

Andrzej Witkowski

System podatków bezpośrednich Polski międzywojennej w pierwszych latach Polski Ludowej

Zeszyty Prawnicze 11/3, 383-426

2011

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

ANDRZEJ WITKOWSKI

Wyższa Szkoła Prawa i Administracji w Rzeszowie

SYSTEM PODATKÓW BEZPOŚREDNICH POLSKI MIĘDZYWOJENNEJ W PIERWSZYCH LATACH POLSKI LUDOWEJ

I. Zgodnie klasyfikacją ustawy skarbowej z 29 marca 1939 r.¹ „Daniny publiczne” oznaczone były jako dział 6 w części 8 „Ministerstwo Skarbu”, który składał się z czterech rozdziałów: 1 „Podatki bezpośrednie”, 2 „Podatki pośrednie”, 3 „Cło”, oraz 4 „Opłaty stemplowe i daniny pokrewne”, w którym wyodrębniono 2 paragrafy: 1 „Opłaty stemplowe” i 2 „Podatek spadkowy i od darowizn”.

Ustawa skarbową z 29 marca 1939 r. przewidując (wśród dochodów zwyczajnych Ministerstwa Skarbu z danin publicznych) dochody z podatków bezpośrednich², na łączną kwotę 803 500 000 zł, wyszczególniała podatki: gruntowy³ (58 500 000 zł), od nieruchomości⁴ (90 500 000 zł), obrotowy⁵ (290 000 000 zł), dochodowy⁶

¹ Ustawa skarbową z 29 marca 1939 r. na okres od 1 kwietnia 1939 r. do 31 marca 1940 r.; Dz.U. Nr 27, poz. 177.

² Zob. zastrzeżenia I. WEINFELDA, *Skarbowość polska*, II: *Daniny*, Warszawa 1937, s. 2-3 na temat owej klasyfikacji podatków, przyjętej przez budżet, zamknięcia rachunków państwowych, statystykę finansów oraz ordynację podatkową z 15 marca 1934 r.

³ Dekret prezydenta RP Z 4 listopada 1936 r. o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym; Dz.U. Nr 85, poz. 593.

⁴ Dekret prezydenta RP z 14 I 1936 r. o podatku od nieruchomości; Dz.U. Nr 3, poz. 14.

⁵ Ustawa z 4 maja 1938 r. o podatku obrotowym; Dz.U. Nr 34, poz. 292.

⁶ Ustawa o państwowym podatku dochodowym; tekst jednolity z 14 grudnia 1935 r.; Dz.U. Nr 2, poz. 6, ze zm.

(325 000 000 zł), od kapitałów i rent⁷ (5 000 000 zł), od energii elektrycznej⁸ (6 500 000 zł), od uboju⁹ (9 500 000 zł), oraz związane z nimi odsetki od zaległości, grzywny i kary (18 500 000 zł).

Wśród dochodów zwyczajnych Ministerstwa Skarbu zaplanowano także (oprócz wpłat z podatków pośrednich – 211 741 300 zł i ceł – 155 000 000 zł) wpływy z opłat stemplowych¹⁰ (84 500 000 zł) oraz z podatku spadkowego i od darowizn (7 000 000 zł)¹¹.

Do władz skarbowych należał także wymiar i pobór podatku od lokali¹², za co otrzymywały 1,75% z jego wpływów, co zaplanowano w kwocie 820 000 zł¹³ (a 15 000 000 zł miało trafić do Państwowego Funduszu Budowlanego).

⁷ Ustawa z 16 lipca 1920 r. o podatku od kapitałów i rent; Dz.U. Nr 76, poz. 517, ze zm.

⁸ Ustawa z 17 grudnia 1931 r. o państwowym podatku od energii elektrycznej; Dz.U. z 1934 r. Nr 76, poz. 720.

⁹ Ustawa z 27 października 1933 r. o państwowym podatku od uboju; Dz.U. Nr 84, poz. 614, ze zm.

¹⁰ Ustawa z 1 lipca 1926 r. o opłatach stemplowych; Dz.U. z 1935 r. Nr 64, poz. 404, ze zm.

¹¹ Po stronie dochodów nadzwyczajnych (w kwocie 97 250 000 zł) zapisano m.in.: specjalny podatek od wynagrodzeń wypłacanych z funduszy publicznych (78 000 000 zł), dodatek do podatku spożywczego od cukru (850 000 zł), 15% dodatek do podatków bezpośrednich oraz podatków spadkowego i od darowizn (2 000 000 zł), 10% dodatek do podatków pośrednich (5 800 000 zł) oraz 10% dodatek do opłat stemplowych (8 600 000 zł).

¹² Dekret z 14 listopada 1935 r. o podatku od lokali; Dz.U. Nr 82, poz. 505.

¹³ Pozostałe wpływy z podatku od lokali otrzymywały: gminy miejskie (41,25%), Państwowy Fundusz Budowlany (34%) oraz Fundusz Kwaterunku Wojskowego (23%). Zob. art. 9 dekretu prezydenta Rzeczypospolitej z 14 listopada 1935 r. o podatku od lokali (Dz.U. Nr 82, poz. 505), w brzmieniu ustalonym przez dekret prezydenta Rzeczypospolitej z 14 stycznia 1936 r. o zmianie ordynacji podatkowej (Dz.U. Nr 3, poz. 13), oraz dekret prezydenta Rzeczypospolitej z 14 I 1936 r. o zmianie rozporządzenia prezydenta Rzeczypospolitej z 22 kwietnia 1927 r. o rozbudowie miast (Dz.U. Nr 3, poz. 9). Ustawa skarbową z 29 marca 1939 r. przewidywała wpływy z podatku od lokali na owe fundusze w wysokości: 15 000 000 zł (Państwowy Fundusz Budowlany) i 9 000 000 zł (Fundusz Kwaterunku Wojskowego).

Budowę systemu podatków bezpośrednich Polski Ludowej zapoczątkowano w 1946 r. Uchylono wtedy ustawodawstwo podatkowe sprzed września 1939 r., którym posługiwano się do tego czasu. Pilność i skala wydatków, które musiał sfinansować PKWN sprawiły, że pomimo zasadniczej zmiany ustroju państwa, w 1944 r. podjęto decyzję o tymczasowym wykorzystaniu przedwojennego systemu podatkowego. „Wytyczne dla organizacji władz skarbowych I i II instancji” wydane przez PKWN nakazywały bowiem (w zakresie prawa podatkowego) „oprzeć się” o przepisy obowiązujące do września 1939 r.¹⁴ Przeprowadzone pośpiesznie zmiany owego ustawodawstwa miały (jak wyjaśniało później Ministerstwo Skarbu), zapewnić osiągnięcie „doraźnych i niewątpliwych efektów budżetowych”¹⁵, co wiązało się w pewnej mierze z niższą niż przed wojną wartością złotego¹⁶.

Już w 1944 r. uproszczono przedwojenny system podatków bezpośrednich, likwidując niektóre, o mniejszym znaczeniu fiskalnym. Dekret z 4 listopada 1944 r.¹⁷ uchylił m.in. moc obowiązującą ustaw: z 16 lipca 1920 r. o podatku od kapitałów i rent, z 17 grudnia 1931 r. o państwowym podatku od energii elektrycznej oraz z 27 października 1933 r. o państwowym podatku od uboju¹⁸. Z kolei w grudniu

¹⁴ Archiwum Akt Nowych w Warszawie, Ministerstwo Skarbu 1944-1950 (dalej: AAN MS), sygn. 699, s. 15-20.

¹⁵ AAN MS, sygn. 751, s. 20.

¹⁶ Zob. J. JAŚKIEWICZOWA, *Przeobrażenia struktury systemu podatkowego w PRL* [w:] *Rozwój systemu podatkowego w 30-leciu Polski Ludowej*, «Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Gdańskiego» 1/1976, s. 14.

¹⁷ Dekret z 14 listopada 1944 r. o zniesieniu niektórych podatków i opłat państwowych; Dz.U. Nr 11, poz. 60.

¹⁸ Uchylono też ustawy: z 26 marca 1935 r. o poborze 10% dodatku do opłat stemplowych i podatków pośrednich oraz 15% dodatku do podatków bezpośrednich oraz spadkowego i od darowizn (Dz.U. Nr 22, poz. 127, ze zm.), z 22 października 1931 r. o opodatkowaniu wina i miodu syconego (Dz.U. Nr 99, poz. 763), z 26 marca 1935 r. o opodatkowaniu tłuszczów (Dz.U. Nr 22, poz. 130), z 18 marca 1935 r. o opodatkowaniu kwasu węglowego (Dz.U. Nr 23, poz. 151). Ministerstwo Skarbu podało, iż „Osiągnięto w ten sposób znaczne uproszczenie struktury ustawodawstwa podatkowego, odciążając ją od balastu nieistotnych i mniej ważnych dla Skarbu Państwa wpływów”. AAN MS, sygn. 751, s. 23.

1944 r. zniesiono podatek od niektórych wynagrodzeń z funduszków państwowych¹⁹.

Przedwojenne ustawy o podatkach obrotowym i dochodowym, po zmianach pogłębiających ich fiskalny charakter, utraciły moc obowiązującą z dniem 1 stycznia 1946 r. Nadto, dekret z 18 sierpnia 1945 r. o podatku od wynagrodzeń²⁰ już od 1 września 1945 r. zastąpił obowiązujące dotąd przepisy działu II „Opodatkowanie dochodów z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę” ustawy z 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym (w brzmieniu obowiązującym od stycznia 1936 r.). System państwowych podatków bezpośrednich uzupełnił dekret z 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego²¹.

Z kolei dekret z 13 kwietnia 1945 r. o reformie samorządowego systemu podatkowego²² przekazał (na rok 1945) związkom samorządu terytorialnego wymiar, pobór, ściąganie i wpływy z państwowego podatku gruntowego, podatku od nieruchomości oraz podatku od lokali, poddając je równocześnie pewnym zmianom (najgłębiej zreformowano podatek gruntowy). Owe tymczasowe rozwiązanie utrwalił dekret z 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych²³, który definitywnie zaliczył je do przychodów związków samorządu terytorialnego.

Jak pamiętamy, ustawa skarbowa z 29 marca 1939 r. ujmowała podatek od spadków i darowizn w odrębnym rozdziale (4) działu 6 „Daniny publiczne” części 8 „Ministerstwo Skarbu”, zatytułowanym: „Opłaty stemplowe i daniny pokrewne”.

¹⁹ Dekret z 12 grudnia 1944 r. o zniesieniu podatku od niektórych wynagrodzeń z funduszków państwowych; Dz.U. Nr 15, poz. 83. Ustanowiono go we wrześniu 1939 r. w miejsce specjalnego podatku od wynagrodzeń wypłacanych z funduszków publicznych (o czym będzie mowa w dalszej części artykułu).

²⁰ Dz.U. Nr 38, poz. 220.

²¹ Dz.U. Nr 13, poz. 72.

²² Dz.U. Nr 16, poz. 103.

²³ Dz.U. Nr 19, poz. 128.

W dniu 3 lutego 1947 r. wydano przepisy o podatku od nabycia praw majątkowych²⁴ i o opłacie skarbowej²⁵, które zastąpiły przedwojenne, zawile, kazuistyczne ustawodawstwo o opłatach stemplowych oraz niejednolity system opodatkowania spadków i darowizn (lokalne różnice wynikały z odrębnych uregulowań pochodzących jeszcze od państw zaborczych). Podatek od nabycia praw majątkowych powstał bowiem z połączenia zunifikowanego opodatkowania spadków i darowizn oraz opodatkowania aktów obrotów niezawodowych, podlegających uprzednio opłatom stemplowym²⁶.

II.1. Według ustawy z 4 maja 1938 r. o podatku obrotowym²⁷ przedmiotem opodatkowania było (art.1) „Prywatnoprawne, zawodowe i odpłatne świadczenie rzeczy lub usług, wykonywane na obszarze Państwa”. Obowiązek podatkowy istniał niezależnie od tego, czy wykonywanie owych świadczeń odbywało się z zachowaniem warunków przepisanych prawem.

Za prywatnoprawne świadczenie rzeczy lub usługi, w rozumieniu art. 1 ustawy uważano świadczenie, które: 1/ polegało na przeniesieniu prawa własności, używania lub użytkowania rzeczy, bądź na przeniesieniu jakiegokolwiek innego prawa majątkowego, bądź też na wykonaniu pracy lub innej usługi, 2/ wynikało z umowy, czyli zgodnego oświadczenia woli dwóch stron, wyrażonego pisemnie, ustnie lub przez odpowiedni sposób zachowania się, bądź też z innego tytułu prywatnoprawnego.

Świadczenie było odpłatne, jeżeli świadczący osiągał za nie ekwiwalent w pieniądzu lub w jakiegokolwiek innej postaci. Świadczenie miało charakter zawodowy, gdy wykonywane było w okolicznościach

²⁴ Dekret z 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych; Dz.U. Nr 27, poz. 106.

²⁵ Dekret z 3 lutego 1947 r. o opłacie skarbowej; Dz.U. Nr 27, poz. 107.

²⁶ Zob. J. JAŚKIEWICZOWA, *op. cit.*, s. 15.

²⁷ Dz.U. Nr 34, poz. 292 (uchyliła i zastąpiła ustawę z 15 lipca 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym; Dz.U. 1936, nr 46, poz. 339). Zob. też rozporządzenie ministra skarbu z 19 kwietnia 1939 r. o wykonaniu ustawy o podatku obrotowym; Dz.U. Nr 44, poz. 287. Por. A. WITKOWSKI, *Podatki państwowe w Polsce w latach 1944-1950*, Przemyśl 2005, s. 52-63.

wskazujących, że zamiarem świadczącego było wykonywać tego rodzaju świadczenia w sposób częstotliwy, aby mieć stąd główne lub uboczne źródło przychodu, chociażby nawet świadczenie było wykonane jednorazowo.

Dla istnienia obowiązku podatkowego nie miało też znaczenia, czy owe świadczenie rzeczy lub usług odbywało się z zachowaniem warunków przewidzianych prawem. Podlegało bowiem obowiązkowi podatkowemu wykonywanie przedsiębiorstwa, zawodu lub zajęcia w sposób niezgodny z przepisami prawa, jeżeli zawierane umowy były mimo to ważne (np. czynności wykonywane bez przepisanej prawem koncesji). Nie podlegały jednak podatkowi czynności pozbawione charakteru świadczeń prywatnoprawnych z tego względu, iż w ogóle nie mogły być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, jako sprzeciwiające się porządkowi publicznemu, ustawie lub dobremu obyczajom (np. paserstwo).

Tak szeroko zakreślony przedmiot opodatkowania zrodził potrzebę ustanowienia licznych. Można wśród nich wyróżnić 1/ zwolnienia na rzecz rolnictwa²⁸, 2/ obejmujące świadczenia wskazanych przedsiębiorstw²⁹, świadczenia o charakterze oświatowo-kulturalnym³⁰, społecznym i komunalnym³¹, oraz niewielkim znaczeniu ekonomicznym

²⁸ Sprzedaż wytworów własnego lub dzierżawionego gospodarstwa rolnego, nie przerobionych w zakładach przemysłowych, bez utrzymywania w tym celu stałych miejsc sprzedaży poza obrębem własnych lub dzierżawionych gruntów.

²⁹ Przedsiębiorstwa żeglugi morskiej i powietrznej, przedsiębiorstwa państwowego „Polska Poczta Telegraf i Telefon” (w zakresie zakładania, utrzymywania i eksploatacji urzędów pocztowych, telegraficznych, telefonicznych i radiokomunikacyjnych), świadczenia kolei żelaznych, będących w zarządzie przedsiębiorstwa „Polskie Koleje Państwowe” w zakresie przewozu osób i rzeczy.

³⁰ Twórczość bądź działalność naukowa, oświatowa, artystyczna, literacka i publicystyczna, nie połączona z prowadzeniem odpowiedniego przedsiębiorstwa; nauczanie w zakładach naukowych oraz praca zawodowa nauczycieli i wychowawców młodzieży; przedstawienia sceniczne i choreograficzne oraz produkcje wokalne i muzyczne z wyjątkiem produkcji wykonywanych w zakładach gastronomicznych i wyświetlania filmów, wydawanie dzienników i innych pism periodycznych.

³¹ Świadczenia szpitali, klinik szkół akademickich, ośrodków zdrowia i przychodni prowadzonych przez instytucje społeczne oraz sanatoriów (domów zdrowia, domów

nym³², 3/ zwolnienia dotyczące określonych rodzajów działalności gospodarczej³³, 4/ zwolnienia celem uniknięcia podwójnego opodatkowania³⁴.

Podatnikami były osoby fizyczne lub prawne, spółki jawne, komandytowe oraz spadki wakujące, spełniające świadczenia będące przedmiotem podatku.

Rokiem podatkowym był rok kalendarzowy, w którym powstał obrót podatkowy.

Podstawę opodatkowania stanowił obrót podatkowy, którym była zapłata należna za spełnione świadczenia, będące przedmiotem podatku³⁵.

Do obrotu nie włączało się państwowych i samorządowych podatków i opłat pośrednich, pobieranych od towarów produkowanych

wypoczynkowych), prowadzonych przez zrzeszenia pracownicze i związki zawodowe, a użytkowanych wyłącznie przez członków tych stowarzyszeń i związków oraz ich rodziny; świadczenia określonych przedsiębiorstw komunalnych i użyteczności publicznej prowadzonych we własnym zarządzie i na własny rachunek przez Państwo, związki samorządu terytorialnego oraz szkoły akademickie; świadczenia określonych burs, internatów, zakładów poprawczych, przytułków i schronisk noclegowych itp. urządzeń o celach opieki społecznej, bibliotek, czytelni, świetlic, muzeów, galerii i przedsięwzięć wystawowych, stowarzyszeń sportowych, turystycznych i krajoznawczych.

³² Np. czynności wytwórcze, przetwórcze i usługi o charakterze rękodzielniczym, wykonywane ubocznie przez rolników „bez sił pomocniczych”; dorożkarstwo, furmaństwo i eksploatacja taksówek (wykonywane osobiście lub przy udziale najwyżej jednego członka najbliższej rodziny; „odnajmowanie” najwyżej trzech pokoiów meblowanych i utrzymywanie niewielkich stołowni (nie więcej niż 10 stołowników).

³³ Dzierżawa lub najem nieruchomości lub ich części; operacje kredytu długoterminowego, sprzedaż eksportowa i transakcje z firmami zagranicznymi (przy spełnieniu określonych warunków), świadczenia komunalnych kas oszczędności, gminnych kas pożyczkowo-oszczędnościowych, pracowniczych kas ubezpieczeń itp.

³⁴ Świadczenia podlegające podatkowi dochodowemu według działu II ustawy o państwowym podatku dochodowym.

³⁵ W pewnych przypadkach obrót podatkowy stanowiła zapłata rzeczywiście otrzymana w roku podatkowym. Sytuacja taka zachodziła w przypadku świadczenia wykonanego częściowo (gdy umowa nie zawierała danych umożliwiających określenie należności), bądź związanego z wykonywaniem wolnego zawodu. W przypadku zamiany za obrót uważano świadczenie każdej strony, jeżeli świadczenie każdej strony było zawodowe.

przez podatnika, oraz opłat od kart do gry, samorządowego podatku od widowisk i hotelowego wraz z wszelkimi dodatkami do tych danin, jak również wszelkich innych podatków i opłat, które obciążały, lub mogły obciążyć obrót. Wyłączeniu z obrotu podlegały natomiast: koszty przewozu i ubezpieczenia towaru, wyłożone za nabywcę; wartość zwróconych towarów i udzielonych bonifikat i „skont” oraz suma pobranych przy świadczeniach rzeczy odsetek prolongacyjnych.

Obok owej, podstawowej konstrukcji podstawy opodatkowania, ustawa przewidywała również szczególne rodzaje obrotu. Inaczej był on definiowany przy czynnościach kredytowych, sprzedaży komisyjnej, w instytucjach ubezpieczeniowych oraz przy wykonywaniu umowy agencyjnej.

Podatek obrotowy zbudowany był według skali proporcjonalnej, którą tworzyło 10 stawek podatkowych (art. 7 ust. 1 i 2) o zróżnicowanej wysokości, zależnej od rodzaju działalności, z której pochodził obrót i (w wielu przypadkach) od tego, czy był on udowodniony był prawidłowo prowadzonymi księgami handlowymi.

Najniższe stawki dotyczyły obrotów, udowodnionych prawidłowymi księgami handlowymi, pochodzących ze sprzedaży na giełdach zbożowo towarowych ziemiopłodów, mąki, otrąb i makuchów(0,3%); ze sprzedaży lub wymiany nabytych w tym celu i nie przerobionych towarów (z wyjątkiem sprzedaży w aptekach); oraz z wykonywania przedsiębiorstw wydawnictw książek drukowanych na obszarze RP (1,25%). Pozostałe stawki mieściły się w przedziale od 1,5% do 3%. Wyjątek stanowiła stawka w wysokości (6%) odnosząca się do obrotów osiągniętych z prowizji i innych wynagrodzeń: za czynności komisju, za czynności ajenta oraz za pośrednictwo nie mające cech umowy agencyjnej. Obroty, których ustawa nie wyszczególniała obciążone były stawką w wysokości 3%. Od obrotu przedsiębiorstw państwowych, nie posiadających odrębnej osobowości prawnej, pobierano podatek o 50% wyższy, w stosunku do stawek, które byłyby właściwe dla czynności tych przedsiębiorstw według (przywołanych wyżej) ust. 1 i 2 art. 7.

Zróżnicowane były także terminy płatności podatku. Podatnicy będący kupcami rejestrowymi oraz pozostali podatnicy prowadzą-

cy prawidłowe księgi handlowe, obowiązani byli do dnia 25 każdego miesiąca wpłacić zaliczkę na podatek, w wysokości podatku przypadającego od obrotu osiągniętego w miesiącu ubiegłym.

Pozostali podatnicy obowiązani byli po upływie każdego kwartału wpłacać zaliczkę na podatek, w wysokości odpowiadającej podatkowi przypadającemu od obrotu, osiągniętemu w kwartale ubiegłym, lecz co najmniej w wysokości 1/5 kwoty podatku wymierzonego od obrotu za rok ubiegły, w następujących terminach: do 15 czerwca (za I kwartał), do 15 sierpnia (za II kwartał), do 15 października (za III kwartał) oraz do 15 lutego następnego roku (za kwietnia kwartał)³⁶.

Podatek przypadający za rok podatkowy, po potrąceniu zaliczek, płatny był w terminie do 31 maja roku bezpośrednio następującego po roku podatkowym.

Minister skarbu został upoważniony do zwalniania od podatku (całkowicie lub częściowo, w drodze rozporządzeń wydawanych w porozumieniu z właściwym ministrem) poszczególnych rodzajów świadczeń. Ustawa przewidywała nadto możliwość udzielenia ulg indywidualnych, w postaci zwolnienia od podatku (przez właściwą władzę skarbową), ale tylko „podatników ubogich”, których podatek nie przewyższałby rocznie kwoty 100 zł.

Szeroko zakrojone ulgi przewidziane były dla spółdzielni, działających na podstawie ustawy o spółdzielniach i należących do związków rewizyjnych przez nią przewidzianych. Ulgi te polegały bądź na całkowitym zwolnieniu od podatku (dotyczyło spółdzielczych instytucji drobnego kredytu, które miał określić minister skarbu oraz spółdzielni pracy i wytwórczych), bądź na zwolnieniu od podatku określonych w ustawie postaci obrotu.

³⁶ Natomiast podatnicy, którzy rozpoczęli wykonywanie podlegających podatkowi świadczeń w trakcie roku podatkowego, obowiązani byli do opłacania kwartalnych zaliczek w wysokości odpowiadającej podatkowi od obrotu osiągniętego w kwartale ubiegłym, a ustalonej przez właściwą władzę skarbową. Wydawała ona postanowienie o wysokości zaliczki, po upływie 3 miesięcy od daty wykonania po raz pierwszy świadczenia podlegającego opodatkowaniu, po uprzednim zbadaniu wysokości osiągniętych obrotów. Zaliczka za kwartał, w którym wykonano po raz pierwszy świadczenie podlegające opodatkowaniu, płatna była w terminie 30 dni od doręczenia owego postanowienia, a za następne kwartały w terminach w.w.

Podatek obrotowy należał do podatków „państwowych”. Ustawa zapewniła jednak związkom samorządowym udział we wpływach z podatku obrotowego w wysokości 15,5%.

Dekret z 4 listopada 1944 r. o dodatku wojennym do podatku obrotowego³⁷ ustanowił dodatek wojenny do podatku obrotowego, w wysokości 100% podatku obrotowego. Dodatek wojenny nie był podatkiem samoistnym, lecz stanowił część składową podatku obrotowego. Postanowiono, że będzie on pobierany począwszy od wymiaru podatku obrotowego za rok 1943.

Dekret z 20 listopada 1944 r. o zmianie ustawy o podatku obrotowym³⁸ rozciągnął obowiązek wpłacania zaliczek miesięcznych na podatek obrotowy na wszystkich podatników. Przypomnijmy, że według dotychczasowego brzmienia art. 8 ustawy o podatku obrotowym, obowiązek wpłacania zaliczek miesięcznych spoczywał na podatnikach, będących kupcami rejestrowymi oraz tych, którzy prowadzili prawidłowe księgi handlowe. Pozostali podatnicy obowiązani byli, po upływie każdego kwartału kalendarzowego, wpłacić zaliczkę na podatek, w wysokości odpowiadającej podatkowi przypadającemu od obrotu osiągniętego w kwartale ubiegłym, (ale nie mniej niż 1/5 kwoty podatku wymierzonego od obrotu za rok ubiegły). Dekret zobowiązał wszystkich podatników podatku obrotowego do wpłacania, do dnia 25 każdego miesiąca, zaliczki miesięcznej na podatek, w wysokości podatku przypadającego od obrotu osiągniętego w miesiącu ubiegłym. Podatnicy mieli obowiązek obliczania obrotu za każdy miesiąc i wpłacania zaliczek bez wezwania urzędów skarbowych. Te zaś uprawniono do podwyższania kwot miesięcznych zaliczek, gdy stwierdziły, na podstawie posiadanych danych, że wpłacona zaliczka nie odpowiadała faktycznie osiągniętym obrotom, albo dla ustalenia wysokości podatku podatnik zastosował niewłaściwą stawkę podatkową.

Zaliczki miesięczne na podatki obrotowy (i dochodowy) miały, zdaniem Ministerstwa Skarbu, zapewnić równomierne dochody budżeto-

³⁷ Dekret z 4 listopada 1944 r. o dodatku wojennym do podatku obrotowego; Dz.U. Nr 11, poz. 59.

³⁸ Dz.U. Nr 12, poz. 62.

we, asekurować władze skarbowe przed narastaniem poważniejszych zaległości podatkowych, aktywizować działalność egzekucyjną urzędów skarbowych, oraz zapewnić władzy wymiarowej stały kontakt z podatnikiem³⁹.

Nadto, dekret zawiesił przedwojenne ulgi w podatku obrotowym dla spółdzielni, począwszy od wymiaru podatku obrotowego za rok podatkowy 1944.

Jednak „doceniając trudne warunki pracy spółdzielni w okresie okupacji i bezpośrednio po jej ustaniu” Ministerstwo Skarbu zarządziło w pierw wstrzymanie poboru 100% dodatku wojennego do podatku obrotowego, należnego od obrotów dokonanych do dnia 31 grudnia 1944 r.⁴⁰, a następnie umorzyło spółdzielniom owe kwoty⁴¹. Analogicznie potraktowało Ministerstwo Skarbu spółdzielnie w zakresie obrotów dokonanych do 31 grudnia 1945 r.⁴²

Zauważmy też, że dekret z 13 kwietnia 1945 r. o reformie samorządowego systemu podatkowego zawiesił – na czas do 31 grudnia 1945 r. – moc obowiązującą art. 12 ustawy z 4 maja 1938 r. o podatku obrotowym, który przyznawał związkom samorządu terytorialnego udział we wpływach z podatku obrotowego w wysokości 15,5%.

Wpływy z podatku obrotowego w 1945 r. wyniosły 1 795 311 000 zł, co stanowiło 50% ogólnej sumy uzyskanej z podatków państwowych i opłat pobieranych na rzecz Skarbu Państwa (od gospodarki społecznej, nieuspołecznionej i ludności), która zamknęła się kwotą 3 596 059 000 zł⁴³.

Od 1 stycznia 1946 r. zaczął obowiązywać dekret z 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym⁴⁴, który uchylił m.in. przedwojenną ustawę

³⁹ AAN MS, sygn. 751, s. 22.

⁴⁰ Okólnik Ministerstwa Skarbu z 18 maja 1945 r. w sprawie ulg dla spółdzielni; Dz.Urz. MS Nr 22, poz. 148.

⁴¹ Okólnik Ministerstwa Skarbu z 25 sierpnia 1945 r. w sprawie ulg dla spółdzielni; Dz.Urz. MS Nr 26, poz. 201.

⁴² Okólnik Ministerstwa Skarbu z 20 października 1945 r. w sprawie ulg dla spółdzielni; Dz.Urz. MS Nr 29, poz. 250.

⁴³ AAN MS, sygn. 730, s. 140-141.

⁴⁴ Dz.U. z 1946 r. Nr 3, poz. 23.

o podatku obrotowym oraz dekret z 1944 r. ustanawiający 100% dodatek wojenny do podatku obrotowego.

2. Podatek dochodowy unormowany był w omawianym czasie przepisami ustawy z 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1936 r.⁴⁵

Państwowy podatek dochodowy opłacały osoby fizyczne, osoby prawne i spadki wakujące, których dochód roczny przekraczał 1 500 zł. Art. 5 ustawy przewidywał jednak liczne zwolnienia podmiotowe od podatku.

Opodatkowaniu podlegały dochody: 1/ z nieruchomości gruntowej własnej, posiadanej, użytkowanej lub dzierżawionej, 2/ z budynków, 3/ z przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych, zajęć zawodowych i wszelkich innych zatrudnień o celach zarobkowych, 4/ z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych, 5/ z uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, 6/ z wszelkiego rodzaju źródeł dochodu niewymienionych w pkt. 1-5.

Określając przedmiot opodatkowania ustawa dokładnie precyzowała, co należy uważać za dochody z poszczególnych źródeł⁴⁶. Warto jednak przypomnieć, że owe postanowienia dopełniał art. 92 ustawy z 1 marca 1934 r. ordynacja podatkowa⁴⁷, w świetle którego, władza wymiarowa, gdy doszła do przekonania, że zebrany przez nią materiał faktyczny nie wystarczał do obliczenia ogólnego dochodu podlegającego opodatkowaniu, mogła ustalić dochód podatnika na podstawie „zewnątrznych znamion, świadczących o jego położeniu ekonomicznym”. Przy tej ocenie miała brać pod uwagę w szczególności „jego wydatki domowe i osobiste oraz stosunek ich do jego znanych źródeł dochodu”.

W ustawie wyodrębniono dwa zasadnicze działy. Dochody z uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę podlegały opodat-

⁴⁵ Obwieszczenie ministra skarbu z 14 grudnia 1935 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o państwowym podatku dochodowym; Dz.U. z 1936 r. Nr 2, poz. 6, zm. Dz.U. z 1938 r. Nr 26, poz. 226; Dz.U. z 1939 r. Nr 89, poz. 566. Por. A. WITKOWSKI, *Podatki państwowe...*, s. 90-96.

⁴⁶ Zob. J. OBYDO, *Państwowy podatek dochodowy – rys systematyczny* [w:] *Kalendarz skarbowy na 1939 rok*, pod. red. Z. MACHAJA, Warszawa 1939, s. 746-757.

⁴⁷ Tekst jednolity z 14 lutego 1936 r.; Dz.U. Nr 14, poz. 134.

kowaniu na podstawie przepisów działu II. Pozostałe zaś podlegały łącznemu opodatkowaniu, na podstawie przepisów działu I.

Za dochód ustawa uważała sumę wszystkich przychodów (w pieniądzech lub wartościach pieniężnych) otrzymanych z poszczególnych źródeł, po potrąceniu kosztów ich „osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia” (wskazując jednocześnie wydatki, które nie mogły być potrącone). Jeżeli przy obliczaniu dochodu z różnych źródeł odnotowano w jednych nadwyżkę wpływów nad wydatkami, a w innych straty, to w celu ustalenia wysokości dochodu należało zsumować oddzielnie owe nadwyżki i straty i potrącić sumę strat z sumy nadwyżek.

Od tak obliczonego dochodu ogólnego przysługiwały odliczenia określone w art. 10 ustawy (szczególnie uprzywilejowano spółdzielnie działające na podstawie ustawy z 29 października 1920 r. o spółdzielniach⁴⁸).

Definiując podstawę opodatkowania ustawa stanowiła, że opodatkowaniu podlegają dochody osiągnięte w ostatnim roku operacyjnym, względnie gospodarczym poprzedzającym rok podatkowy.

Opodatkowanie osób prawnych odbiegało nieco od reguł przewidzianych dla osób fizycznych. Za podlegający opodatkowaniu dochód osób prawnych (zarówno obowiązanych jak i nieobowiązanych do publicznego składania rachunków), prowadzących prawidłowe księgi handlowe, ustawa uważała zyski bilansowe, wykazane w zatwierdzonym zamknięciu rachunkowym, sporządzonym zgodnie z wymogami określonymi w jej przepisach. Z kolei uznanie ksiąg handlowych prowadzonych przez osoby prawne za nieprawidłowe powodowało, że ich dochód ustalany był na podstawie zasad właściwych dla osób fizycznych (różnica między sumą przychodów, a sumą przysługujących potrąceń).

Skala podatkowa dla dochodów objętych działem I ustawy była progresywna, obejmowała 73 stopnie dochodu (art. 23). Przypomnijmy, że opodatkowaniu podlegał dochód roczny przekraczający 1500 zł. W pierwszym stopniu mieściły się dochody do 1 550 zł, od których podatek wynosił 44 zł. Ostatni stopień przewidziany był dla docho-

⁴⁸ Tekst jednolity z 16 czerwca 1934 r.; Dz.U. Nr 55, poz. 495.

du od 192 000 zł do 200 000 zł, obciążonego stawką kwotową w wysokości 70 000 zł. Przy dochodzie ponad 200 000 zł podatek wynosił 70 000 zł i oprócz tego 3 500 zł od każdego pełnych 10 000 zł ponad 200 000 zł.

Dochody osób fizycznych i spadków nieobjętych, przekraczające 200 000 zł obciążone były nadto stawkami podatkowymi (procentowymi), obciążającymi cały dochód podlegający podatkowi, tworzącymi progresywną skalę podatkową, obejmującą 9 stopni dochodu. Pierwszy stopień obejmował dochód ponad 200 000 zł do 300 000 zł. W tym przypadku osoby fizyczne i spadki nieobjęte opłacały dodatkowo podatek w wysokości 1,5% od całego podlegającego opodatkowaniu dochodu. Owa dodatkowa skala podatkowa zamykała się stawką podatkową w wysokości 15% od całego podlegającego podatkowi dochodu, przyporządkowanej dochodom przekraczającym 2 000 000 zł).

Ustawa przewidywała też zwwyżki i zniżki podatkowe, zależne od sytuacji rodzinnej podatnika⁴⁹. Niezależnie od owych zniżek, nadzwyczajne okoliczności istotnie osłabiające „siłę podatkową” podatników, których dochód podlegający opodatkowaniu nie przekraczał 12 000 zł, mogły być podstawą zmniejszenia podatku, najwyżej o trzy stopnie.

Termin płatności podatku ustanowiono na dzień 1 maja i 1 listopada roku podatkowego. Do dnia 1 maja należało uiścić podatek w wy-

⁴⁹ Stawkę podatkową (z art. 23) podwyższano o 14% dla podatników nieżonatych lub niezamężnych, nie mających na utrzymaniu żadnego członka rodziny, lecz osiągających dochód ponad 3 600 zł. Nowelizacja ustawy przeprowadzona w 1939 r. wyznaczyła wysokość owej zwwyżki na 20%. Dodała też kolejną. Stawkę podatkową podwyższano o 10% dla podatników żonatych lub zamężnych od przeszło dwóch lat, lecz nie mających na utrzymaniu dzieci ani też innych członków rodziny, oraz dla podatników nieżonatych, a mających na utrzymaniu nie więcej niż jednego członka rodziny, jeżeli podatnicy ci osiągalni dochód ponad 4 800 zł. O ile zaś na utrzymaniu głowy rodziny, której dochód podlegający opodatkowaniu nie przekraczał 7200 zł, znajdował się więcej niż jeden członek rodziny, wówczas przypadającą stawkę podatkową obniżano się o dwa stopnie na każdego następnego członka rodziny. Od nowelizacji ustawy przeprowadzonej w 1939 r. owe obniżenie stawki podatkowej następowało o trzy stopnie i dotyczyło głowy rodziny (osiągającej dochód podlegający opodatkowaniu nie przekraczający 7 200 zł), mającej na utrzymaniu więcej niż dwóch członków rodziny. Gdyby na podstawie owej ulgi wypadło zmniejszyć stawkę podatkową poniżej pierwszego stopnia, to następowało zupełne zwolnienie od podatku.

sokości połowy tej kwoty, która przypadła, wedle skali podatkowej przewidzianej dla dochodów objętych działem I ustawy (wszystkie z wyjątkiem uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń na najemną pracę), od dochodu wykazanego w zeznaniu dla wymiaru podatku. Osoby, które nie złożyły zeznania w wyznaczonym terminie⁵⁰ obowiązane były uiścić, najpóźniej do 1 maja roku podatkowego, połowę podatku wymierzonego za poprzedni rok podatkowy. W terminie do 1 listopada roku podatkowego wszyscy podatnicy winni byli uiścić ewentualną różnicę między podatkiem wymierzonym na dany rok przez władze podatkowe, a podatkiem zapłaconym w terminie do 1 maja roku podatkowego.

Nowelizacja ustawy dokonana w 1938 r.⁵¹ upoważniła ministra skarbu do zarządzenia poboru podatku dochodowego od drobnych podatników w formie ryczałtu, w drodze ugody, bez ustalania sum dochodu w każdym poszczególnym przypadku. Wydane na tej podstawie rozporządzenie ministra skarbu z 24 II 1939 r. o poborze podatku dochodowego w formie ryczałtu na lata podatkowe 1939 i 1940⁵² określiło zasady zryczałtowania podatku, prawa i obowiązki władz skarbowych i podatników oraz tryb postępowania.

Dział II ustawy określał – jak pamiętamy – reguły opodatkowania dochodów z uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za pracę najemną (tzw. dochody niefundowane). Rozumiano przezeń wszelkiego rodzaju wynagrodzenia w pieniądzu lub naturze, jakie podatnik uzyskiwał ze swego stosunku służbowego lub z tytułu najmu pracy (łącznie ze wszystkimi dodatkami), jak również wszelkiego rodzaju wynagrodzenia wypłacane osobom należącym do składu zarządów, rad, komitetów nadzorczych i komisji rewizyjnych osób prawnych.

Podstawą opodatkowania była wysokość owych uposażeń, emerytur lub wynagrodzeń bieżących, obliczona w stosunku rocznym. Dochody

⁵⁰ Ordynacja podatkowa nakazywała składać zeznania dla wymiaru podatku dochodowego w terminie do 1 marca każdego roku. Osoby prawne miały składać zeznania w terminie do 1 maja.

⁵¹ Ustawa z 9 kwietnia 1938 r. o zmianie ustawy o państwowym podatku dochodowym; Dz.U. Nr 26, poz. 226.

⁵² Dz.U. Nr 17, poz. 103.

te opodatkowane były w całości – nie stosowało się do nich (od 1922 r.⁵³) przepisów o odliczeniach, zniżkach i zwyczajach podatkowych, które przewidziane były dla dochodów objętych działem I ustawy.

Podatek pobierany był drogą potrącenia przez „służbodawcę”, przy każdej wypłacie wynagrodzenia, według skali progresywnej, zawierającej 80 stopni. Wyrażała ona tendencję silniejszego opodatkowania płac w porównaniu z dochodami objętymi działem I ustawy⁵⁴. Zaczynała się ona od dochodu ponad 1500 zł do 1600 zł, któremu przyporządkowana była stawka podatkowa w wysokości 1%. Ostatni, 80 stopień obejmował podstawę opodatkowania przekraczającą 192 000 zł, obciążoną stawką podatkową w wysokości 50%. Nowelizacja ustawy przeprowadzona w 1939 r. utrzymała owe 80 stopni opodatkowania w niezmienionym kształcie, ale podwyższyła wysokość stawek podatkowych. Nowa skala podatkowa zaczynała się od stawki 1,2%, a kończyła się stawką 60%.

Podstawę do ustalenia stawki procentowej podatku przypadającego do potrącenia stanowiła wysokość wypłacanego wynagrodzenia, obliczona w stosunku rocznym. Jeżeli wysokość otrzymywanego wynagrodzenia uległa zmianie, to przy najbliższej wypłacie podstawą opodatkowania była, obliczona w stosunku rocznym, nowa kwota wynagrodzenia, której przyporządkowywano właściwą stawkę podatkową.

W celu ustalenia stawki procentowej przy wypłacie jednorazowych wynagrodzeń, doliczało się je do obliczonej w stosunku rocznym sumy ostatniego periodycznego wynagrodzenia.

W stosunku do osób, które wynagrodzeń periodycznych nie otrzymywały, podstawą do ustalenia stawki podatku stanowiła kwota wypłacanego wynagrodzenia. W przypadku powtarzających się w roku wypłat wynagrodzeń nieperiodycznych należało, celem ustalenia właściwej stawki podatkowej oraz obliczenia podatku, dodawać do kwoty bieżąco wypłacanej kwoty wypłat już dokonanych i na podstawie łącz-

⁵³ Ustawa z 4 kwietnia 1922 r. w przedmiocie zmiany niektórych postanowień ustawy z 16 lipca 1920 r. (Dz.U. Nr 82, poz. 550) o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym; Dz.U. Nr 29, poz. 232.

⁵⁴ Zob. L. ADAM, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 112-114.

nej sumy ustalić stawkę podatkową i obliczać podatek. Od tak ustalonej kwoty podatku potrącało się podatek poprzednio pobrany, a pozostała różnica stanowiła podatek przypadający bieżąco do potrącenia⁵⁵.

Powtórzmy, że obowiązek potrącenia podatku ciążył na władzach, urzędach, instytucjach i przedsiębiorstwach i w ogóle na „służbodawcach” wypłacających wszelkiego rodzaju wynagrodzenia. Potrącone kwoty należało wpłacić do kasy właściwego urzędu skarbowego w terminie do 7 dni po upływie miesiąca kalendarzowego, w którym nastąpiła wypłata wynagrodzenia, z dołączeniem wykazu potrąceń (sporządzonego według przepisanej wzoru) lub też odpisu listy płac, zawierającej dane niezbędne do sprawdzenia prawidłowości dokonanych potrąceń.

Po upływie danego roku osoby, które: 1/ otrzymywały wynagrodzenie od różnych „służbodawców”, 2/ otrzymywały od jednego „służbodawcy” dwa lub więcej wynagrodzeń periodycznych, bądź też obok wynagrodzenia periodycznego również wynagrodzenia jednorazowe – o ile łączna suma wynagrodzeń za dany rok kalendarzowy przekraczała 4800 zł – obowiązane były uiścić różnicę między kwotą podatku, jaka przypadała do zapłaty od łącznego rocznego wynagrodzenia, a kwotą podatku potrąconego w ciągu ubiegłego roku. Owa różnica powstawała wskutek tego, że do każdego z tych wynagrodzeń stosowano stawkę podatkową niższą od tej, jaka była właściwa (wobec obowiązującej progresji) dla łącznej sumy pobranych wynagrodzeń. Osoby te winny ją obliczyć i wpłacić do kasy właściwego urzędu skarbowego w dwóch ratach półrocznych: do 15 kwietnia i do 15 października każdego roku.

Od 1934 r. zwolniono od podatku pracowników o publicznoprawnym charakterze stosunku służbowego⁵⁶.

⁵⁵ Praktyczny przykład obliczenia podatku według tych zasad podaje J. OPIYO, *op. cit.* s. 774.

⁵⁶ Rozporządzenia prezydenta Rzeczypospolitej z 28 października 1933 r. o uposażeniu funkcjonariuszy państwowych (Dz.U. Nr 86, poz. 663), o uposażeniu wojska (Dz.U. Nr 86, poz. 664), o uposażeniu sędziów w sądownictwie powszechnym i administracyjnym oraz prokuratorów (Dz.U. Nr 86, poz. 665), o uposażeniu oficerów i szeregowych Policji Państwowej i Straży Granicznej; Dz.U. Nr 86, poz. 666.

Od 1 grudnia 1935 r. wynagrodzenia wypłacane z funduszy publicznych, poddane zostały „na cele równowagi budżetowej” specjalnemu podatkowi od wynagrodzeń, wypłacanych z funduszy publicznych⁵⁷, który obciążał wynagrodzenia wolne od państwowego podatku dochodowego już w wysokości ponad 100 zł miesięcznie (7 stopniowa skala podatkowa obejmowała stawki od 7% do 25%), a wynagrodzenia od których opłacało się państwowy podatek dochodowy – już od ponad 110 zł miesięcznie (5 stopniowa skala podatkowa obejmowała stawki od 5,5% do 15%). Podatek ten miał obowiązywać do końca 1937 r. Ustawy skarbowe z 29 marca 1938 r. na okres od 1 kwietnia 1938 do 31 marca 1939⁵⁸ oraz z 29 marca 1939 r. na okres od 1 kwietnia 1939 do 31 marca 1940⁵⁹ przedłużały kolejno jego moc obowiązującą aż do 31 marca 1940 r., podnosząc stopniowo wysokość wynagrodzeń wolnych od podatku odpowiednio ze 100 zł do 200 zł i ze 110 zł do 220 zł, oraz łagodząc nieco wysokość obciążenia. Ale we wrześniu 1939 r. zastąpiono go nowym podatkiem od niektórych wynagrodzeń z funduszy państwowych⁶⁰. Skala podatkowa (6 stopniowa) zaczynała się od 2% stawki podatkowej, właściwej dla wynagrodzeń przekraczających 150 zł miesięcznie, a kończyła się stawką 30%, przewidzianą dla wynagrodzeń wyższych niż 2 000 zł. miesięcznie.

Dekret z 22 grudnia 1944 r. o zmianie ustawy o państwowym podatku dochodowym⁶¹ zwiększył o 100% i upowszechnił stawki doliczeń do kwot podatku, w przypadku dochodów przekraczających 200 000 zł. oraz zmieniał terminy i sposób płatności podatku dochodowego.

Przypomnijmy, że według przedwojennego stanu prawnego, do podatku doliczało się – w przypadku osób fizycznych i spadków nieobjętych, osiągających dochody przekraczające 200 000 zł – od 1,5% do

⁵⁷ Dekret prezydenta Rzeczypospolitej z 14 listopada 1935 r.; Dz.U. Nr 82, poz. 503.

⁵⁸ Dz.U. Nr 20, poz. 161.

⁵⁹ Dz.U. Nr 27, poz. 177.

⁶⁰ Dekret prezydenta Rzeczypospolitej z 3 września 1939 r. o podatku od niektórych wynagrodzeń z funduszy publicznych; Dz.U. Nr 89, poz. 567.

⁶¹ Dz.U. Nr 15, poz. 87.

15% całego podlegającego podatkowi dochodu. Nowelizacja z 22 grudnia 1944 r. spowodowała, że owe dodatkowe obciążenie odnosiło się już do wszystkich podatników, a nie tylko osób fizycznych i spadków nieobjętych, a zmieniona skala podatkowa zaczynała się od stawki 3% i zamykała się stawką 30%.

Dekret z 22 grudnia 1944 r. zmienił też postanowienia ustawy o państwowym podatku dochodowym o terminie płatności podatku, wyznaczając go na dzień 1 listopada roku podatkowego. Natomiast w ciągu roku kalendarzowego podatnicy obowiązani byli do uiszczania miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy, w terminie do dnia 25 każdego miesiąca. Za podstawę do obliczenia wysokości zaliczki służył „prowizorycznie” obliczony dochód za miesiąc ubiegły. Podatnicy obowiązani byli obliczać i wpłacać zaliczki bez wezwania urzędu skarbowego, który miał prawo podwyższyć kwoty miesięcznych zaliczek, gdy stwierdził, na podstawie posiadanych danych, że wpłacona zaliczka nie odpowiada faktycznie osiągniętemu dochodowi.

Dekret z 14 stycznia 1945 r.⁶² wprowadził 50% dodatek wojenny do państwowego podatku dochodowego, wymierzanego według działu I ustawy z 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym, pobierany począwszy od wymiaru za rok kalendarzowy 1943. Dodatek wojenny nie był podatkiem samoistnym, lecz stanowił część składową podatku dochodowego.

Przeprowadzoną w 1944 r. korektę przedwojennych przepisów w zakresie opodatkowania wynagrodzeń charakteryzowało złagodzenie obciążenia, w przeciwieństwie do podatków obrotowego i dochodowego (dział I), które zwiększyły wysokość obciążenia).

Od 1 października 1944 r. opodatkowaniu podlegał dochód roczny (z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę) przekraczający 3 000 zł (przed wojną – 1500 zł). Nowa, obejmująca 72 stopnie wysokości podstawy opodatkowania, progresywna skala podatkowa zaczynała się od stawki 2%, właściwej dla dochodu ponad

⁶² Dekret z 14 stycznia 1945 r. o poborze 50-% dodatku wojennego do państwowego podatku dochodowego; Dz.U. Nr 3, poz. 8.

3 000 zł do 3 100 zł, a zamykała się stawką 40% dla dochodu przekraczającego 500 000 zł.⁶³

W dniu 12 grudnia 1944 r. zniesiono podatek od niektórych wynagrodzeń z funduszków państwowych⁶⁴.

Ministerstwo Skarbu już w 1945 r. podkreślało, iż intencją przeprowadzanej reformy prawa podatkowego jest oparcie dochodów Skarbu Państwa na niewielkiej liczbie wydajnych danin publicznych, przede wszystkim zaś na podatkach obrotowym i dochodowym⁶⁵.

Z dniem 1 września 1945 r. utraciły moc obowiązującą przepisy ustawy o państwowym podatku dochodowym, dotyczące opodatkowania dochodów z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę. Wszelkiego rodzaju świadczenia otrzymywane przez pracownika z tytułu pracy zarówno w czasie trwania stosunku służbowego, stosunku umownego, jak i po jego ustaniu podlegały odciążeniu wedle zasad ustanowionych przez dekret z 18 sierpnia 1945 r. o podatku od wynagrodzeń⁶⁶ i rozporządzenie wykonawcze⁶⁷.

Przyczyną wyodrębnienia podatku od wynagrodzeń z przepisów ustawy o państwowym podatku dochodowym była, uwzględniająca nowe warunki ustrojowe, odmienność polityki podatkowej w stosunku do podatników prowadzących prywatną działalność gospodarczą oraz w stosunku do osób utrzymujących się z pracy najemnej⁶⁸.

⁶³ Dekret z 23 października 1944 r. o zmianie ustawy o państwowym podatku dochodowym; Dz.U. Nr 9, poz. 46.

⁶⁴ Dekret z 12 grudnia 1944 r. o zniesieniu podatku od niektórych wynagrodzeń z funduszków państwowych; Dz.U. Nr 15, poz. 83.

⁶⁵ Okólnik Ministerstwa Skarbu z 19 lipca 1945 r. w sprawie organizacji pracy w urzędach skarbowych i wyjaśnienia niektórych wątpliwości; Dz.Urz. MS Nr 26, poz. 199.

⁶⁶ Dz.U. Nr 38, poz. 220.

⁶⁷ Rozporządzenie ministra skarbu z 1 marca 1946 r. w sprawie wykonania dekretu z dnia 18 sierpnia 1945 r. o podatku od wynagrodzeń; Dz.U. Nr 11, poz. 75.

⁶⁸ Zob. K. OSTROWSKI, *System podatkowy PRL*, Kraków 1971, s. 7. Jednak, jak zauważył J. SZPUNAR, *Zmiany obciążenia podatkiem od wynagrodzeń w latach 1945-1957*, «RPEiS» 21.1/1959, s. 201, owa zmiana ustawy o państwowym podatku dochodowym i wyodrębnienie podatku od wynagrodzeń były w 1945 r. „raczej

W 1945 r. wpływy z podatku dochodowego wyniosły 1 071 306 000 zł i stanowiły 30% wpływów z podatków państwowych i opłat pobieranych na rzecz Skarbu Państwa (od gospodarki społecznej, nieuspołecznionej i ludności). Wpływy z podatku od wynagrodzeń zamknęły się w tym czasie kwotą 598 197 000 zł (16,6% wpływów z podatków państwowych i opłat pobieranych na rzecz Skarbu Państwa)⁶⁹.

Od 1 I 1946 r. zaczął obowiązywać dekret o dochodowym⁷⁰ (wraz z przepisami wykonawczymi⁷¹), który w odniesieniu do sektora prywatnego, opierał się na konstrukcjach stworzonych przez ustawodawstwo przedwojenne⁷².

II

Jak już sygnalizowałem dekret z 13 kwietnia 1945 r. o reformie samorządowego systemu podatkowego przekazał – na rok 1945 – związkom samorządu terytorialnego wymiar, pobór, ściąganie i wpływy z państwowego podatku gruntowego, podatku od nieruchomości (oraz podatku od lokali), poddając je równocześnie pewnym zmianom (najgłębiej zreformowano podatek gruntowy)⁷³. Owo tymczasowe rozwią-

realizacją postulatów teoretycznych w zakresie rozdzielenia tych dwóch zasadniczo odrębnych podatków, aniżeli uprzywilejowaniem osób czerpiących przychody z pracy najemnej”, czego dowodem była stosunkowo nieznaczna różnica pomiędzy wysokością obciążenia tymi podatkami. Będą ją pogłębiać, coraz bardziej, kolejne nowelizacje dekretu. Zob. A. WITKOWSKI, *Podatki państwowe...*, s. 147-159.

⁶⁹ AAN MS, sygn. 730, s. 14-141.

⁷⁰ Dekret z 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym; Dz.U. Nr 2, poz. 14.

⁷¹ Rozporządzenie ministra skarbu z 6 grudnia 1946 r. w sprawie wykonania dekretu o podatku dochodowym; Dz.U. z 1947 r. Nr 3, poz. 13.

⁷² Zob. J. LUBOWICKI, *Polityka podatkowa w Polsce Ludowej*, «Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego» 26/1962, s. 10.

⁷³ Przekazując związkom samorządowym – na rok 1945 – wymiar, pobór, ściąganie i wpływy z państwowego podatku gruntowego, podatku od nieruchomości oraz podatku od lokali, równocześnie zawieszono (na okres 1945 r.) prawo pobierania przez związki samorządowe udziałów komunalnych w podatkach państwowych, dodatków komunalnych do podatków państwowych oraz większości samoistnych podatków komunalnych. W związku z tym, zwiększono stawki owych trzech podatków przekazanych związkom samorządowym. Zob. K. NIEMSKI, *Gospodarka finansowa samorządu terytorialnego i kredyt komunalny w Polsce*, Łódź 1946, s. 43-44.

zanie utrwalił dekret z 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych, który definitywnie zaliczył je do przychodów związków samorządu terytorialnego.

1. Do końca Polski międzywojennej nie zdołano dokonać pełnej unifikacji przepisów o podatku gruntowym. Utrzymały się bowiem zasadnicze odrębności w konstrukcji podstawy opodatkowania i trybie postępowania wymiarowego, ustanowione przez zaborców. Częściowej unifikacji i kodyfikacji przepisów o podatku gruntowym dokonał dekret prezydenta Rzeczypospolitej z 4 listopada 1936 r. o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym⁷⁴, wraz z rozporządzeniem ministra skarbu z 31 marca 1937 r., wydanym w porozumieniu z ministrami spraw wewnętrznych oraz rolnictwa i reform rolnych, o wymiarze i poborze państwowego podatku gruntowego⁷⁵.

Przed wszystkim ujednoczono przedmiot podatku⁷⁶. Państwowemu podatkowi gruntowemu, pobieranemu na rzecz Skarbu Państwa, podlegały wszystkie grunty w gminach wiejskich i miejskich, zarówno prywatne jak i stanowiące własność państwa i innych związków publicznoprawnych. Zunifikowano też katalog zwolnień od podatku gruntowego⁷⁷.

⁷⁴ Dz.U. Nr 85, poz. 593.

⁷⁵ Dz.U. Nr 32, poz. 250. Postępowanie w sprawach państwowego podatku gruntowego objęte było postanowieniami ustawy z 15 marca 1934 r. ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134), która w szczególności (art. 91) zobowiązała ministra skarbu, by w drodze rozporządzenia (wydanego w porozumieniu z ministrem rolnictwa i reform rolnych) określił tryb postępowania wymiarowego i odwoławczego, władze powołane do wymiaru i poboru tego podatku oraz sposób zawiadamiania płatników o podstawie i wysokości wymierzonego podatku. Materia ta znalazła swe unormowanie w postanowieniach rozporządzenia ministra skarbu z 31 marca 1937 r. o wymiarze i poborze państwowego podatku gruntowego, w przeważającej mierze odrębnie dla poszczególnych terenów byłych zaborów. Por. A. WITKOWSKI, *Pełnomocnicy rządowi do spraw podatku gruntowego w Polsce (1947-1950)*, Warszawa 2009, s. 17-23.

⁷⁶ Zob. J. LUBOWICKI, *Nauka skarbowości i prawa skarbowego*. Łódź 1948, s. 207-208.

⁷⁷ Zunifikowany katalog zwolnień od podatku gruntowego (stałych, bądź czasowych) obejmował (art. 2): 1/ grunty podlegające państwowemu podatkowi od nieruchomości,

Na obszarze województw: kieleckiego, lubelskiego, łódzkiego i warszawskiego, m.st. Warszawy oraz powiatów: augustowskiego, łomżyńskiego, ostrowskiego, ostrołęckiego, suwalskiego, szczuczyńskiego i wysoko-mazowieckiego w województwie białostockim podatek gruntowy występował pod postacią podatku dworskiego oraz włościańskiego. Wysokość stawek podatku gruntowego dworskiego oraz włościańskiego określone były w taryfie załączonej do art. 3 omawianego dekretu prezydenta Rzeczypospolitej z 4 listopada 1936 r. Według stawek właściwych dla gruntów dworskich opodatkowane były wszystkie grunty (z wyjątkiem nadanych mieszkańcom wsi i osad przy uwłaszczeniu włościan), które podlegały opodatkowaniu według stawek przewidzianych dla gruntów włościańskich. Owa taryfa różnicowała wysokość stawek (kwotowych), należnych od 1 ha, zależnie od klasy gruntu (wyróżniono pięć w taryfie dworskiej i cztery we włościańskiej) i od powiatu, w którym był położony.

2/ grunty należące do wyznań przez państwo uznanych, z których dochody przeznaczane były stale i wyłącznie na cele kultu religijnego i nie przyczyniały się do osobistych dochodów duchowieństwa lub innych osób, 3/ grunty pod cmentarzami, 4/ grunty pod torami kolejowymi oraz pod publicznymi drogami, placami i parkami, 5/ grunty użytkowane przez publiczne szkoły powszechne oraz grunty użytkowane wyłącznie w celach naukowych lub doświadczalnych przez szkoły rolnicze i instytucje naukowe lub przez należące do instytucji publicznoprawnych zakłady doświadczalne, 6/ grunty i lasy państwowe pozostające w zarządzie wojska, użytkowane w celach wojskowych, a nie w celach osiągania dochodu, 7/ nieużytki, do których zaliczano „lotne piaski, bagna, mokradła, rojsty, strome stoki i parowy”, nie nadające się do użytkowania jako grunty orne, leśne, łąki lub pastwiska; skały; szutrowiska; okopy; doły po żwirze, torfie, glinie, piasku itp. oraz grunty pod wodami otwartymi, 8/ grunty osad objętych postępowaniem scaleniovym lub powstałych w wyniku scalenia – na przeciąg 3 lat (grunty te podlegały jednak obowiązkowi opłacania dodatków do podatku gruntowego, pobieranych na rzecz związków samorządu terytorialnego), 9/ grunty, które były zwolnione od podatku gruntowego jako nieużytki, a na których założono sztuczne gospodarstwo rybne lub dokonano innych inwestycji, umożliwiających ich eksploatację – na przeciąg 5 lat, 10/ grunty pod lasami uznanymi za ochronne – całkowicie lub częściowo (w zależności od stopnia zmniejszenia się wartości użytkowej lasów ochronnych, na skutek zarządzonych ograniczeń w użytkowaniu), 11/ grunty zalesione, a nie będące poprzednio gruntami leśnymi – na przeciąg 30 lat, 12/ nieużytki zalesione na podstawie przepisów o zalesianiu niektórych nieużytków, a także nieużytki dobrowolnie zalesione „w sposób sztuczny” – na przeciąg 50 lat.

Wymiaru podatku gruntowego dla poszczególnych jednostek podatkowych indywidualnych i zbiorowych⁷⁸ dokonywały urzędy skarbowe. Rozkładu podatku wymierzonego na podatkowe jednostki zbiorowe, pomiędzy poszczególnych ich uczestników dokonywały zarządy gmin⁷⁹.

Z kolei na obszarze województw: wileńskiego, nowogródzkiego, poleskiego i wołyńskiego oraz powiatów: białostockiego, bielskiego, sokólskiego, wołkowyskiego i grodzieńskiego w województwie białostockim podatek gruntowy obliczało się według przeciętnych stawek kwotowych z 1 ha, określonych w załączniku do art. 4 omawianego dekretu prezydenta Rzeczypospolitej z 4 listopada 1936 r. Ich wysokość zależna była od kategorii gruntu i od powiatu, do którego należał. Wyróżniono bowiem: a/ grunty uprawne, łąki, ogrody i sady, oraz b/ grunty leśne i błotniste, pastwiska oraz grunty pod wodami.

Na podstawie ewidencji gruntów urzędy skarbowe sporządzały wykazy wszystkich gruntów znajdujących się w ich okręgach, podlegających podatkowi gruntowemu, według stanu na 1 stycznia roku podatkowego, które przedstawiały izbie skarbowej w terminie do

⁷⁸ Za podatkową jednostkę zbiorową uważano „grunty położone w jednej miejscowości (osada, wieś itd.), od których należy podatek gruntowy wymierzony został na rok 1936 nie dla oddzielnych właścicieli (posiadaczy) gruntów, lecz zbiorowo dla ogółu lub części właścicieli (posiadaczy) gruntów tej miejscowości, rozkład zaś sumy podatku pomiędzy tych właścicieli (posiadaczy) należał do zebrań gromadzkich lub zebrań właścicieli (posiadaczy) gruntów”, a także „grunty znajdujące się w jednej i tej samej miejscowości, a należące do drobnych posiadaczy (właścicieli), nie mających na posiadane przez każdego z nich grunty osobnych ksiąg hipotecznych, albo też co najmniej planów pomiarowych, sporządzonych przez mierniczych”.

⁷⁹ W szczególności urzędy skarbowe zawiadamiały (w terminie do 1 lutego roku podatkowego, w formie wykazu sporządzonego na podstawie danych z prowadzonej przezeń ewidencji gruntów) zarządy gmin o kwotach podatku gruntowego na dany rok podatkowy dla poszczególnych podatkowych jednostek zbiorowych. Zarządy gmin dokonywały następnie rozkładu podatku gruntowego pomiędzy poszczególnych uczestników podatkowych jednostek zbiorowych (po uprzednim wysłuchaniu opinii dwóch podatników podatku gruntowego z danej gminy oraz dwóch uczestników danej podatkowej jednostki zbiorowej), w zależności od ilości gruntów posiadanych przez każdego z nich, z uwzględnieniem ich wartości, przychodowości lub klas podatkowych.

15 stycznia roku podatkowego. Na podstawie tych wykazów izba skarbową ustalała ogólną sumę podatku przypadającą na poszczególne powiaty, poprzez pomnożenie owych przeciętnych stawek przez liczbę hektarów gruntów danej kategorii. Następnie urzędy skarbowe (przy współdziałaniu powiatowych komisji repartycyjnych⁸⁰) rozkładały obliczoną w ten sposób sumę podatku na poszczególne jednostki podatkowe (indywidualne i zbiorowe)⁸¹. Rozkładu podatku wymierzonego na podatkowe jednostki zbiorowe, pomiędzy poszczególnych ich uczestników, dokonywały zarządy gmin (po uprzednim wysłuchaniu opinii dwóch płatników podatku gruntowego z danej gminy oraz dwóch uczestników danej podatkowej jednostki zbiorowej), w zależności od ilości gruntów posiadanych przez każdego z nich, z uwzględnieniem ich wartości, przychodowości lub kategorii⁸².

Na obszarze byłych zaborów pruskiego i austriackiego podatek gruntowy obliczało się w oparciu o dane odnośnie każdej parceli, odrębnie dla każdego właściciela, uwidocznione w księgach katastru gruntowego (stąd nie istniały tu podatkowe jednostki zbiorowe).

W województwach: poznańskim i pomorskim oraz górnośląskiej części województwa śląskiego podatek gruntowy obliczało się w złotych, przez przemnożenie kwoty „podatku katastralnego”⁸³, uwidocznionego w katastrze gruntowym przez współczynnik w wysokości 3,5.

⁸⁰ W skład powiatowej komisji repartycyjnej wchodził: naczelnik lub zastępca naczelnika urzędu skarbowego (przy którym komisja była czynna) – jako jej przewodniczący, oraz 4 członków powołanych z grona płatników podatku gruntowego i tyłuż ich zastępców.

⁸¹ W tym celu dokonywano podziału powiatu na rejony ekonomiczne, w zależności od warunków naturalnych i gospodarczych (klimat, teren, urodzajność gleby, stan dróg, przeciętny poziom kultury rolnej, rynki zbytu itp.), oraz ustalało się dla każdego rejonu ekonomicznego przeciętne stawki podatku gruntowego z 1 ha gruntów, zróżnicowane według poszczególnych kategorii i użytków rolnych.

⁸² Zob. W. WIERZCHOWSKI, *Podatek gruntowy*, [w:] *Kalendarz skarbowy na 1939 rok*, pod red. Z. MACHAJA, Warszawa 1939, s. 882-889.

⁸³ Zob. I. WEINFELD, *op. cit.*, s. 51-52; R. MASTALSKI, *Wymiar podatków w Polsce w latach 1918-1934*, «Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji» 7/1976, s. 92-93.

Z kolei na terenie województw: krakowskiego, lwowskiego, stanisławowskiego i tarnopolskiego, oraz powiatów: bielskiego i cieszyńskiego w województwie śląskim, podatek gruntowy pobierało się w wysokości 40% czystego dochodu katastralnego, uwidocznionego w katastrze podatku gruntowego⁸⁴, wyrażonego w złotych.

Omawiany dekret prezydenta Rzeczypospolitej z 4 listopada 1936 r. o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym podtrzymał (wprowadzone w 1923 r.): oddzielny dodatek do podatku gruntowego (tzw. progresję) oraz ulgi dla drobnych płatników (tzw. regresję, którą objęto także obszar ziem wschodnich⁸⁵, gdzie do tej pory nie była stosowana). Progresja⁸⁶ obciążała podatników opłacających tytułem podatku gruntowego od swych gruntów, położonych w granicach jednego powiatu, więcej niż 110 zł rocznie. Dodatek ten wynosił od 10% rocznej kwoty podatku gruntowego (gdy mieściła się w przedziale od 110 zł do 200 zł) do 100% – gdy przekraczała ona 8 800 zł.

Z kolei regresja dotyczyła podatników, którzy opłacali podatek gruntowy w wysokości do 35 zł rocznie od swych gruntów, położonych w granicach jednej gminy. Opłacający podatek gruntowy w wysokości do 10 zł rocznie korzystali z ulgi w wysokości 50%, zaś od opłacających podatek gruntowy w kwocie przewyższającej 10 zł do 35 zł, pobierano tylko 80% należnego podatku. Owe ulgi nie dotyczyły płatników, których grunty znajdowały się w promieniu 10 km od miast liczących ponad 100 000 mieszkańców.

Rokiem podatkowym był rok kalendarzowy. Podatek należało uiścić w dwóch równych ratach: do dnia 30 kwietnia i do dnia 15 listopada. Miarą powierzchni dla wymiaru podatku był hektar. Od gruntów o mniejszej powierzchni pobierano część stawki, odpowiednio do liczby arów.

⁸⁴ Zob. I. WEINFELD, *op. cit.*, 50-51.

⁸⁵ Województwa: wileńskie, nowogródzkie, poleskie i wołyńskie oraz część województwa białostockiego (powiaty: białostocki, bielski, sokólski, wołkowyski i grodzieński).

⁸⁶ Miała przyczynić się do przyspieszenia rozdrobnienia większej własności. Zob. I. WEINFELD, *op. cit.*, s.53.

Pierwszą instancją w sprawach podatku gruntowego były urzędy skarbowe. Izby skarbowe stanowiły drugą instancję, zobowiązaną jednocześnie do sprawowania nadzoru nad czynnościami władz I instancji. Jak już sygnalizowałem, w województwach centralnych oraz na terenach ziem wschodnich, rozkładu podatku wymierzonego na podatkowe jednostki zbiorowe, pomiędzy poszczególnych ich uczestników dokonywały zarządy gmin. Powierzono im nadto pobór – na obszarze całego państwa – podatku gruntowego (wraz z dodatkiem samorządowym) od indywidualnych podatników, nie opłacających oddzielnego dodatku (progresji), oraz od wszystkich uczestników podatkowych jednostek zbiorowych⁸⁷. Pobór podatku gruntowego od pozostałych podatników należał do urzędów skarbowych.

Rozporządzenie ministra skarbu z 31 marca 1937 r. o wymiarze i poborze państwowego podatku gruntowego zawierało też ujednolicone przepisy o ulgach na skutek klęsk żywiołowych, które spowodowały straty w ziemiopłodach, inwentarzu żywym i drzewostanie⁸⁸. Podatnicy podatku gruntowego, którzy ponieśli szkody i straty z powodu klęski żywiołowej, w wysokości co najmniej 15% normalnego przychodu⁸⁹, jaki osiągnęliby z gospodarstwa rolnego, gdyby klęska nie nastąpiła, mogli uzyskać ulgi w postaci odroczenia, rozłożenia na raty lub umorzenia (częściowego bądź całkowitego) podatku gruntowego (wraz z dodatkiem samorządowym), należnego za okres gospo-

⁸⁷ Za czynności związane z rozkładem podatku gruntowego w podatkowych jednostkach zbiorowych oraz z jego poborem, zarządom gmin przyznano „odszkodowanie”, w wysokości odpowiednio: 1% i 3% sum wpłaconych do kasy urzędu skarbowego z tytułu podatku gruntowego.

⁸⁸ Udzielenie ulg podatkowych z powodu uszkodzenia lub zniszczenia budowli oraz „inwentarza martwego” wskutek klęsk żywiołowych mogło nastąpić na zasadzie art. 123 § 1 ordynacji podatkowej, który stanowił, że „W gospodarczo uzasadnionych lub zasługujących na szczególne uwzględnienie przypadkach Minister Skarbu może umarzać w całości lub części należności z tytułu podatków, grzywien, odsetek od zaległości i kosztów egzekucyjnych”. Minister skarbu mógł też przenieść te uprawnienia na podległe mu władze skarbowe.

⁸⁹ Za „normalny przychód” uważano przeciętny roczny przychód brutto z 3 ostatnich „nieklęskowych” lat.

darczy, na który przypadają zmniejszenie przychodu wskutek klęski żywiołowej.

Wiele przyczyn sprawiło, że podatek gruntowy w kształcie prawnym z okresu międzywojennego nie mógł funkcjonować w Polsce powojennej⁹⁰. Na przeszkodzie prostej kontynuacji w tym zakresie stanęły przede wszystkim zmiany ustroju społeczno-gospodarczego i politycznego państwa. Stąd obok funkcji fiskalnej, akcentowano z czasem, coraz silniej, jego funkcję społeczną i wykorzystywano go jako istotne narzędzie polityki podatkowej, zmierzającej stopniowo do przeobrażeń struktury własności gospodarstw rolnych i przebudowy ustroju rolnego.

Ponadto, podczas działań wojennych uległa zniszczeniu część ksiąg hipotecznych i operatów katastralnych, co również uniemożliwiło przeprowadzenie wymiaru na dotychczasowych zasadach⁹¹.

Pierwszym krokiem na drodze przebudowy podatku gruntowego był dekret z 13 kwietnia 1945 r. o reformie samorządowego systemu podatkowego⁹² (wraz z rozporządzeniem wykonawczym⁹³), który zawiesił na czas do 31 grudnia 1945 r. moc obowiązującą większości najbardziej istotnych przepisów dekretu prezydenta Rzeczypospolitej z 4 listopada 1936 r. o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym i zasadniczo odmienił konstrukcję podatku gruntowego. W szczególności:

1/ przekazał na rok 1945 związkom samorządu terytorialnego „wymiar, pobór, ściąganie i wpływy” (łącznie z zaległościami powstałymi przed

⁹⁰ W okresie II wojny światowej, na terenach Generalnego Gubernatorstwa, nastąpiły zmiany dotychczasowych przepisów, w kierunku znacznego zwiększenia obciążenia podatkiem gruntowym. Zob. K. OSTROWSKI, *Hitlerowska polityka podatkowa w Generalnym Gubernatorstwie*. «Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace Prawnicze» 79/1977, s. 37-38, 65-66.

⁹¹ Zob. T. DIETRICH, *O reformie finansów publicznych*, «Rada Narodowa» 1946, nr 1, s. 6.

⁹² Dz.U. Nr 13, poz. 73.

⁹³ Rozporządzenie ministra administracji publicznej z 15 maja 1945 r. wydane w porozumieniu z ministrem skarbu w sprawie wykonania dekretu o reformie samorządowego systemu podatkowego; Dz.U. Nr 20, poz. 113.

15 kwietnia 1945 r.), m.in. z tytułu podatku gruntowego, pobieranego „na zasadzie” dekretu prezydenta Rzeczypospolitej z 4 listopada 1936 r. o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym. Wymiaru podatku dokonywały zatem zarządy gminne oraz zarządy miejskie. W akcji wymiarowej mogły się one posługiwać danymi posiadanymi przez władze skarbowe, które zobowiązano, by na żądanie zarządów gmin, dokonały „w miarę możliwości” wstępnych czynności wymiarowych, „aż do wypełnienia nakazów płatniczych włącznie”. Zarządy gmin zobowiązano zarazem do założenia właściwych ksiąg bierczych,

2/ w niewielkim stopniu zmienił katalog gruntów zwolnionych od podatku (zawieszono moc obowiązującą przepisów dotyczących gruntów wymienionych w punktach 8 i 9 omówionego wyżej katalogu zwolnień od podatku gruntowego),

3/ ujedynolicił konstrukcję podstawy opodatkowania. Na obszarze całego kraju stanowił ją bowiem obszar gruntów gospodarstwa. Pośpiech wywołany koniecznością szybkiego i realnego dostarczenia pieniędzy powstającym związkom samorządu terytorialnego (termin uiszczenia zaliczki wyznaczono na 31 maja 1945 r., a I raty – na 30 VI 1945 r.) oraz zaginięcie bądź zniszczenie (wskutek działań wojennych) dużej liczby dotychczasowych akt wymiarowych, operatów katastralnych i innych dokumentów, sprawiły że podstawa opodatkowania przybrała formę najprostszą, która jednak nie odzwierciedlała dokładnie przychodów płatnika i rentowności gospodarstwa,

4/ nowe stawki podatku gruntowego wynosiły: 50 zł z 1 ha – dla gruntów uprawnych, łąk, ogrodów i sadów, oraz 5 zł z 1ha – dla pozostałych gruntów⁹⁴ (z wyłączeniem nieużytków). Jak zauważa R. Winiewska, były to stawki bardzo niskie⁹⁵. Gminne (miejskie) rady narodowe mogły je podwyższyć, z tym że podwyżka nie mogła przekroczyć 100%, a dla gruntów zajętych pod ogrody i inne specjalne

⁹⁴ Opodatkowanie także gruntów niezagospodarowanych rolniczo miało stanowić bodziec do ich rolniczego wykorzystania. Zob. J. DRWIŁŁO, *Ewolucja podatku gruntowego w XXX-leciu Polski Ludowej*, [w:] *Rozwój systemu podatkowego w 30-leciu Polski Ludowej*, pod red. J. JAŚKIEWICZOWEJ, Gdańsk 1976, s. 92.

⁹⁵ R. WINIEWSKA, *Obciążenia podatkowe gospodarstw chłopskich w Polsce w latach 1944-1955*. Warszawa 1961, s. 16.

uprawy⁹⁶ – 200% owych stawek. Ponadto, gminne (miejskie) rady narodowe mogły podwyższyć powyższe stawki podatku (50 zł z 1 ha i 5 zł z 1 ha) – najwyżej o 20% – na cele budowy i odbudowy szkół. Odnosne uchwały wymagały zatwierdzenia przez prezydium rady narodowej bezpośrednio wyższego stopnia oraz prezydium wojewódzkiej rady narodowej⁹⁷.

⁹⁶ Chodziło o ziola lecznicze, kwiaty, uprawy wikliny, chmielu, tytoniu, cykorii i buraków cukrowych.

⁹⁷ Wykorzystanie owych możliwości podwyższenia stawek podatku gruntowego mogło nastąpić tylko wówczas, gdy: a/ wpływy z podatku gruntowego wymierzone według stawek podstawowych (50 zł z 1 ha i 5 zł z 1 ha) nie wystarczały na pokrycie wydatków związków samorządowych, związanych z wykonaniem ich zadań ustawowych i uzasadnionych „istotną” potrzebą, b/ jakośc ziemi na obszarze danego związku samorządowego, stan zagospodarowania użytków rolnych, bliskość rynków i możność zbycia po wyższych cenach płodów rolnych oraz produktów gospodarstw hodowlanych, uzasadniały taką podwyżkę.

Nadto, podwyższenie stawek podatku gruntowego na obszarze podległym gminnej (miejskiej) radzie narodowej mogło dotyczyć tylko całego obszaru gminy i wszystkich rodzajów użytków. Uchwały gminnych (miejskich) rad narodowych o podwyższeniu stawek podatku gruntowego mogły być powzięte tylko przed dokonaniem wymiaru podatku i wymagały szczegółowego uzasadnienia. Najpóźniej w ciągu 3 dni po powzięciu uchwały o podwyższeniu stawek podatku gruntowego należało przedstawić ją – do zatwierdzenia – jednocześnie prezydium powiatowej i wojewódzkiej rady narodowej. Prezydium powiatowej rady narodowej powinno przyjąć odpowiednią uchwałę i przesłać ją do prezydium wojewódzkiej rady narodowej, najpóźniej w ciągu 3 dni po otrzymaniu uchwały gminnej lub miejskiej rady narodowej. Zatwierdzenie przez prezydium wojewódzkiej rady narodowej uchwał podwyższających stawki podatku gruntowego miało nastąpić najpóźniej w ciągu 7 dni po ich otrzymaniu. Gdy w powyższych terminach nie zapadły odmienne uchwały prezydentów powiatowych lub wojewódzkich rad narodowych, to uważano, że uchwały gminnych lub miejskich rad narodowych o podwyższeniu stawek podatku gruntowego zostały zatwierdzone.

Gminne lub miejskie rady narodowe, które nie zamierzały podwyższyć stawek podatku gruntowego miały obowiązek zawiadomić o tym jednocześnie prezydium powiatowej i wojewódzkiej rady narodowej, na 14 dni przed przystąpieniem do obliczania kwot należnego podatku gruntowego. Na obszarze tych gmin, które nie wykorzystwały uprawnień do podwyższania stawek podatku, albo wykorzystwały je tylko częściowo, powiatowa rada narodowa mogła bowiem uchwalić podwyżkę stawek podatkowych, aż do granic maksymalnych. To samo uprawnienie przysługiwało wojewódzkiej radzie narodowej w stosunku do gmin, na obszarze których ani gminna,

5/ zmieniono i ujednociono tryb wymiaru podatku. Wymiaru podatku w odniesieniu do całości gruntów należących do uczestników gromady dokonywały zarządy gminne, pod kontrolą gminnych rad narodowych. Podziału podatku na poszczególnych podatników w gromadzie dokonywały komisje gromadzkie (również pod kontrolą gminnych rad narodowych).

W szczególności władze wymiarowe zobowiązane były sporządzić w pierw dla każdej gminy wykazy wyszczególniające: a/ ogólny obszar gruntów w poszczególnych gromadach, b/ obszar gruntów według poszczególnych rodzajów użytków, c/ obszar gruntów zwolnionych od podatku gruntowego, d/ obszar nieużytków. Takie same wykazy należało sporządzić dla gmin miejskich w odniesieniu do każdego płatnika. Źródłem owych danych miały być (o ile zachowały się) „akta”: wymiarowe podatku gruntowego, katastralne, komisji klasyfikacyjnych⁹⁸, urzędów ziemskich i wydziałów hipotecyjnych⁹⁹.

ani powiatowa rada narodowa nie uchwaliła podwyższenia stawek podatku, lub wykorzystwała te uprawnienia tylko częściowo.

⁹⁸ Ustawa z 26 marca 1935 r. o klasyfikacji gruntów dla podatku gruntowego (Dz.U. Nr 27, poz. 203), proklamująca przeprowadzenie klasyfikacji gruntów na całym obszarze państwa, będącej podstawą założenia powiatowych rejestrów gruntowych, wydana w „celu ustalenia jednolitych podstaw dla równomiernego wymiaru podatku gruntowego”, powołała, przy urzędach i izbach skarbowych, powiatowe i wojewódzkie komisje klasyfikacyjne, a przy ministrze skarbu – Główną Komisję Klasyfikacyjną. Organizację i szczegółowe zadania komisji klasyfikacyjnych określiło rozporządzenie ministra skarbu z 12 lipca 1935 r. wydane w porozumieniu z ministrami: rolnictwa i reform rolnych oraz spraw wewnętrznych, w sprawie wykonania ustawy o klasyfikacji gruntów dla podatku gruntowego; Dz. U. Nr 52, poz. 340. Ustawa podzieliła grunty (według rodzajów użytkowania), na następujące kategorie: grunty orne, łąki, pastwiska, grunty pod wodami, grunty pod lasami, nieużytki. Tabela załączona do ustawy wyszczególniała (w ramach kategorii) klasy gruntów, określając zarazem ich cechy i właściwości.

⁹⁹ W przypadku, gdy władze wymiarowe nie mogły skorzystać z owych danych źródłowych, wykazy gruntów należało sporządzić: a/ w gminach miejskich – na podstawie pisemnych oświadczeń płatników, b/ w gminach wiejskich – na podstawie pisemnych oświadczeń sołtysów, c/ w odniesieniu do gruntów nierozparcelowanych – na podstawie pisemnych oświadczeń ich zarządców. Władze wymiarowe miały sprawdzić i porównać te oświadczenia z dokumentami, będącymi w ich posiadaniu,

O dokonany wymiarze podatku gruntowego zawiadamiały (za pomocą nakazów płatniczych): a/ zarządy gminne – sołtysów każdej gromady lub zarządców majątków nierozparcelowanych, a/ zarządy miejskie – poszczególnych podatników.

Jak już sygnalizowałem, podziału podatku na poszczególnych podatników w gromadzie dokonywały komisje gromadzkie, pod kontrolą gminnych rad narodowych. W skład komisji gromadzkiej wchodził sołtys gromady – jako przewodniczący, oraz 4 członków wybranych przez ogólne zebranie gromadzkie¹⁰⁰.

Uchwały komisji gromadzkiej o podziale podatku pomiędzy właścicieli gruntów – uczestników gromad – zapadały w obecności członka gminnej rady narodowej (nie będącego mieszkańcem danej gromady) i ustalały większe lub mniejsze obciążenie gospodarstwa, w zależności od wielkości gospodarstwa, rodzaju uprawy, urodzajności gruntów, stanu zagospodarowania i stopnia zniszczeń wojennych. Ogólna suma podatku wymierzonego od gruntów gromady, z zastosowaniem omówionych wyżej stawek (50 zł z 1 ha i 5 zł z 1 ha), miała być podzielona pomiędzy płatników w całości, przy czym:

a/ najniższe obciążenie 1 ha gruntów należących do poszczególnego podatnika nie mogło być mniejsze od 30 zł z 1 ha gruntów uprawnych, łąk, ogrodów, i sadów, oraz od 5 zł – z 1 ha gruntów pozostałych; zaś najwyższe obciążenie nie mogło przekraczać odpowiednio: 100 zł i 10 zł,

b/ od sum tak ustalonych obliczano zniżkę lub zwwyżkę podatku. Dekret nakazywał podwyższyć podatek: o 10% (dla gospodarstw rolnych o obszarze powyżej 10 ha do 20 ha), o 25% (gospodarstwa powyżej 20 ha do 30 ha), bądź o 50% (gospodarstwa powyżej 30 ha). Z kolei podatek należało obniżyć o 30 % dla gospodarstw rolnych o obszarze do 5 ha. Owa progresja oraz regresja podatkowa powodowały „dość

wskazującymi obszar gruntów. W razie braku takich dokumentów, w oświadczeniu miała znaleźć się wzmianka, że wiarygodność i ścisłość tych informacji potwierdza własnym podpisem osoba składająca oświadczenie.

¹⁰⁰ Nie mogły pełnić tej funkcji osoby: niepełnoletnie, nie będące właścicielami gruntów w danej gromadzie, karane za przestępstwa popełnione z chęci zysku, oraz analfabeci.

istotne zróżnicowanie obciążeń dochodów gospodarstw większych obszarowo oraz gospodarstw mniejszych¹⁰¹.

c/ od sum wynikłych z zastosowania powyższej zniżki lub zwwyżki, obliczało się kolejną zwwyżkę, będącą następstwem wykorzystania uprawnień do podwyższenia stawek podatku, przez gminne, powiatowe, bądź wojewódzkie rady narodowe (w trybie omówionym wyżej).

Po dokonaniu podziału podatku komisja gromadzka sporządzała listę podziału, w 2 egzemplarzach, według ustalonego wzoru, do której należało dołączyć uchwałę o zasadach podziału (drugi egzemplarz należało przesłać zarządowi gminy)¹⁰².

Gminne rady narodowe kontrolowały podział podatku gruntowego dokonany przez komisje gromadzkie, przy pomocy swych członków lub uprawnionych urzędników zarządu gminnego. Kontrolujący miał prawo wezwać komisję gromadzką do dokonania ponownego podziału podatku lub poprawienia błędów, w przypadku stwierdzenia, że nie zastosowała się do omówionych wyżej reguł określania wysokości obciążenia, bądź, gdy błędnie obliczono zwwyżkę lub zniżkę podatku.

Następnie sołtys zawiadamiał podatników o dokonanych podziale podatku gruntowego, w sposób przyjęty w danej gromadzie, oraz przez wyłożenie listy podziału do wglądu uczestników gromady¹⁰³.

¹⁰¹ A. HANUSZ, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce*, Lublin 1996, s. 32. Owe przepisy – zdaniem D. SAARA, *Finansowanie gospodarki komunalnej*, Warszawa 1954, s. 13, określiły „najistotniejszą” cechę dekretu, która polegała na tym, że „dał on początek stosowania podatku gruntowego jako narzędzia walki klasowej na wsi”.

¹⁰² Okólnik Ministerstwa Administracji Publicznej z 17 października 1945 r. w sprawie budżetów związków samorządu terytorialnego na r. 1945 (Dz. Urz. MAP Nr 3, s. 15-21) zakładał, że dla „szybszego” uzyskania wpływów z podatku gruntowego, gminy mogą dokonać podziału podatku bez udziału komisji gromadzkich, o ile zarządy gmin zaprowadziły dla właścicieli gruntów, uczestników gromad, księgi biercze z indywidualnymi kontami dla poszczególnych płatników podatku gruntowego i o ile „różnice, co do wielkości gospodarstw, rodzaju uprawy, urodzajności gruntów, stanu zagospodarowania i stopnia zniszczeń wojennych są nieznaczne”. W pozostałych przypadkach należało dokonać podziału podatku na podstawie uchwał komisji gromadzkiej.

¹⁰³ Odwołania od dokonanych wymiarów podatku gruntowego mogli wnosić: a/ sołtys, zarządcy majątków nierozparcelowanych, oraz płatnicy w miastach (co do ogólnego obszaru gruntów, obszaru użytków opodatkowanych, obszaru gruntów zwolnionych

Podatek gruntowy płatny był w 2 równych ratach (I rata do 30 czerwca; II rata do 30 września). Na poczet I raty zarządy gmin miały pobrać zaliczkę na podatek gruntowy, obliczoną według stawek w wysokości 30 zł z 1 ha gruntów uprawnych, ogrodów, sadów i łąk, oraz 5 zł – z 1 ha innych gruntów podlegających opodatkowaniu. Zaliczka była płatna w terminie do 31 maja 1945 r.

Z wpływów osiągniętych w gminach wiejskich i miastach niewydzielonych z wymiaru podatku gruntowego przypadało: 60% na rzecz gmin, 20% na rzecz powiatowych związków samorządowych, 10% na rzecz wojewódzkich związków samorządowych i 10% na rzecz komunalnego funduszu pożyczkowo – zapomogowego. Natomiast z wpływów osiągniętych w miastach wydzielonych 80% otrzymywały gminy, a po 10 % wojewódzkie związki samorządowe i komunalny fundusz pożyczkowo-zapomogowy.

Ministerstwo Administracji Publicznej zdawało sobie sprawę ze szczególnych trudności „realnego” zaprojektowania w budżetach związków samorządu terytorialnego na 1945 r. wpływów z nowych źródeł dochodowych, w tym z podatku gruntowego. Zalecało zatem „raczej oględne ocenianie nowych źródeł podatkowych”, podkreślając zarazem, że ewentualne nadwyżki będą mogły być odpowiednio zużytkowane w budżetach dodatkowych¹⁰⁴. Ostrożność i powściągli-

od podatku, oraz omyłek rachunkowych w obliczeniu podatku), b/ opodatkowani mieszkańcy gromad (co do ogólnego obszaru gruntów i obszaru opodatkowanych użytkowników, wysokości ustalonego im podatku, oraz omyłek rachunkowych).

Odwołania należało złożyć władzy wymiarowej, w terminie 14 dni po doręczeniu nakazu płatniczego, lub po zawiadomieniu o podziale podatku gruntowego pomiędzy uczestników gromady.

Odwołania składane przez sołtysów, zarządców majątków nierozparcelowanych oraz płatników w miastach rozstrzygało prezydium rady narodowej hierarchicznie wyższego stopnia. Z kolei odwołania opodatkowanych uczestników gromad rozstrzygało prezydium powiatowej rady narodowej. W obu przypadkach były to rozstrzygnięcia ostateczne w administracyjnym toku instancji. Warto zauważyć, że w owym czasie nie reaktywowano sądownictwa administracyjnego.

¹⁰⁴ Okólnik Ministerstwa Administracji Publicznej z 17 października 1945 r. w sprawie budżetów związków samorządu terytorialnego na r. 1945; Dz.Urz. MAP Nr 3, s. 15.

wość Ministerstwa Administracji Publicznej była w pełni uzasadniona. W latach 1944–1945 (oraz jeszcze w roku 1946) podatek gruntowy nie odegrał poważniejszej roli fiskalnej¹⁰⁵. W owym okresie gospodarka kraju miała „jeszcze dużo cech gospodarki wojennej”¹⁰⁶, a podstawową formą udziału wsi w odbudowie kraju były świadczenia w naturze¹⁰⁷, a nie świadczenia pieniężne.

Po wygaśnięciu z dniem 31 grudnia 1945 r. mocy obowiązującej dekretu z 13 kwietnia 1945 r. o reformie samorządowego systemu podatkowego powstała, jak określiło to później Ministerstwo Administracji Publicznej, „luka w podstawie prawnej samorządowej gospodarki finansowej, nasuwający się bowiem logicznie powrót do przepisów ustawowych, zawieszonych na rok 1945 (...) był w praktyce niemożliwy”¹⁰⁸. Ową lukę wypełnił, dokonując jednocześnie zasadniczej przebudowy konstrukcji podatku gruntowego, dekret z 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych¹⁰⁹, wraz z rozporządzeniami wykonawczymi z 20 I 1947 r.¹¹⁰. Podatek gruntowy zaliczono definitywnie do przy-

¹⁰⁵ A.W. Zawadzki podkreśla, że budżety rad narodowych w tych latach opierały się prawie wyłącznie na subwencjach Skarbu Państwa, co sprawiało, że ich wydatki ograniczano do najniezbędniejszego minimum. Czas potrzebny na uruchomienie aparatu podatkowego, opracowanie szczegółowych przepisów, druków, wyszkolenie personelu, sprawił że wpływy z podatków komunalnych nie mogły od razu zasilić kas związków samorządowych. Zob. A.W. ZAWADZKI, *Budżety terenowe*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w latach 1944-1960*, Warszawa 1964, s. 156-157.

¹⁰⁶ R. WINIEWSKA, *op. cit.*, s. 7.

¹⁰⁷ Tamże, s. 7-13.

¹⁰⁸ Niepublikowany okólnik nr 26 Ministerstwa Administracji Publicznej z 31 maja 1946 r. w sprawie dekretów o podatkach i o finansach komunalnych w: S. LINDBERG, *Podatek gruntowy (ustawy, dekrety, rozporządzenia wykonawcze, zarządzenia, instrukcje, okólniki i pisma okólne – wyjaśnienia)*, Warszawa 1949, s. 53.

¹⁰⁹ Dz.U. Nr 19, poz. 128. W tym samym dniu przyjęto dekret o finansach komunalnych; Dz.U. Nr 19, poz. 129.

¹¹⁰ Rozporządzenie ministrów administracji publicznej i ziem odzyskanych z 20 stycznia 1947 r. wydane w porozumieniu z ministrami skarbu oraz rolnictwa i reform rolnych, a co do §§ 10-22 nadto w porozumieniu z ministrem aprowizacji i handlu w sprawie wykonania dekretu z 20 marca 1947 r. o podatkach komunalnych; (Dz.U. Nr 25, poz. 96), rozporządzenie ministrów administracji publicznej i ziem odzyskanych

chodów związków samorządu terytorialnego. Przypomnijmy, że przed wojną był podatkiem państwowym, a dekret z 13 kwietnia 1945 r. o reformie samorządowego systemu podatkowego przekazał związkom samorządu terytorialnego wymiar, pobór, ściąganie i wpływy z podatku gruntowego tylko na jeden rok.

2. Z dniem 1 stycznia 1936 r. do wymiaru podatku od nieruchomości należało stosować przepisy dekretu prezydenta Rzeczypospolitej z 14 I 1936 r. o podatku od nieruchomości¹¹¹, który uchylił i zastąpił w szczególności rozporządzenie prezydenta Rzeczypospolitej z 17 VI 1924 r. o wymiarze i poborze państwowego podatku od nieruchomości w gminach miejskich oraz od niektórych budynków w gminach wiejskich¹¹² (oraz ustawodawstwo z nim związane). Postanowienia dekretu dopełniły przepisy rozporządzenia wykonawczego¹¹³.

Za nieruchomości dekret uważał grunty, budynki i „inne budowle”, co oznaczało przyjęcie zasady, iż twory budownictwa, które nie mają cech budynku, również stanowią przedmiot podatku¹¹⁴. Definiując szczegółowo przedmiot podatku, dekret zróżnicował go, zależnie od tego, czy był położony w gminie miejskiej, czy wiejskiej.

W gminach miejskich podatkowi podlegały wszelkiego rodzaju nieruchomości, z wyłączeniem gruntów niezabudowanych o powierzchni ponad 5 000 metrów kwadratowych, użytkowanych stale jako pola uprawne, łąki, sady i ogrody, jak również znajdujących się „pod lasami” lub wodami, użytkowanymi dla celów hodowli ryb albo rybactwa (a zatem grunty niezabudowane o powierzchni do 5 000 metrów kwadratowych podlegały podatkowi, bez względu na sposób ich użytkowania).

z 20 stycznia 1947 r. wydane w porozumieniu z ministrami: rolnictwa i reform rolnych, aprowizacji i handlu oraz skarbu w sprawie wykonania art. 7 ust. 3 dekretu z 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych; Dz.U. z 1947 r. Nr 25, poz. 97.

¹¹¹ Dz.U. Nr 3, poz. 14.

¹¹² Tekst jednolity z 9 sierpnia 1934 r.; Dz.U. Nr 76, poz. 717.

¹¹³ Rozporządzenie ministra skarbu z 20 kwietnia 1936 r. o wykonaniu dekretu prezydenta Rzeczypospolitej o podatku od nieruchomości; Dz.U. Nr 33, poz. 259.

¹¹⁴ Zob. W. WIERZCHOWSKI, *Podatek od nieruchomości*, [w:] *Kalendarz skarbowy na 1939 r.*, pod. red. Z. MACHAJA, Warszawa 1939, s. 918.

Z kolei w gminach wiejskich podatkowi podlegały: 1/ budynki (wraz z należącymi do nich budowlami ubocznymi, podwórzami i placami) niezwiązane z gospodarstwem rolnym, ogrodniczym lub leśnym, 2/ budynki (wraz z należącymi do nich budowlami ubocznymi, podwórzami i placami) związane z gospodarstwem rolnym¹¹⁵, ogrodniczym lub leśnym, stale używane w całości lub w przeważającej mierze na podstawie umowy najmu¹¹⁶, 3/ budynki (wraz z należącymi do nich budowlami ubocznymi, podwórzami i placami), związane z gospodarstwem rolnym, ogrodniczym lub leśnym, używane na podstawie umowy dzierżawy, której przedmiotem były wyłącznie budynki, nie zaś gospodarstwa rolne, ogrodnicze lub leśne jako całość.

Tak szerokie określenie przedmiotu podatku łączyło się – co zrozumiałe – z licznymi zwolnieniami od opodatkowania. Przede wszystkim korzystały zeń nieruchomości: 1/ stanowiące własność Skarbu Państwa (z wyjątkiem nieruchomości użytkowanych przez przedsiębiorstwa państwowe, będące odrębnymi osobami prawnymi), 2/ stanowiące własność związków samorządowych i międzykomunalnych, instytucji ubezpieczeń społecznych, prawnie uznanych związków i gmin wyznaniowych i ich instytucji, zakładów opiekuńczych oraz instytucji naukowych, oświatowych i dobroczynnych, jeżeli te nieruchomości lub ich części nie przynosiły dochodu przez wynajęcie lub wydzierżawienie oraz gdy nie były zajęte przez przedsiębiorstwa wymienionych podmiotów, 3/ grunty pod drogami i placami, oddanymi do publicznego użytku, 4/ grunty pod torami kolejowymi, należące do kolei samorządowych i prywatnych, 5/ grunty niezabudowane, których

¹¹⁵ Za związane z gospodarstwem rolnym, ogrodniczym lub leśnym uważano: 1/ budynki gospodarcze, przeznaczone do celów gospodarstwa rolnego, ogrodniczego lub leśnego, 2/ budynki wraz z należącymi do nich budowlami ubocznymi, podwórzami i placami, zajęte na zakłady przemysłowe, nie podlegające jednak państwowemu podatkowi przemysłowemu, 3/ budynki mieszkalne, zamieszkałe przez właścicieli lub dzierżawców gospodarstw rolnych, ogrodniczych lub leśnych, ich rodziny i domowników oraz przez inne osoby, zatrudnione w gospodarstwie albo w zakładzie przemysłowym (nie podlegającym państwowemu podatkowi przemysłowemu) na podstawie umowy o pracę.

¹¹⁶ Gdy owe budynki składały się najwyżej z czterech izb, to były zwolnione z podatku.

„rozporządzalność” na cele budowlane była ograniczona ustawami, nie pozwalającymi na „natychmiastową” ich zabudowę, 6/ nieruchomości, które z powodu „złego stanu” nie były zamieszkałe ani też użytkowane w inny sposób, 7/ nieruchomości zajęte na szpitale oraz gorzelnie rolnicze, 8/ budynki wraz z należącymi do nich budowlami ubocznymi, podwórzami i placami, dla których podstawa wymiaru nie przekraczała 100 zł w stosunku rocznym.

Podstawę wymiaru podatku na rok podatkowy (był nim rok kalendarzowy) stanowił czynsz z tytułu najmu lub czynsz dzierżawny, należny za rok poprzedzający rok podatkowy. Z kolei dla nieruchomości lub ich części, które nie były oddane w najem albo w dzierżawę, a w szczególności dla oddanych bezpłatnie do używania lub użytkowania, za podstawę wymiaru przyjmowano wartość czynszową, ustaloną w wysokości czynszu, jaki zostałyby uzyskany w razie wynajęcia¹¹⁷. W przypadku nieruchomości, które nie były przedmiotem umowy najmu lub dzierżawy i nie można było ustalić dłań podstawy wymiaru w powyższym trybie, przyjmowano ją w wysokości 5% ich wartości obiegowej¹¹⁸ (dla budynków wraz z należącymi do nich budowlami ubocznymi, podwórzami i placami), albo 3% ich wartości obiegowej (dla innych gruntów niezabudowanych).

¹¹⁷ W związku z obniżeniem (o 10% lub o 15%) komornego mieszkań i lokali podlegających ustawie o ochronie lokatorów (na okres od 1 XII 1935 r. do 30 listopada 1937 r.) oraz w budynkach nie podlegających przepisom tej ustawy, a należących do Skarbu Państwa, banków państwowych, związków samorządu terytorialnego, zakładów ubezpieczeń społecznych i innych instytucji prawa publicznego (na podstawie dekretu prezydenta Rzeczypospolitej z 14 listopada 1935 r. w sprawie obniżenia komornego oraz zmiany ustawy o ochronie lokatorów; Dz.U. Nr 82, poz. 504), dla nieruchomości zawierających owe lokale, za podstawę wymiaru podatku od nieruchomości na rok podatkowy 1936, należało przyjąć komorne (wartość czynszową) w wysokości dwunastokrotnego komornego (wartości czynszowej) z miesiąca grudnia 1935 r.

¹¹⁸ Wartość obiegową ustalano na podstawie cen, płaconych w roku poprzedzającym rok podatkowy za takie same lub podobne nieruchomości, znajdujące się w analogicznych warunkach. Przy ustalaniu wartości obiegowej budynków fabrycznych nie brano pod uwagę wartości maszyn i urządzeń technicznych, stanowiących ich przynależność.

Podatek wynosił: 8% podstawy wymiaru, gdy nie przekraczała 1 000 zł., a od wyższej – 12%. Płatny był za każdy rok podatkowy w dwóch równych ratach: do dnia 30 czerwca i do dnia 30 listopada.

Związki samorządowe były uprawnione pobierać dodatek do podatku od nieruchomości, w wysokości do 7% podstawy wymiaru.

Dekret przewidywał również, że władze skarbowe umorzą podatnikom, którzy w roku poprzedzającym rok podatkowy ponieśli co najmniej 10% ubytku w przychodzie (wskutek zaległości komornego, przypadającego od lokatorów, wobec których sąd odroczył eksmisję¹¹⁹), odpowiednią część wymierzonego podatku, proporcjonalnie do wspomnianego ubytku.

Ważne znaczenie miały też postanowienia ustawy z 24 marca 1933 r.¹²⁰, która przewidywała, że nowo wznoszone budowle (oraz ich części „nadbudowane” i „przybudowane”), tak mieszkalne, jak i przeznaczone do celów handlowych lub przemysłowych, jeżeli budowa (nadbudowa lub przybudowa) wykończona będzie do końca roku 1940, są zwolnione m.in. od podatku od nieruchomości na okres 15 lat, od chwili chociażby tylko częściowego ich użytkowania. Nadto, rozporządzenie wykonawcze do dekretu o podatku od nieruchomości przewidywało, że gdy znajdujące się na gruncie (w gminach miejskich) budynki lub inne budowle są wolne od podatku od nieruchomości jako „nowowzniesione”, wówczas także grunt objęty jest zwolnieniem od podatku.

Ustawa z 9 kwietnia 1938 r. o ulgach inwestycyjnych¹²¹ uchyliła (z dniem 1 stycznia 1939 r.) m.in. ustawę z 24 marca 1933 r. o ulgach dla nowowznoszonych budowli.

Z mocy przepisów przejściowych ustawy o ulgach inwestycyjnych w stosunku do domów, których budowa lub „dobudowa” została roz-

¹¹⁹ Na podstawie art. 23 ustawy z 11 kwietnia 1924 r. o ochronie lokatorów (Dz.U. Nr 39, poz. 406), w brzmieniu nadanym dekretem prezydenta Rzeczypospolitej z 14 listopada 1935 r. w sprawie obniżenia komornego oraz zmiany ustawy o ochronie lokatorów; Dz.U. Nr 82, poz. 504.

¹²⁰ Ustawa z 24 marca 1933 r. o ulgach dla nowowznoszonych budowli; Dz.U. Nr 22, poz. 173.

¹²¹ Dz.U. Nr 26, poz. 224.

poczęta przed 1 stycznia 1939 r. nadal należało stosować owe, dotychczasowe ulgi.

Natomiast na podstawie art. 24 ustawy z 9 kwietnia 1938 r. o ulgach inwestycyjnych, nowowznoszone budowle oraz części dobudowane¹²² (od 1 stycznia 1939 r.) były zwolnione m. in. od podatku od nieruchomości, na okres 10 lat, od dnia chociażby tylko częściowego ich użytkowania, jeżeli budowa lub dobudowa zostanie wykończona do roku 1942. Dla nowowznoszonych budowli oraz części dobudowanych, zawierających lokale mieszkalne nie większe niż trzyizbowe, ów okres zwolnienia wynosił do lat 15.

W listopadzie 1936 r. Ministerstwo Skarbu skierowało do wszystkich izb i urzędów skarbowych okólnik¹²³, informujący o nieprawidłowościach w wymiarze podatku od nieruchomości od gruntów w gminach miejskich. Delegaci Ministerstwa Skarbu stwierdzili bowiem (podczas lustracji przeprowadzanych w urzędach skarbowych) „liczne” przypadki obciążania w miastach podatkiem od nieruchomości działek (parceli) gruntów, użytkowanych stale jako pola uprawne, łąki, pastwiska, sady i ogrody, jak również znajdujących się pod lasami i wodami, a należących do jednego właściciela, które gdyby tworzyły zwartą całość byłyby zwolnione od podatku od nieruchomości, jako posiadające ogólną powierzchnię ponad 5 000 metrów kwadratowych. Co więcej, działki te zostały obciążone (niezależnie od podatku od nieruchomości) również podatkiem gruntowym, co sprzeciwiało się założeniom dekretu o podatku od nieruchomości, zakładającym m.in. „ściśle rozgraniczenie” owych podatków. Wyjaśniając istotę popełnionych błędów Ministerstwo Skarbu umorzyło jednocześnie należności z tytułu podatku od nieruchomości za 1936 r. od tych działek.

Przypomnijmy, że dekret z 13 kwietnia 1945 r. o reformie samorządowego systemu podatkowego przekazał – na rok 1945 – związkowi samorządu terytorialnego wymiar, pobór, ściąganie i wpływy m.in. z podatku od nieruchomości. W związku z tym zawiesił – na czas do

¹²² Ustawa o ulgach inwestycyjnych nie posługiwała się już pojęciami części budowli „nadbudowanych” i „przybudowanych”, używając terminu „części dobudowane”.

¹²³ Okólnik Ministerstwa Skarbu z 6 listopada 1936 r. w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości od gruntów; Dz.Urz. MS Nr 30, poz. 919.

31 grudnia 1945 r. – moc obowiązującą art. 9 dekretu z 1936 r., przyznającego związkom samorządowym prawo pobierania dodatku do podatku od nieruchomości, w wysokości do 7% podstawy wymiaru. Dalsze zmiany polegały na tym, że:

1/ przy ustalaniu wartości obiegowej budynków fabrycznych należało (inaczej niż przed wojną) doliczyć wartość maszyn i urządzeń technicznych, stanowiących przynależność budynków (według cen z dnia 31 sierpnia 1939 r.).

2/ podniesiono wysokość stawek podatkowych. Od podstawy wymiaru nie przekraczającej 1 000 zł podatek wynosił 20%, a od wyższej – 30% (przedtem odpowiednio: 8% i 12%). Nadto, gminne (miejskie) rady narodowe mogły podwyższyć owe stawki na cele budowy i odbudowy szkół, najwyżej o 4% (przy podstawie wymiaru nie przekraczającej 1 000 zł), bądź o 6% (przy podstawie wymiaru wyższej niż 1 000 zł). Odnośne uchwały wymagały zatwierdzenia przez prezydium rady narodowej bezpośrednio wyższego stopnia oraz prezydium wojewódzkiej rady narodowej.

3/ wpływy osiągnięte z podatku od nieruchomości na obszarze gmin wiejskich i miast niewydzielonych przypadają na rzecz: gmin (80%), powiatowych związków samorządowych (10%) oraz wojewódzkich związków samorządowych (10%). Z kolei wpływy z podatku od nieruchomości położonych w miastach wydzielonych przypadają na rzecz gmin (90%) oraz wojewódzkich związków samorządowych (10%).

4/ zawieszono do 31 grudnia 1945 r. przywołany wyżej art. 24 ustawy z 9 kwietnia 1938 r. o ulgach inwestycyjnych, przewidujący zwolnienia od podatku od nieruchomości dla budowli nowowzniesionych oraz części dobudowanych.

Dekret z 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych podtrzymując (z niewielkimi zmianami) dotychczasową konstrukcję podatku od nieruchomości zaliczył go definitywnie do przychodów związków samorządu terytorialnego.

IV. W ewolucji systemu podatków państwowych w pierwszych latach Polski Ludowej można wyodrębnić trzy okresy.

Pierwszy, do końca 1945 r. charakteryzuje wykorzystanie ustawodawstwa przedwojennego (doraźne zmiany miały niemal wyłącznie

charakter fiskalny) i jednolita dla wszystkich podmiotów gospodarczych wysokość obciążenia¹²⁴.

Drugi okres obejmuje lata 1946–1947. W miejsce uchylonych przedwojennych ustaw podatkowych przyjęto nowe, które nawiązując do rozwiązań przedwojennych, zarysowują jednak już wielosektorowość gospodarki. Widoczne są bowiem pierwsze objawy odrębnych zasad opodatkowania gospodarki uspołecznionej i prywatnej. Wysokość obciążenia sektora prywatnego kształtowała się na poziomie „nie odbiegającym od przeciętnego”¹²⁵, a różnice w potraktowaniu podatników słabszych i silniejszych gospodarczo, opierały się wyłącznie na ich fiskalnej zdolności płatniczej. Jak pisze J. Lubowicki, „System ten ani w całości nie utrudniał istnienia sektora prywatnego, ani w poszczególnych przepisach nie traktował podatników różnie, zależnie od ich przynależności do różnych grup tego samego odcinka”¹²⁶.

Od 1948 r. zaczyna się trzeci kres. W ustawodawstwie podatkowym pojawiają się w coraz większym stopniu, obce dotychczasowej kulturze prawnej, rozwiązania wzorowane na systemie podatkowym radzieckim, polegające m.in. na zerwaniu z zasadami równości podatników wobec prawa i powszechności opodatkowania, oraz na różnicowaniu statusu podatkowego podmiotów zobowiązanych przede wszystkim w zależności od ich przynależności do określonego sektora własności, a nawet branży¹²⁷. Przyjęty wtedy i rozwijany w następnych latach system podatkowy eksponował już silnie podwójną rolę podatków: fiskalną i społeczną. Zakładał wykorzystanie podatków jako instrumentu ograniczania i likwidowania działalności gospodarczej sektora nieuspołecznionego, na rzecz kolektywnych form gospodarowania, bez

¹²⁴ W okresie od 1 sierpnia 1944 r. do 31 marca 1945 r. udział gospodarki nieuspołecznionej we wpływach z podatków obrotowego i dochodowego, wyniósł 75%. Zob. *Rocznik Statystyczny Finansów 1945-1967*, Warszawa 1968, s. 43.

¹²⁵ J. LUBOWICKI, *Polityka podatkowa...*, s. 17.

¹²⁶ Tamże.

¹²⁷ Zob. A. GOMUŁOWICZ, J. MAŁECKI, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 261-262.

względu na następstwa dla gospodarki kraju¹²⁸. Oznaczało to całkowite zerwanie z rozwiązaniami systemu podatkowego Polski międzywojennej, służącego realizacji zupełnie innych założeń gospodarczych i funkcjonującego w warunkach sądowej kontroli decyzji administracji skarbowej.

THE SYSTEM OF DIRECT TAXES OF INTERWAR POLAND IN THE FIRST YEARS OF THE PEOPLE'S REPUBLIC OF POLAND

Summary

The process of building the system of direct taxes of the People's Republic of Poland was initiated in 1946. The tax legislation from before September 1939 which had been used until then was abolished. The urgency and scale of expenses which the Polish Committee of the National Liberation had to finance resulted in a decision in 1944 to temporarily use the prewar tax system despite the fundamental change of the political system of the state.

Already in 1944 the prewar system of direct taxes was simplified by abolishing some taxes of smaller fiscal significance.

The prewar acts of law on the turnover tax and income tax, after changes which deepened their fiscal nature, lost their binding force as of 1st January 1946. Moreover, the decree of 18th August 1945 on the employment tax replaced on 1st September 1945 the so far binding regulations of section II "Taxation of income from service emoluments, pensions and remunerations from hired work" of the act of 16th July 1920 on the national income tax. The system of national direct taxes supplemented the decree of 13th April 1945 on the emergency tax on war enrichment.

¹²⁸ Przykładowo, w 1945 r. w sektorze nieuspołecznionym było 283,5 tys. podatników podatków obrotowego i dochodowego, w 1947 – 360,2 tys., w 1950 – 211,9 tys. a w 1953 – 132,4 tys. Od 1957 r. wysokość obciążenia i praktyka wymiarowa realizowały już politykę podatkową wspierającą produkcję rolną niezależnie od wielkości gospodarstw oraz wytwórczość i usługi rzemieślnicze. Zob. J. LUBOWICKI, *Polityka podatkowa...*, s. 23, 34-41. Zob. też R. MASTALSKI, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 5-7.

As regards the decree of 13th April 1945 on the reform of the self-government tax system, it handed over to the associations of the territorial self-government the scale, collection, execution and income from the state land tax, property tax and tax on premises, while subjecting them to certain changes at the same time (the land tax underwent the deepest reform). This temporary solution was consolidated by the decree of 20th March 1946 on the municipal taxes which definitively included it in the income of the associations of the territorial self-government.