnych na podstawie prawa cywilnego i prawa publicznego; b) spółki osobowe, stowarzyszenia, spółdzielnie nie posiadające zdolności do działań prawnych lub posiadające ograniczoną zdolność do działań prawnych, jak również spełniające te warunki inne zrzeszenia osób; c) fundacje, masy majątkowe o celowym przeznaczeniu, nie posiadające lub posiadające ograniczoną zdolność do działań prawnych, a także wykazujące te cechy inne masy majątkowe. Przepis § 151 zawiera jednocześnie sformułowanie, że przedsiębiorca jest podmiotem podatkowym wraz „ze swoim przedsiębiorstwem”, co może budzić wątpliwości

i prowadzić do nie zawsze prawidłowej interpretacji. Niezupełnie jasno może rysować się celowość uzupełnienia określenia podmiotu podatkowego elementem rzeczowym, podniesionym do rangi cechy zakresu podmiotowego. Wydaje się bowiem, że już w samym pojęciu „przedsiębiorca” mieści się założenie prowadzenia przez niego przedsiębiorstwa, a więc określonej działalności. Użyte natomiast w projekcie podatku od przedsiębiorstw sformułowanie „z przedsiębiorstwem” może w skrajnym przypadku sugerować, że przedsiębiorstwo jest elementem objętym zakresem podmiotowym podatku czy też że stanowi nawet swoistego „współpodatnika”. Sformułowanie § 151 staje się jednak zrozumiałe, jeśli uwzględni się fakt, że w znaczeniu § 22 ust. 2 projektu kodeksu „przedsiębiorstwem” jest „samodzielna, trwała czynność zarobkowa mająca na celu uzyskiwanie przychodów lub innych korzyści gospodarczych”. Dla czynności tej nie jest jednak niezbędny zamiar osiągnięcia zysku. Ponadto przepis ten zawiera postanowienie, że „przedsiębiorstwo obejmuje całą działalność przedsiębiorstwa”. Wynika stąd, że przedsiębiorca może mieć tylko jedno „przedsiębiorstwo” w powyższym znaczeniu, przy czym może być ono wykonywane przy pomocy różnych zakładów.

Analiza przepisu § 22 projektu kodeksu prowadzi do wniosku, że podatkowy stan faktyczny objęty tym przepisem bliższy jest pojęciu „przedsiębiorstwa” aniżeli powszechnie używanemu pojęciu „przedsiębiorstwo”.

Przepis § 152 ust. 1 projektu podatku od przedsiębiorstw, określając przedmiot opodatkowania, postanawia, że podatkowi od przedsiębiorstw podlega każde przedsiębiorstwo w rozumieniu wyżej powołanego przepisu § 22, w stosunku do którego istnieje, zgodnie z przepisem § 827 projektu kodeksu, obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych²⁸ lub dla którego rachunkowość prowadzona jest dobrowolnie.

Jeśli jednak nie zachodzą okoliczności przewidziane przepisem § 152 ust. 1, wówczas opodatkowaniu podlegają jednak: a) osoby prawne prawa publicznego oraz instytucje użyteczności publicznej wykonujące działalność gospodarczą w ramach prowadzonych zakładów; b) przedsiębiorstwa osób prawnych prawa cywilnego; c) przedsiębiorstwa zrzeczeń osób, instytucji, fundacji i innych zasobów majątkowych o charakterze celowym nie posiadające zdolności do działań prawnych, pod warunkiem jednak, że nie są one opodatkowane na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym ani

²⁸ Zgodnie z przepisem § 827 projektu kodeksu o obowiązku tym decyduje określona wysokość zysku lub wielkość obrotu albo też wartość majątku zakładu. Obowiązek ten nie dotyczy przedsiębiorstw w ramach wolnych zawodów.

też nie są obciążone podatkiem od przedsiębiorstw, płaconym bezpośrednio przez innego podatnika.

Należy zwrócić uwagę na liczne powiązania projektu przepisów podatku od przedsiębiorstw z przepisami podatku dochodowego, co w pewnym stopniu wynika z „kodeksowego” traktowania tych przepisów. Najwyraźniej występuje to zjawisko w odniesieniu do określenia podstawy opodatkowania w podatku od przedsiębiorstw. Zgodnie z przepisem § 153 projektu podatku od przedsiębiorstw podstawę opodatkowania w tym podatku stanowi „dochód podatkowy”, który przybiera wobec przedsiębiorców postać zysku (§ 155) lub „globalnego zysku” (§ 156 ust. 3), osiągnięty w danym okresie podatkowym, z reguły w roku kalendarzowym, po potrąceniu odsetek od kapitału własnego oraz poniesionych strat w okresach przeszłych. Zyskiem w rozumieniu przepisu § 155 jest kwota stanowiąca różnicę pomiędzy wartością majątku przedsiębiorstwa na koniec okresu ustalania zysku a wartością majątku przedsiębiorstwa na początek tego okresu, zwiększona o kwotę wypłat m.in. z tytułu udziałów oraz zmniejszona o wartość wniesionych w okresie sprawozdawczym wkładów.

Nie można nie zauważyć, że zarówno zakres podmiotowy, jak i zakres przedmiotowy podatku od przedsiębiorstw (przedsięwzięć) został wyrażony w projekcie kodeksu w sposób skomplikowany.

11. Stosunkowo skomplikowane regulacje projektu podatku od przedsiębiorstw, naśladujące nadmiernie tradycyjne konstrukcje podatku dochodowego, czynią interesującym porównanie przedstawionych regulacji z przepisami chorwackiej ustawy, regulującej zakres podmiotowy i zakres przedmiotowy podatku od zysku.

Przepis § 2 ust. 1 ustawy o podatku od zysku stwierdza w sposób jednoznaczny, że podatnikiem podatku od zysku jest „przedsiębiorca”, przy czym legalną definicję tego pojęcia zawarł w ust. 2 tego przepisu, określając pośrednio także przedmiot opodatkowania.

Zgodnie z tą definicją przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy są osoby prawne i osoby fizyczne samodzielnie i w sposób trwały wykonujące działalność mającą na celu osiągnięcia zysku i mające obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości lub innych przepisów szczególnych. Obowiązki podatkowe podlegają również zakłady przedsiębiorców zagranicznych, za których uważa się przedsiębiorców nie mających siedziby ani zarządu na obszarze Chorwacji.

Jak wynika z przytoczonych przepisów, regulacja zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatku od zysku jest znacznie mniej skomplikowana aniżeli na gruncie przedstawionego wyżej projektu kodeksu. Zaobserwować można przy tym znaczny stopień uniezależnienia tych regulacji od konstrukcji stosowanych w podatku dochodowym. Brak jest bezpośrednich powołań na przepisy ustawy o podatku dochodowym, jeśli nie uwzględnić bardzo interesującego przepisu, wzorowanego na francuskim ustawodawstwie podatkowym²⁹, z którego treści wynika możliwość dokonania przez podatników podatku dochodowego opcji na rzecz podatku od zysku. Możliwość ta wynika z treści przepisu § 2 ust. 5, stanowiącego, że podatnikiem podatku od zysku jest również przedsiębiorca, który jako osoba fizyczna osiąga dochód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym, jeżeli wyrazi gotowość płacenia w miejsce podatku dochodowego podatku od zysku oraz podda się obowiązkowi prowadzenia ksiąg handlowych, wynikającego z przepisów o rachunkowości.

Warto zwrócić uwagę na wynikające z przepisu § 2 ust. 6 rozwiązanie, które polega na poddawaniu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku od zysku przedsiębiorców będących osobami fizycznymi tylko w przypadku, gdy prowadzą działalność w większym rozmiarze, spełniając jeden z wymogów określonych tym przepisem. Wymogi te nawiązują do takich liczbowo określonych parametrów, jak kwota obrotu rocznego, kwota dochodu osiągniętego w poprzednim roku kalendarzowym, wartość majątku trwałego lub też wielkość zatrudnienia w roku poprzedzającym rok podatkowy. W przypadku spełnienia jednego z powyższych wymogów przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi podlegają obowiązkowi podatkowemu w zakresie ustawy o podatku od zysku. W przeciwnym przypadku podlegają oni obowiązkowi podatkowemu wynikającemu z przepisów ustawy o podatku dochodowym³⁰. Jest to zgodne z zasadą określoną przepisem § 6 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym, który stanowi, że do dochodów w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym nie należą dochody opodatkowane na podstawie przepisów ustawy o podatku od zysku. Na marginesie można zauważyć, że ustawodawca chorwacki nie uniknął jednak traktowania zysku jako rodzaju dochodu. Właściwszym byłoby posłużenie się w tym przypadku pojęciem „przychodu”.

²⁹ Por. H. L a u f e n b u r g e r, *Die Einkommensbesteuerung*, [w:] *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. 2, Tübingen 1956², s. 491.

³⁰ Por. przypis 24. Ustawa o podatku dochodowym opublikowana została w „Narodne Novine” nr 109 z 7 grudnia 1993 r. i weszła w życie 1 stycznia 1994 r.

Na uwagę zasługuje jednak fakt, że ustawodawca chorwacki, określając podstawę opodatkowania w podatku od zysku, zrezygnował z pojęcia „dochodu podatkowego”, jak uczyniono to w projekcie podatku od przedsiębiorstw. Zgodnie z przepisem § 3 ustawy o podatku od zysku „podstawą opodatkowania jest różnica pomiędzy włożonym w przedsiębiorstwo kapitałem własnym przedsiębiorcy na koniec i na początek okresu, za który ustala się podatek, powiększona lub pomniejszona zgodnie z postanowieniami ustawy”. Należy jednocześnie podkreślić, że ustawodawca chorwacki bardzo szczegółowo reguluje wszystkie kwestie związane bezpośrednio lub pośrednio z ustalaniem wysokości podstawy opodatkowania. W liczącej zaledwie 33 paragrafy ustawie 6 obszernych paragrafów (§ 3-9) zostało poświęconych precyzyjnej regulacji podstawy opodatkowania.

Nie dokonując bliższej analizy poszczególnych przepisów regulujących ustalanie podstawy opodatkowania w podatku od zysku, należy stwierdzić, że ustawodawca chorwacki poszedł właściwą drogą, podobnie jak w przypadku określenia zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatku od zysku. Poszczególne elementy podatkowego stanu faktycznego³¹ zostały zgodnie ze swą naturą w sposób właściwy wyeksponowane i powiązane. Można jedynie żałować, że określenia przedmiotu opodatkowania nie wyodrębniono w osobny przepis, lecz zrealizowano tą drogą wręcz dosłownie występującą w literaturze tezę, że „poprawne określenie przedmiotu powinno być ujęte w ten sposób, ażeby przedmiot opodatkowania można było związać z podmiotem podatkowym w zdaniu orzekającym”³². Tak też uczyniono w treści przepisu § 2 ust. 2 ustawy o podatku od zysku.

Oceniając ogólnie chorwacką ustawę o podatku od zysku, należy uznać, że podatek od zysku w tym ujęciu stanowi niewątpliwie współczesną alternatywę podatku dochodowego od osób prawnych, w odróżnieniu – jak się wydaje – od projektu podatku od przedsiębiorstw. Żałować jedynie należy, że nie zrealizowano w pełni wymogu neutralności formy prawnej w odniesieniu do zasad opodatkowania zysku przedsiębiorstw, pozostawiając w dalszym ciągu możliwość opodatkowania zysków niektórych przedsiębiorstw podatkiem dochodowym.

Do pozytywnej opinii o chorwackim podatku od zysku przyczynia się niewątpliwie wysokość zastosowanej, na podstawie przepisu § 13 ust. 1

³¹ Por. A. K o s t e c k i, *Podatkowy stan faktyczny*, [w:] *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, Wrocław 1992, s. 128 nn.

³² Por. O s t r o w s k i, dz. cyt., s. 146-147

ustawy o podatku od zysku, stawki podatkowej, która wynosi zaledwie 25%. Nabiera to szczególnego wyrazu, jeśli uwzględnić fakt, że jednocześnie najwyższa stawka podatku dochodowego ustalona została na poziomie 35%. Należy przy tym wspomnieć, że przepis § 13 ust. 2 ustawy o podatku od zysku przewiduje możliwość obniżenia stawki podatkowej lub nawet całkowitego zwolnienia od tego podatku na obszarze regionów Chorwacji, które wymagają odbudowy lub rozwoju.

12. Uznając, że chorwacki podatek od zysku może być wykorzystany jako wzorzec w procesie dalszej przebudowy polskiego systemu podatkowego, mającej na celu m.in. zastąpienie obowiązującego podatku od osób prawnych podatkiem od zysku przedsiębiorstw, należy żałować, że polskiemu ustawodawcy, wprowadzającemu po raz pierwszy do polskiego systemu podatkowego odrębny podatek dochodowy od osób prawnych, zabrakło odpowiedniej wizji. Nie można jednak nie przyznać, że pierwsza ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 1989 r. bliższa była właściwemu rozwiązaniu opodatkowania zysku przedsiębiorstwa aniżeli rozwiązania późniejsze. Uczestnicząc w pracach komisji sejmowej nad projektem tej ustawy, zaproponowałem jego odrzucenie z tych m.in. względów, że na plan pierwszy wysuwała ona tradycyjnie jako podstawę opodatkowania dochód zamiast zysku bilansowego, dopuszczając ewentualnie taką możliwość w dalszym przepisie w przypadku spełnienia określonych warunków. Natomiast późniejsze regulacje całkowicie zrezygnowały z zysku jako podstawy opodatkowania, usuwając przy tym skrzętnie to pojęcie z tekstu ustawy. Warto w związku z tym przypomnieć, że w polskim ustawodawstwie podatkowym przed wprowadzeniem instytucji podatku dochodowego od osób prawnych istniały podatki od zysku, w różnej zresztą postaci, m.in. także w postaci skomplikowanego nieco podatku od zysku o charakterze progresywnym. Postać ta była o tyle interesująca, że progresja nawiązywała do zysku w wyrażeniu względnym, a więc do stopnia rentowności, która w odniesieniu do przedsiębiorstwa jest naturalnym wykładnikiem jego zdolności płatniczej. Nasuwa się w związku z tym uwaga, że polski ustawodawca, konstruując w przeszłości tę postać podatku od zysku, bliski był rozwiązania podstawowej kwestii, jaką jest uwzględnienie w podatku od przedsiębiorstw szczególnej zdolności płatniczej (podatkowej) przedsiębiorstwa.

THE INCOME TAX ON LEGAL BODIES AND ITS MODERN ALTERNATIVE

S u m m a r y

The paper presents two normative constructions which eliminate the drawbacks of the hitherto income tax on legal bodies: the German project of company taxation and the Croatian law about profit tax. The project of company taxation, being part of the tax code, treats company taxation on its profit as part of the uniform taxation system along with income tax, to whose regulations it draws on in many places. The regulations of the Croatian law about profit tax are considerably dependent on the constructions used in income tax. The author puts forward a thesis that in the process of further reconstruction of the Polish tax system the Croatian solutions should be used. They are less complicated than German solutions and to a greater extent take into account a particular payment capacity of the enterprise.

Translated by Jan Kłos