

# Monika Kępa

---

## Ewolucja opodatkowania obrotu niezawodowego w Polsce w latach 1918–1947

---

Studia Iuridica Lublinensia 14, 23-41

---

2010

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](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MONIKA KĘPA

# Ewolucja opodatkowania obrotu niezawodowego w Polsce w latach 1918–1947

*The evolution of non-labour turnover taxation in Poland from 1918 to 1947*

## I

Charakter i znaczenie przemian, jakie zaszły w analizowanym okresie zarówno w praktyce obrotu gospodarczego, jak i pozagospodarczego oraz w regulacjach prawnych polskiego ustawodawstwa do niego się odnoszących, zdecydowały o dużej różnorodności prezentowanych regulacji. W okresie międzywojennym gospodarka była oparta w zasadzie na regułach wolnorynkowych i ustroju wolności gospodarczej, pomimo iż przynajmniej w początkowym okresie wyraźne były związki gospodarcze terenów wchodzących w skład Rzeczypospolitej z poszczególnymi państwami zaborczymi oraz wpływ częściowo obowiązujących ustawodawstw tych państw. W istotny sposób determinowało to zarówno założenia, jak i szczegółowe rozwiązania dotyczące opodatkowania czynności odpłatnego obrotu niezawodowego.

We wprowadzeniu do rozważań historycznych zauważyć należy, iż obciążenia poprzedzające obecnie obowiązujący podatek od czynności cywilnoprawnych<sup>1</sup> częstokroć były mylnie nazywane opłatą.<sup>2</sup> W doktrynie prawa finansowego nie budzi sporów to, że te dwie należności publicznoprawne są do siebie zbliżone pod wieloma względami, jednakże istotną właściwością różniącą te świadczenia jest element odpłatności.<sup>3</sup> Cechą charakterystyczną wyróżniającą podatek

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2007 r., nr 68, poz. 450 z późn. zm.), powoływana dalej jako ustawa z 2000 r. lub ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych.

<sup>2</sup> Rozróżnienie tych dwóch kategorii świadczeń nastąpiło w XIX wieku, por. L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Oplaty*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. III: *Instytucje budżetowe*, Wrocław 1985, s. 466.

<sup>3</sup> Na temat podobieństw i różnic podatku i opłaty patrz: L. Adam, M. Mazurkiewicz, *op. cit.*, s. 471 i n.; A. Rosenkranz, *Ustawa o opłatach stempłowych wraz z przepisami wykonawczymi, teksty i ko-*

od innych świadczeń publicznoprawnych jest jego nieodpłatność. Opłata zaś zawiera w sobie element odpłatności – świadczenia wzajemnego ze strony podmiotu prawa publicznego, na rzecz którego jest uiszczana. Kwestią wtórną, bez znaczenia dla wskazanego rozróżnienia, jest w tym przypadku wartość wzajemnego świadczenia otrzymywanego w zamian za opłatę, która wyraża się w stopniu ekwiwalentności świadczeń.<sup>4</sup> Większość przedstawicieli doktryny prawa zarówno w odniesieniu do regulacji z okresu międzywojennego, jak i późniejszych wskazywała, że świadczenie zwane opłatą, odnoszące się do obciążania czynności cywilnoprawnych, to w istocie podatek, ze wszystkimi wynikającymi z tego konsekwencjami. Dlatego też pewna grupa przedstawicieli nauki prawa na gruncie obowiązujących poprzednio regulacji wprowadzała pozaustawową nazwę świadczenia, które błędnie nosiło nazwę opłaty, a w swej istocie stanowiło podatek z tytułu dokonania określonych czynności cywilnoprawnych – podatkowa część opłaty skarbowej.<sup>5</sup>

Różnorodna była ranga aktów prawnych, w których zawarte były regulacje dotyczące instrumentów, za pomocą których obciążano należnościami publicznoprawnymi odpłatne, a zarazem dokonane w toku obrotu niezawodowego czynności prawne. Jak już wskazano, niekiedy świadczenie związane z dokonywaniem przez różne podmioty czynności cywilnoprawnych było nazywane błędnie opłatą, a w przypadku innych regulacji – trafnie podatkiem.<sup>6</sup>

Znamienna jest zmienność koncepcji co do ewentualnego łączenia w jednym akcie prawnym unormowań odnoszących się do podatku w ujęciu doktrynalnym, związanych z dokonywaniem różnorodnych odpłatnych czynności prawnych w obrocie niezawodowym, z innymi świadczeniami publicznoprawnymi, mającymi zarówno charakter podatku, jak i opłaty. Stosowano modele, w których w jednym akcie prawnym ujmowano podatki dotyczące obciążenia czynności dokonywanych odpłatnie oraz nieodpłatnie – pod tytułem darmowych. Dominował jednak stan, w którym opodatkowanie nieodpłatnych czyn-

---

mentarz, Warszawa 1935, s. XIII oraz J. Jaśkiewicz, *Elementy podatkowe opłat publicznych w Polsce*, [w:] *Studia podatkowe i budżetowe*, Z. Jaśkiewicz (red.), Toruń 1964, s. 6 i n.

<sup>4</sup> Por. m.in. A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Poznań 1923, s. 119 na temat braku odpłatności szczegółowej za podatek oraz szerzej L. Adam, M. Mazurkiewicz, *op. cit.*, s. 465 i n.; J. Gliniecka, *Funkcje opłat w polskim systemie budżetowym*, „Studia Prawnicze” 1987, nr 2, s. 183–187; J. Małecki, *Prawnofinansowe instrumenty ochrony i kształtowania środowiska*, Poznań 1982, s. 18 i n. Idem, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 609.

<sup>5</sup> Tak W. Wójtowicz, *Podatki – część szczegółowa*, Warszawa 1999, s. 125 i n.; J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977, s. 160; S. Głabiński, *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1894, s. 241–242 i s. 403–404; E. Taylor, *Polityka skarbowa i system podatkowy RP*, Poznań 1929, s. 325; A. Hanusz, *Podatki i opłaty samorządowe*, Lublin 1992, s. 83. Podobny pogląd wywieść można pośrednio także z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 marca 1994 r. (sygn. akt III SA/B 9/93, „Monitor Podatkowy” 1994, nr 8, s. 245) oraz z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 października 1995 r. (sygn. akt SA/Gd 2247/94, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1997, nr 3, poz. 103).

<sup>6</sup> Na ten temat por. J. Gliniecka, *op. cit.*, s. 190.

ności cywilnoprawnych znajdowało się w odrębnej regulacji. Niestety, częste były uregulowania w jednej ustawie opodatkowania czynności cywilnoprawnych z ogólną opłatą administracyjną. Generalnie koncepcję łączenia w jednym akcie prawnych regulacji normujących odmienne instrumenty prawne należy ocenić krytycznie. Powodowało to szereg niejasności tak w zakresie nauki prawa finansowego – chociażby błędne oznaczenie danego świadczenia – jak i w praktyce jego stosowania. Biorąc pod uwagę ten drugi aspekt, wskazać należy, iż pojawiały się wątpliwości co do charakteru poszczególnych czynności, a co za tym idzie, przynależności do odpowiedniego świadczenia oraz zakresu stosowania poszczególnych odmiennych regulacji do konkretnych instytucji.

Zasadne jest całkowite pominięcie wśród rozważań ewolucji obciążenia świadczeniami publicznoprawnymi czynności obrotu niezawodowego zagadnień dotyczących sposobu ich opodatkowania na ziemiach polskich w okresie II wojny światowej i okupacji niemieckiej. Przemawiają za tym następujące argumenty. Po pierwsze, występujące w tym zakresie cząstkowe regulacje można traktować jako prawo obce, ustanowione przez podmioty niemające do tego legitymacji. Po drugie, regulacje te nie oddziaływały na sposób kształtowania badanych instytucji w kolejnych latach.

## II

Charakter i zakres regulacji prawnych w przedmiocie opodatkowania dokonywania czynności prawnych odpłatnych i wynikających z obrotu niezawodowego w okresie międzywojennym, a właściwe aż do 1947 r., przeszedł swoistą trzyetapową ewolucję. Pierwszy okres obejmował stosowanie wyłącznie regulacji państw zaborczych, a więc różnych na poszczególnych terenach Rzeczypospolitej. Trwał on stosunkowo krótko – od odzyskania niepodległości do momentu wprowadzenia pierwszych cząstkowych regulacji na badanym odcinku, co miało miejsce w ograniczonym zakresie już w 1920 r. Następnie funkcjonowała swoista koegzystencja – zachowano jeszcze moc regulacji obcych, zastanych niejako na ziemiach wchodzących wówczas w skład odrodzonego państwa, z jednoczesnym wprowadzeniem zmian bądź regulacji nowych. Wynikało to częściowo z potrzeby dostosowania do aktualnych wymagań praktyki obrotu, a częściowo z próby połączenia unormowań prawnych w jedną przynajmniej niesprzeczną całość. Jednakże wprowadzanie regulacji o różnym terytorialnym zakresie obowiązywania doprowadziło do powstania większej liczby obszarów prawnych z odmiennym unormowaniem rozważanych konstrukcji prawnych.

Wreszcie okres trzeci trwał od 1927 r., kiedy to weszła w życie ustawa z 1926 r. o opłatach stemplowych<sup>7</sup>, która uchylila w zasadzie wszystkie stosowa-

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 1 lipca 1926 r. o opłatach stemplowych (Dz.U. RP nr 98, poz. 570 z późn. zm.) powoływana dalej jako ustawa z 1926 r. lub ustawa o opłatach stemplowych.

ne dotychczas regulacje w badanym zakresie, aż do 1947 r., tj. wejścia w życie dekretu z 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych.<sup>8</sup> W okresie obowiązywania tej ustawy zachodziły w jej kształcie zmiany. Nie powodowały one jednak istotnej transpozycji regulacji, takiej, która uzasadniałaby wyodrębnienie oddzielnego stadium w ewolucji opodatkowania obrotu niezawodowego.

### III

Po odzyskaniu przez Polskę w 1918 r. niepodległości na jej terenie w zakresie regulacji różnych działów prawa, tworzących z założenia całościowy i spójny system, istniała swoista mieszanka regulacji prawnych.<sup>9</sup> Było to wynikiem stosowania przez dziesięciolecia przez każde z państw zaborczych własnego porządku prawnego na ziemiach, które następnie weszły w skład odradzającej się Rzeczypospolitej. Zastana różnorodność w zakresie ustawodawstw skarbowych stawiała istotny problem potrzeby unifikacji. Zupełnie odmienne systemy prawne nie mogły funkcjonować na ziemiach jednego, kształtującego się organizmu państwowego przez dłuższy czas bez zagrożeń dla życia gospodarczego, ale i politycznego.<sup>10</sup> Doprowadziło to do konieczności przynajmniej przejściowego współistnienia różnych tak pod względem formalnym – z uwagi chociażby na różną rangę i czas wprowadzenia aktów – jak i merytorycznym unormowań. Dotyczyło to także regulacji prawnych w zakresie nakładania danin publicznoprawnych, w tym związanych z opodatkowaniem odpłatnych czynności prawnych. Sytuacja taka stanowiła niebagatelne niebezpieczeństwo. Godziła bowiem w istotną dla odbudowującego się państwa jedność, w tym przypadku przede wszystkim prawną i gospodarczą. Istotnym instrumentem faktycznego zjednoczenia poszczególnych wchodzących w skład Rzeczypospolitej ziem było stworzenie m.in. jednolitego systemu prawnego.<sup>11</sup> Ujmując zagadnienie skrótowo, w odniesieniu do kwestii stanowiących przedmiot niniejszej pracy wskazać można następujące główne obszary prawne.

Na ziemiach wschodnich i centralnych, objętych zaborem rosyjskim oraz w Królestwie Polskim obowiązywał rosyjski zbiór ustaw o opłatach<sup>12</sup>, a także

<sup>8</sup> Dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia prawa majątkowych (tj. Dz. U. z 1951 r. nr 9, poz. 74 z późn. zm.), powoływany dalej jako dekret o podatku od nabycia praw majątkowych lub dekret z 1947 r.

<sup>9</sup> Na temat charakteru tych regulacji szerzej S. Głąbiński, *op. cit.*, s. 407 i n. oraz E. Strasburger, *Ustrój skarbowy RP*, Warszawa 1922, s. 22–25, 33–35 i 45–47 oraz L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 99.

<sup>10</sup> Tak E. Taylor, *op. cit.*, s. 8.

<sup>11</sup> Por. szerzej na ten temat K. Grzybowski, *Rola prawa w likwidacji podziałów zaborczych oraz w integracji państwa polskiego*, „Państwo i Prawo” 1969, nr 1, s. 5 i n.

<sup>12</sup> Rosyjski zbiór ustaw o opłatach (tom V, Zb. Praw ces. ros., wyd. z 1903 r.).

częściowo postanowienia: rosyjskiego prawa cywilnego<sup>13</sup> oraz rosyjskiej ustawy postępowania sądowego cywilnego<sup>14</sup> w takim zakresie, w jakim dotyczyły one opłat stemplowych.

Ziemie zachodnie, objęte zaborem pruskim, cechowały się względną nowoczesnością w zakresie regulacji badanych zagadnień i dostosowaniem do zmieniających się realiów. Ziemie te znajdowały się pod rządami pruskiej ustawy o podatku stemplowym<sup>15</sup>, pruskiej ustawy o kosztach sądowych<sup>16</sup> oraz niemieckiej ustawy o kosztach sądowych<sup>17</sup> w zakresie postanowień dotyczących podatku stemplowego, a także niemieckiej ustawy stemplowej.<sup>18</sup>

Na ziemiach południowych, objętych zaborem austriackim obowiązywały następujące akty prawne: austriacka ustawa o stemplach i taksach<sup>19</sup>, austriacka ustawa należytościowa<sup>20</sup> oraz część austriackiej ustawy notarialnej.<sup>21</sup>

Wskazane systemy prawne państw zaborczych zostały z założenia tymczasowo utrzymane w mocy i obowiązywały w zasadzie w dotychczasowym zakresie w Polsce po odzyskaniu przez nią niepodległości. Wynikało to, jak się wydaje, z kilku przyczyn. Jedną z nich była bez wątpienia potrzeba zachowania porządku prawnego, co było szczególnie ważne w dobie odbudowy słabego jeszcze państwa oraz istniejących zagrożeń zewnętrznych. Ponadto istniała konieczność powstania i ukonstytuowania się organów zdolnych, władnych i posiadających kompetencje prawne oraz legitymację społeczną do stanowienia regulacji prawnych obowiązujących w odrodzonym państwie polskim. Pamiętać przy tym należy, iż istniała konieczność przygotowania, uchwalenia i wprowadzenia w życie nie pojedynczych aktów prawnych, czy nawet poszczególnych działów, lecz potrzeba ta dotyczyła w istocie całokształtu regulacji prawnych, które musiały być stworzone od nowa. Było to tym trudniejsze, że odrębne systemy prawne oparte na zróżnicowanych założeniach i odmiennej głębszej myśli prawnej funkcjonowały w Polsce, kształtując przyzwyczajania prawne i postawy obywateli polskich przez ponad sto lat. Ogrom pracy, który czekał legislatorów i ko-

<sup>13</sup> Art. 1683 i 1684 rosyjskiego prawa cywilnego (tom X, część I Zb. Praw ces. ros., wyd. z 1914 r.).

<sup>14</sup> Art. 462, 1162, 1394<sup>1</sup> oraz uwagi do art. 1439 rosyjskiej ustawy dotyczącej postępowania sądowego cywilnego (wyd. z 1914 r.) oraz postanowienia art. 1170, 1176 i 1573 tejże ustawy, które dotyczyły opłat.

<sup>15</sup> Pruska ustawa o podatku stemplowym w brzmieniu obwieszczenia z dnia 30 czerwca 1909 r. (Zb. Pr., s. 535).

<sup>16</sup> Pruska ustawa o kosztach sądowych (Zb. Pr. z 1910 r., s. 183).

<sup>17</sup> Niemiecka ustawa o kosztach sądowych (Dz. P. Rz. Niem. z 1878 r., s. 141; z 1881 r., s. 178; z 1898 r., s. 659; z 1909 r., s. 475; z 1916 r., s. 1263).

<sup>18</sup> Niemiecka ustawa stemplowa w brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 26 lipca 1918 r. (Dz. Pr., s. 799).

<sup>19</sup> Austriacka ustawa o stemplach i taksach z dnia 27 stycznia 1840 r. (Zb. Ust. Sąd. nr 404).

<sup>20</sup> Austriacka ustawa należytościowa z dnia 9 lutego 1850 r. (Dz. P. P. nr 50).

<sup>21</sup> Ustępowi ostatni § 149 austriackiej ustawy notarialnej z dnia 25 lipca 1871 r. (Dz. P. P. nr 75).

dyfikatorów, wymagał czasu, stąd przejściowe rozwiązanie polegające na utrzymaniu mocy dotychczasowych regulacji państw zaborczych wydawało się trafne. Wobec jednak charakteru tych regulacji niezbędne było przyjęcie, iż obowiązują one nie jako prawa obce, lecz jako dzielnicowe prawa polskie. Takie włączenie do polskiego, tworzącego się systemu prawnego regulacji „odziedziczonych” po państwach zaborczych pociągnęło za sobą skutek w postaci innego nastawienia społecznego. Ponadto praktyka prawna doprowadziła do uznania za nieobowiązujące normy praw zaborczych skierowanych przeciwko narodowi polskiemu, wywodząc to z samego faktu istnienia państwa polskiego.<sup>22</sup> Wreszcie nie bez znaczenia było stworzenie takiego spójnego i wydajnego fiskalnie systemu, który wypełniłby najważniejszą funkcję obciążania podatkami – dostarczenie dla nakładającego je podmiotu prawa publicznego dochodów umożliwiających realizację jego zadań.

Tymczasowe utrzymanie w mocy regulacji zaborczych w formie praw dzielnicowych było rozwiązaniem z założenia przejściowym i możliwie krótkotrwałym. Ich długotrwałe utrzymanie było nie do przyjęcia z uwagi na wspomniane już nastawienie społeczne oraz dążenie do stworzenia jednolitego i niezależnego państwa, którego obywatele podlegają we wzajemnych stosunkach oraz w odniesieniu do obowiązków wobec państwa jednakowym regułom prawa.<sup>23</sup> W 1919 r. powołana została na mocy ustawy Komisja Kodyfikacyjna Rzeczypospolitej Polskiej. Do jej zadań należało przygotowanie projektów jednolitego ustawodawstwa dla wszystkich ziem wchodzących w skład państwa, w dziedzinie prawa cywilnego i karnego oraz przygotowanie innych projektów ustawodawczych. Komisja Kodyfikacyjna miała je wypracować bądź na skutek uchwały Sejmu, bądź w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości.<sup>24</sup> Ostatecznie

<sup>22</sup> Wyraźne uchylene przepisów skierowanych przeciw narodowi polskiemu miało miejsce, w początkowym okresie, jedynie na terenie byłego zaboru pruskiego – art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1919 r. (Dz. Praw. poz. 385). Praktyka i orzecznictwo sądów zasadę tę rozciągnęły na całe terytorium Rzeczypospolitej. Por. np. wyrok Naczelnego Trybunału Administracyjnego z dnia 10 października 1924 r. (Zb. W. nr 456/1924), orzeczenie Naczelnego Trybunału Administracyjnego z dnia 23 października 1925 r. („Gazeta Sądowa Warszawska” 1926, nr 26). Następnie wydano powszechnie obowiązującą ustawę z dnia 13 marca 1931 r. o wygaśnięciu mocy prawnej przepisów wyjątkowych, związanych z pochodzeniem, narodowością, językiem, rasą lub religią obywateli Rzeczypospolitej (Dz.U. RP nr 31, poz. 214), ostatecznie porządkującą te kwestie.

<sup>23</sup> Tak Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2005, s. 21.

<sup>24</sup> Art. 1 ustawy z dnia 3 czerwca 1919 r. o Komisji Kodyfikacyjnej (Dz. U. RP nr 44, poz. 315). W skład Komisji Kodyfikacyjnej wchodziłi zarówno teoretycy, jak i praktycy reprezentujący poszczególne dziedziny prawa. Przygotowane przez Komisję projekty ustaw do Sejmu wnosil Minister Sprawiedliwości, było to jednak ciało niezależne i nie podlegało temu ministrowi w zakresie swoich merytorycznych prac, mógł on jednak brać udział w pracach Komisji osobiście lub przez swojego delegata. Sformalizowany tryb prac Komisji określał regulamin, który podlegał pewnym zmianom zmierzającym generalnie do uproszczenia i skrócenia procedury przygotowywania projektów; por. regulamin Komisji Kodyfikacyjnej uchwalony w dniu 19 grudnia 1932 r., obowiązujący od dnia 1 stycznia 1933 r.

kodyfikacja poszczególnych działów prawa ze względu na długotrwałość jej wprowadzania została poprzedzona unifikacją i jak wiadomo nie we wszystkich działach (pomimo dużego zaawansowania prac) została do 1939 r. zakończona.

#### IV

Przy wskazanym założeniu przejściowości stosowania porządków prawnych „odziedziczonych” po państwach zaborczych i jednoczesnej niemożności natychmiastowego stworzenia całościowej regulacji dotyczącej należności publicznonprawnych, rozpoczął się drugi okres obowiązywania unormowań odnoszących się do opodatkowania odpłatnych, niezawodowych czynności prawnych. Cechował się on równoległym obowiązywaniem aktów przejętych z państw zaborczych oraz wprowadzanych, jeszcze fragmentarycznych unormowań polskich.

Pilna potrzeba wykreowania jednolitego ustawodawstwa w zakresie podatków, a przez to stworzenia własnego całościowego systemu, związana była z prawidłowym wypełnianiem przez podatki ich podstawowej funkcji polegającej na dostarczeniu państwu środków niezbędnych do jego funkcjonowania i należytego wypełniania nałożonych na nie zadań.<sup>25</sup> Jak już wskazano, okres ten charakteryzował się wprowadzaniem częściowych uregulowań w zakresie poszczególnych czynności podlegających takim obciążeniom. Odnosiło się to przykładowo do świadczeń z tytułu skrzynek depozytowych, weksli. Jednocześnie tworzono regulacje dotyczące nie tyle poszczególnych czynności, ile mające walor bardziej ogólny i odnoszące się do podlegających tym należnościom działań. Wiązało się to chociażby ze sposobem ustalania wartości przedmiotu czynności celem wymiaru opłat stemplowych czy skutków prawnych zatajenia części ceny w umowach sprzedaży lub zamiany.

Pierwsze częściowe unormowania, jeszcze przy zachowaniu zasadniczego zrębu prawodawstw państw zaborczych, zostały uchwalone już w 1920 r. Świadczy to o pilnej potrzebie wprowadzenia regulacji oraz jej znaczeniu dla praktyki badanych zagadnień. Ustawa z 1920 r. dotyczyła podatku od skrzynek depozytowych (*safes*).<sup>26</sup> Następnie kolejno wprowadzano: ustawę o opłatach stemplowych od kart do gry<sup>27</sup>, ustawę o opłatach stemplowych od ubezpieczeń<sup>28</sup>, ustawę o opłatach stemplowych od sprzedaży przedmiotów zbytku<sup>29</sup>, ustawę

<sup>25</sup> Por. szerzej J. Małecki, [w:] *Podatki i prawo...*, s. 244.

<sup>26</sup> Ustawa z dnia 8 czerwca 1920 r. o podatku od skrzynek depozytowych (*safes*), (Dz. U. RP nr 50, poz. 305).

<sup>27</sup> Ustawa z dnia 6 lipca 1920 r. o opłatach stemplowych od kart do gry (Dz. U. RP nr 101, poz. 606).

<sup>28</sup> Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o opłatach stemplowych od ubezpieczeń (Dz. U. RP nr 75, poz. 509).

<sup>29</sup> Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o opłatach stemplowych od sprzedaży przedmiotów zbytku (Dz. U. RP nr 79, poz. 528).



o podatku giełdowym<sup>30</sup>, ustawę o opłatach stemplowych od weksli<sup>31</sup> oraz ustawę o opłatach stemplowych od rachunków i poświadczeń odbioru sum pieniężnych lub innych przedmiotów wartościowych.<sup>32</sup> Wskazane ustawy normowały fragmentarycznie poszczególne instytucje objęte podatkiem z tytułu dokonania odpłatnych czynności prawnych. Trudno wskazać na elementy wspólne tak w merytorycznym zakresie regulacji, jak i układzie formalnym wskazanych ustaw. Powyższe podatki można zaliczyć do szeroko pojmowanych podatków od obrotu, czyli podatków nakładanych na odpłatny obrót towarami, pieniędzmi lub nieruchomościami oraz usług osobistych i rzeczowych.<sup>33</sup>

Ustawy wprowadzane w latach następnych miały charakter bardziej ogólny i dotyczyły instytucji mających szersze zastosowanie, była to np. ustawa o podwyższaniu i zrównaniu stawek przy niektórych opłatach stemplowych (należnościach).<sup>34</sup> Charakterystyczne i warte podkreślenia jest to, że w celu ujednoczenia i uproszczenia przepisów ustawowych o opłatach stemplowych w ustawie tej zostało zawarte upoważnienie dla Ministra Skarbu do rozciągnięcia mających moc prawną przepisów ustawowych z tej dziedziny, obowiązujących w poszczególnych dzielnicach Rzeczypospolitej Polskiej, na inne dzielnice. Upoważnienie dotyczyło także uchylania przepisów ustawowych obowiązujących w poszczególnych dzielnicach, ewentualnie zastąpienia ich przepisami stosowanymi w innej dzielnicy.<sup>35</sup> Tak daleko idące uprawnienia ministra, w zakresie przepisów ustawowych, wskazywały na stopień skomplikowania omawianych unormowań i dążenie do ich uproszczenia.

Następnie uchwalono ustawę dotyczącą ustalenia wartości celem wymiaru opłat stemplowych.<sup>36</sup> Wskazywała ona, iż za podstawę wymiaru opłaty stemplowej od umów sprzedaży przyjmuje się w zasadzie cenę wskazaną w umowie. W razie ustalenia, że kwota podana w umowie była niższa od rzeczywistej wartości, odpowiadającej przedmiotowi sprzedaży w danym miejscu i czasie, władza skarbowa miała obowiązek przyjąć za podstawę obliczenia opłaty skarbowej wartość rzeczywistą. Istotne, iż niektóre przepisy zawarte w tej ustawie stosowane były odpowiednio do umów innego rodzaju niż umowa sprzedaży,

<sup>30</sup> Ustawa z dnia 2 lipca 1921 r. o podatku giełdowym (Dz. U. RP nr 73, poz. 500).

<sup>31</sup> Ustawa z dnia 26 października 1921 o opłatach stemplowych od weksli (Dz. U. RP z 1922 r., nr 38, poz. 313).

<sup>32</sup> Ustawa z dnia 28 października 1921 r. o opłatach stemplowych od rachunków i poświadczeń odbioru sum pieniężnych lub innych przedmiotów wartościowych (Dz. U. RP nr 92, poz. 676). Na temat powyższych ustaw szerszej pisał E. Strasburger, *op. cit.*, s. 149–150, 153–155, 159–161.

<sup>33</sup> S. Głabiński, *Nauka skarbowości*, Warszawa–Lwów 1925, s. 376.

<sup>34</sup> Ustawa z dnia 7 kwietnia 1922 r. w przedmiocie podwyższenia i zrównania stawek przy niektórych opłatach stemplowych (należnościach), (Dz. U. RP nr 38, poz. 315).

<sup>35</sup> Art. 6 ustawy dotyczący podwyższenia i zrównania stawek przy niektórych opłatach stemplowych (należnościowych).

<sup>36</sup> Ustawa z dnia 26 września 1922 r. w przedmiocie ustalenia wartości celem wymiaru opłat stemplowych (Dz. U. RP nr 89, poz. 807).

jeżeli według przepisów za podstawę ich wymiaru przyjmowano wartość rzeczy, a w dokumencie zawierającym umowę bądź wcale nie podano wartości, bądź istniały podstawy do przyjęcia, że wartość podana była niższa od wartości rzeczywistej.<sup>37</sup> Był to kolejny przejaw wprowadzenia regulacji o szerszym zakresie stosowania, nieograniczającym się do określonych czynności. Ustawa w przedmiocie skutków prawnych zatajenia części ceny w umowach o sprzedaż lub zamianę<sup>38</sup> pozostawała w związku z ustawą przedstawioną powyżej. Określała, że umowy pisemne lub ustne, w których strony ustaliły cenę sprzedaży w kwocie wyższej od podanej w ujawnionym dokumencie oraz wszelkie umowy pozorne, mające na celu ukrycie rzeczywistej ceny kupna lub innych świadczeń, są nieważne. Nieważność umowy nie miała przy tym wpływu na obowiązek stron uiszczenia opłaty stemplowej od zatajonej części ceny sprzedaży. Skarbowi Państwa przyznano możliwość wytoczenia powództwa o przyznanie mu całej różnicy między ceną sprzedaży, rzeczywiście umówioną, a podaną w dokumencie.<sup>39</sup> Ustawa o pobieraniu od zaległości w należnościach stemplowych kar za zwłokę i odsetek za odroczenie<sup>40</sup> regulowała kwestie związane właśnie z karami, odsetkami oraz kosztami postępowania egzekucyjnego. Wreszcie ostatnią regulacją wycinkową w zakresie opłat stemplowych była ustawa dotycząca opłat, które miały uiszczać spółdzielnie.<sup>41</sup> Spółdzielnie miały obowiązek płacić corocznie opłatę stemplową od kwot wpłat na udziały. Dotyczyło to także kwot przypadających członkowi spółdzielni z tytułu podziału zysków zaliczonych na poczet jego niepełnych, nieuiszczonych w całości udziałów.<sup>42</sup>

Z powyższego skrótowego przedstawienia regulacji prawnych wynika, że z czasem liczba i zakres wprowadzanych w państwie polskim unormowań rodzimych zaczęła nabierać znaczenia. Wprowadzanie regulacji częściowych w zakresie opodatkowania poszczególnych rodzajów odpłatnych czynności prawnych, z różnym terytorialnym zakresem obowiązywania, bardzo skomplikowało system prawny oraz praktykę ich stosowania. Pomijając uwagi szczegółowe, wskazać należy, iż pod koniec wyróżnionego okresu funkcjonowało na ziemiach polskich w zakresie opodatkowania czynności obrotu niezawodowego dziewięć

<sup>37</sup> Por. art. 1, 2 i 3 ustawy w przedmiocie ustalenia wartości celem wymiaru opłat stemplowych.

<sup>38</sup> Ustawa z dnia 26 września 1922 r. w przedmiocie skutków prawnych zatajenia części ceny w umowach o sprzedaż lub zamianę (Dz. U. RP nr 90, poz. 827).

<sup>39</sup> Art. 1, 3 i 6 ustawy w przedmiocie skutków prawnych zatajenia części ceny w umowach o sprzedaż lub zamianę.

<sup>40</sup> Ustawa z dnia 31 lipca 1924 r. o pobieraniu od zaległości w podatkach bezpośrednich oraz należnościach stemplowych kar za zwłokę, odsetek za odroczenie, tudzież kosztów egzekucyjnych (Dz. U. RP nr 73, poz. 721).

<sup>41</sup> Ustawa z dnia 11 grudnia 1924 r. w przedmiocie opłat stemplowych, które mają płacić spółdzielnie (Dz. U. RP z 1925 r. nr 1, poz. 2).

<sup>42</sup> Art. 1 ustawy w przedmiocie opłat stemplowych, które mają płacić spółdzielnie.

obszarów prawnych.<sup>43</sup> Dopiero unifikacja związana z wejściem w życie ustawy z 1926 r., obejmującej cały obszar państwa, położyła kres tej mozaice prawnej, wprowadzając system opodatkowania zawarty w jednym akcie prawnym.

## V

Ustawa o opłatach stemplowych z 1926 r. położyła kres stosowaniu regulacji państw zaborczych. Wraz z jej wejściem w życie uchylono także większość przepisów ustanowionych już po odzyskaniu niepodległości i mających charakter regulacji częściowych. Ustawa ta określała wyraźnie akty, które przestały obowiązywać z dniem jej wejścia w życie.<sup>44</sup> Ponadto ustawa z 1926 r. poza wskazaniem konkretnych unormowań, które traciły moc, zawierała także ogólną klauzulę derogacyjną. Zgodnie z tą klauzulą utraciły moc obowiązującą, z dniem jej wejścia w życie, wszelkie inne przepisy dotychczasowe w zakresie unormowanym ustawą, z określonymi wyłączeniami; miały one jednak charakter wyjątkowy.<sup>45</sup> W kontekście uprzednich rozważań dotyczących terytorialnych zakresów stosowania wcześniejszych regulacji warto podkreślić, iż ustawa obowiązywała na całym obszarze Rzeczypospolitej.

Wprowadzając nową ustawę z 1926 r., zachowano nieadekwatną do charakteru pobieranego świadczenia historyczną, stosowaną dotychczas nazwę świadczenia – opłaty stemplowe. Przyczyną tego było częściowo przyzwyczajenie, zaś częściowo utrzymanie w przewadze stemplowej formy uiszczania. Nie budziło jednak sporów i wątpliwości, że w interesującym zakresie był to podatek. W okresie swojego obowiązywania ustawa z 1926 r. podlegała wielokrotnym zmianom. Wynikało to z przemian lub wprowadzania regulacji odnoszących się do stosunków i czynności prawnych objętych badanym podatkiem, prób jej uproszczenia, a częściowo było wynikiem wprowadzenia Ordynacji podatkowej z 1934 r.<sup>46</sup> Zmiany te miały różnorodny charakter – niektóre jedynie porządko-

<sup>43</sup> Wskazywał na to E. Strasburger, *op. cit.*, s. 149–150 oraz I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, t. II: *Daniny, podatki, opłaty, cła i akcyzy*, Warszawa 1937, s. 130.

<sup>44</sup> Ustawa z 1926 r. o opłatach stemplowych weszła w życie w dniu 1 stycznia 1927 r., z wyjątkiem punktów 20 i 21 ust. 1 art. 171 oraz art. 175, które weszły w życie z dniem ogłoszenia ustawy, tj. 30 września 1926 r. Art. 171 ust. 1 wskazywał, iż wraz z wejściem w życie ustawy przestały obowiązywać wymienione akty prawne.

<sup>45</sup> Art. 171 ust. 2 ustawy o opłatach stemplowych. Przepis ten jednocześnie zastrzegwał, iż pozostają w mocy unormowania dotyczące opłat stemplowych, zawarte w umowach między państwowych oraz ustawie z dnia 31 lipca 1924 r. o pobieraniu od zaległości w podatkach bezpośrednich oraz należnościach stemplowych kar za zwłokę, odsetek za odroczenie, a także kosztów egzekucyjnych (Dz. U. RP nr 73, poz. 721).

<sup>46</sup> Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. RP z 1936 r. nr 14, poz. 134 z późn. zm.).

wy, np. w związku ze zmianą ustroju pieniężnego<sup>47</sup>, inne dotyczyły merytorycznych unormowań zawartych w ustawie.<sup>48</sup> Nie miały one jednak takiego ciężaru gatunkowego w całokształcie badanej regulacji, który zmieniłby zasadniczo jej znaczenie w omawianym zakresie.

Ustawa o opłatach stemplowych w swym układzie formalnym składała się z trzech części. Pierwsza zawierała postanowienia ogólne obejmujące określenie m.in.: przedmiotu opłat stemplowych oraz sposobu ustalania wysokości podstawy opodatkowania, uiszczenia opłat stemplowych i obowiązanych do tego osób, przedawnienia, a także przepisy określające konsekwencje z tytułu naruszenia przepisów o opłatach.<sup>49</sup> W części drugiej stanowiącej postanowienia szczegółowe znajdowało się wskazanie poszczególnych czynności (czy grup czynności) oraz pism podlegających opodatkowaniu, ze wskazaniem zwolnień podmiotowych i przedmiotowych, stawek podatkowych, terminów uiszczenia oraz opłat we właściwym znaczeniu.<sup>50</sup> Wreszcie część trzecia obejmowała przepisy końcowe, zawierające zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe, uchylenie regulacji dotyczących kwestii unormowanych w ustawie, podmiotów zobowiązanych do wykonywania ustawy oraz czas wejścia w życie i terytorialny zakres obowiązywania.

W ramach takiego układu formalnego nie został jednak zaznaczony wyraźny, merytorycznie odmienny charakter i znaczenie czynności oraz pism objętych opłatami stemplowymi. Ustawa ta obejmowała bowiem w istocie nie tylko opodatkowanie szczegółowo wskazanych pism zawierających czynności prawne i samych czynności, ale także właśnie opłaty od podań wnoszonych do urzędów państwowych i świadectwa wydawane przez takie urzędy. Podnoszono, iż ustawa z 1926 r. objęła swym zakresem 20 rodzajów podatków obrotowych i 2 rodzaje właściwych opłat.<sup>51</sup> Mając na uwadze powyższe, wskazać można, iż ustawa ta normowała dwie różniące się swym charakterem należności publicznoprawne

<sup>47</sup> Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 5 listopada 1927 r. w sprawie zmiany ustroju pieniężnego (Dz. U. RP nr 97, poz. 855).

<sup>48</sup> Np. Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 7 października 1927 r. w sprawie zmiany ustawy o opłatach stemplowych (Dz. U. RP nr 90, poz. 804), ustawa z dnia 17 marca 1931 r. w sprawie zmiany ustawy z dnia 1 lipca 1926 r. o opłatach stemplowych (Dz. U. RP nr 27, poz. 168). Liczba zmian doprowadziła do konieczności ogłoszenia tekstu jednolitego, co nastąpiło w formie obwieszczenia Ministra Skarbu z dnia 7 czerwca 1935 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o opłatach stemplowych (Dz. U. RP nr 64, poz. 404).

<sup>49</sup> Marginalnie wskazać można, iż nieuiszczenie w formie pełnej należnej wysokości opłaty w terminie lub w przewidziany ustawą sposób pociągał za sobą wydanie przez urząd skarbowy nakazu płatniczego, obejmującego oprócz nieuiszczonej opłaty tzw. opłatę pojedynczą, a także podwyżkę wynoszącą pięciokrotność opłaty niezapłaconej. Por. szerzej S. Głąbiński, *Polskie prawo skarbowe*, Lwów 1928, s. 91; I. Weinfeld, *op. cit.*, s. 139.

<sup>50</sup> Tak A. Rosenkranz, *Wykładnia ustawy o opłatach stemplowych ustalona przez Ministerstwo Skarbu w 1927 roku, zbiór systematyczny zaopatrzonej w skorowidz*, Warszawa 1928, s. IV.

<sup>51</sup> Tak E. Taylor, *op. cit.*, s. 325.

– podatek i opłatę, co nie znalazło jednak należytego odzwierciedlenia w jej budowie wewnętrznej. Wprawdzie znaczny zakres uregulowań zawartych w części ogólnej odnosił się zarówno do należności odpłatnych, jak i nieodpłatnych, z pewnością nie dotyczyło to jednak całokształtu regulacji. Ponadto w ramach objęcia podatkiem określonych czynności, charakter regulacji także nie miał jednolitego znaczenia, co wynikało z faktu, iż ustawa z 1926 r. w ramach obciążenia podatkiem regulowała świadczenia podatkowe wynikające z obrotów zawodowych oraz niezawodowych. Niewątpliwie takie zgrupowanie różnych w swej istocie i charakterze regulacji przyczyniło się do trudności w prawidłowym rozróżnianiu obrotu zawodowego i niezawodowego, a przez to stwarzało problemy w praktyce stosowania.<sup>52</sup> Biorąc to pod uwagę, wskazać należy, iż w wyróżnionej powyżej części drugiej omawianej ustawy można wyróżnić trzy odmienne w swej naturze grupy czynności czy zdarzeń, objęte różnymi należnościami publicznoprawnymi: opłatami *sensu stricto*, podatkiem z tytułu dokonywania czynności w ramach obrotu zawodowego oraz podatkiem w związku z dokonaniem wskazanych czynności niezwiązanych z obrotem profesjonalnym.<sup>53</sup>

Godne prezentacji wydają się najistotniejsze unormowania zawarte w części ogólnej, odnoszące się do podatków stanowiących temat dalszej analizy. Przedmiotem opodatkowania określonym w ustawie z 1926 r. były w zasadzie dokumenty, tzn. pisma stwierdzające dokonanie określonej czynności prawnej, sporadycznie zaś sama czynność prawna, np. wpłaty i wypłaty z tytułu ubezpieczeń, najem skrzynek depozytowych czy wpłaty na udziały członków spółdzielni.<sup>54</sup> Był to więc tzw. w literaturze podatek od dokumentów.<sup>55</sup> Przyjmowano, że czynność prawna będąca treścią pisma, podlegającego opłacie, unormowana była w zasadzie w odpowiednich przepisach prawa prywatnego.<sup>56</sup> Interpretacja jej treści powinna była jednak przede wszystkim uwzględniać stan faktyczny danego przypadku, istotę treści oraz zgodny zamiar stron. Dopiero w dalszej kolejności powinny być brane pod uwagę definicje ustawowe zawarte w ustawie o opłatach stemplowych, przepisy ogólne tej ustawy, zaś na etapie końcowym – przepisy prawa prywatnego. Już wówczas uważano, iż nazwa oraz redakcja pisma niezgodna z jego właściwą treścią nie niweczy jego rzeczywistego charakteru.<sup>57</sup>

<sup>52</sup> Potwierdzeniem powyższego jest to, że w ciągu 8 lat obowiązywania ustawy z 1926 r. Ministerstwo Skarbu wydało aż 416 okólników z wykładnią przepisów, za: J. Małecki, [w:] *Podatki i prawo...*, s. 610, zaś w ciągu 10 lat ponad 500, za: I. Weinfeld, *op. cit.*, s. 143.

<sup>53</sup> Por. J. Małecki, *Z problematyki opłaty skarbowej*, RPEiS 1989, nr 4, s. 81.

<sup>54</sup> L. Adam, *op. cit.*, s. 127–128.

<sup>55</sup> R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 306 oraz E. Taylor, *op. cit.*, s. 326.

<sup>56</sup> Por. uwagi szczegółowe: S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939.

<sup>57</sup> Por. szerzej na ten temat: I. Weinfeld, *op. cit.*, s. 133–134 oraz literatura i orzecznictwo tam wskazane.

Jedno pismo, stwierdzające kilka czynności prawnych, podlegało opłacie od każdej czynności z osobna.<sup>58</sup> Jeśli pismo stwierdzało zniesienie pewnego stosunku prawnego i powstanie w to miejsce nowego, to podlegało opłacie stosownie do treści nowego. Natomiast pismo zmieniające już istniejący stosunek, przy powstaniu którego uiszczono opłatę, podlegało opłacie od nadwyżki wartości, jej przyrostu. W razie zaś dokonania innej zmiany, niepowodującej wzrostu wartości świadczenia, podlegało opłacie „od innych pism”.<sup>59</sup> Podatkowi podlegało pismo kreujące prawa i obowiązki. Nie podlegały mu natomiast pisma stwierdzające jedynie istnienie uprzednio zawartej umowy ustnej lub powołujące się na taką umowę.<sup>60</sup>

Wysokość podatku, czyli tzw. opłat stemplowych, obliczało się w zależności od rodzaju czynności prawnej, które stwierdzało pismo. Generalnie za podstawę wymiaru przyjmowało się wartość rzeczy (lub prawa) objętych czynnością. W odniesieniu do umów za podstawę wymiaru brano pod uwagę wartość całego przedmiotu umowy, nawet jeśli umowa została już częściowo lub całkowicie wykonana przed sporządzeniem pisma.<sup>61</sup> Wartość tę podawał sam podatnik, przy czym Minister Skarbu był uprawniony do wydawania norm o najniższym szacunku prawnym odnoszącym się do nieruchomości. Szacunek ten stanowił podstawę wymiaru podatku, jeżeli jego wartość była wyższa od kwot ustalonych w inny sposób.<sup>62</sup> Obowiązek uiszczania podatku, poza wypadkami odrębnymi wskazanymi w ustawie, ciążył w zasadzie solidarnie na podmiotach będących stronami umowy.<sup>63</sup> Stawki podatkowe, z uwagi na mnogość i różnorodność czynności, miały zróżnicowany charakter oraz wysokość i były określone w części szczególnej przy każdym rodzaju przedmiotu opodatkowania objętego podatkiem. Ze względu na mnogość i różnorodność stawek podatkowych zawartych w ustawie z 1926 r. były one określane jako taryfa opłat stemplowych.<sup>64</sup> Uiszczanie opłat stemplowych następowało w dwojaki sposób: albo bez dokonania wymiaru urzędowego, co było zasadą, według obliczeń samego płatnika, albo na

<sup>58</sup> Art. 2 ust. 1 ustawy z 1926 r.

<sup>59</sup> Art. 4 oraz art. 139 ustawy z 1926 r. Art. 139 dotyczył pism i czynności niewymienionych w poprzednich rozdziałach.

<sup>60</sup> Tak I. Weinfeld, *op. cit.*, s. 133. Odmienne stanowisko pojawiło się w judykaturze – por. wyrok Naczelnego Trybunału Administracyjnego z dnia 14 września 1936 r. (OSP 1936, poz. 1437).

<sup>61</sup> Art. 6 ustawy z 1926 r. oraz E. Taylor, *op. cit.*, s. 327.

<sup>62</sup> Art. 12 ustawy z 1926 r. Minister Skarbu w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości, Ministrem Rolnictwa i Reform Rolnych oraz Ministrem Spraw Wewnętrznych mógł wydawać normy o najniższym „szacunku prawnym” nieruchomości. Najniższy szacunek prawny nieruchomości mógł być oparty na podatku gruntowym i budynkowym oraz na umowie sprzedaży lub cenie szacunkowej, wynikającej z szacunku dokonanego przez instytucje kredytowe celem udzielenia długoletniej pożyczki hipotecznej.

<sup>63</sup> Art. 15 oraz art. 16 ustawy z 1926 r. w zakresie zwolnień podmiotowych.

<sup>64</sup> A. Rosenkranz, *Taryfa opłat stemplowych w układzie alfabetycznym z dołączeniem dosłownego tekstu ustawy o opłatach stemplowych z dnia 1 lipca 1926 r.*, Warszawa 1927.

zasadzie wymiaru urzędowego, dokonywanego przez właściwy organ urzędowy, w szczególności przez: notariuszy, organy sądowe, urzędy skarbowe lub inne organy państwowe. Opłaty stemplowe uiszczano się technicznie przez użycie papieru stemplowego lub znaczków stemplowych albo też przez wpłacenie jej gotówką do kasy skarbowej lub innego podmiotu uprawnionego do poboru.<sup>65</sup>

## VI

Poza wskazanymi rozwiązaniami ogólnymi, odnoszącymi się w zasadzie do wszystkich poszczególnych rodzajów podatków i opłat uregulowanych ustawą, zawierała ona także regulacje szczegółowe. Każde odrębne świadczenie, zawarte w części drugiej ustawy, normowało kwestie szczegółowe do niego się odnoszące, ale także wyjątki i wyłączenia od regulacji ogólnych. Biorąc pod uwagę ich znaczną liczbę, powodowało to dodatkowe skomplikowanie w praktyce stosowania i tworzyło istny gąszcz przepisów. Powyższe trudności doprowadziły do wydawania przywoływanych już licznych wykładni urzędowych przez Ministra Skarbu. Wykładnie te były wiążące jedynie dla organów skarbowych, nie obowiązywały natomiast stron czynności.<sup>66</sup>

Jako pierwszy uregulowany był podatek od obrotu nieruchomościami, nazywany opłatą stemplową od przeniesienia własności nieruchomości lub opłatą alienacyjną.<sup>67</sup> Przy tym specjalny rodzaj podatku od przeniesienia własności nieruchomości stanowiła opłata stemplowa dotycząca praw do ciał kopalnych.<sup>68</sup> Kolejna danina to opłata od sprzedaży i zamiany rzeczy ruchomych oraz cesji praw. Dzieliła się na: opłatę od umów i orzeczeń<sup>69</sup> oraz opłatę od rachunków i innych pism stwierdzających wykonanie umowy.<sup>70</sup> Pierwsza z nich obejmowała

<sup>65</sup> Rozdział czwarty ustawy z 1926 r. dotyczył szczegółowych zagadnień z zakresu uiszczania opłaty stemplowej. Wybór jednej z wyżej przedstawionych form dokonania zapłaty w zasadzie należał do podatnika. Jednakże w przypadkach niektórych dokumentów, stwierdzających czynność lub jej określoną wartość, tryb zapłaty był ściśle określony. Trudno zgodzić się z jednym z autorów, który twierdził, iż podatki uiszczane w formie stempla na dokumencie nie obciążały samego obrotu, lecz pewną jego formę, w której został dokonany, R. Rybarski, *op. cit.*, s. 306–307.

<sup>66</sup> W literaturze wskazywano jednak, iż pomimo braku związania stron wykładnie te odgrywały w większości przypadków decydujące znaczenie w praktyce. Było to wynikiem kosztów i długotrwałości postępowania przed Naczelnym Trybunałem Administracyjnym, przy stosunkowo z reguły niewielkich kwotach podatku. Por. szerzej I. Weinfeld, *op. cit.*, s. 131.

<sup>67</sup> Art. 52 i n. ustawy z 1926 r. Tak m.in. R. Rybarski, *op. cit.*, s. 317–318. Opłacie tej podlegały m.in. pisma stwierdzające umowę nabycia nieruchomości, sprzedaż nieruchomości drogą licytacji, orzeczenia sądowe, na mocy których w toku postępowania egzekucyjnego nieruchomości dłużnika przechodziła na własność wierzyciela lub nadlicytanta, wyroki zastępujące umowę o przejście własności rzeczy nieruchomej itd.

<sup>68</sup> Art. 64 i n. ustawy z 1926 r.

<sup>69</sup> Art. 66 i n. ustawy z 1926 r.

<sup>70</sup> Art. 72 i n. ustawy z 1926 r.

umowy sprzedaży i zamiany rzeczy ruchomych, nie wyłączając dostawy, a także cesję wierzytelności i innych praw, sprzedaż rzeczy ruchomych drogą licytacji, orzeczenia sądów, na mocy których rzeczy ruchome dłużnika przechodziły na własność wierzyciela lub były sprzedawane z wolnej ręki, oddanie rzeczy ruchomych na własność celem spłacenia długu oraz zrzeczenie się prawa do rzeczy ruchomej w zamian za sumę pieniężną lub inną rzecz ruchomą. Z drugą grupą pozostawały w związku opłaty od pokwitowań – podlegały jej pokwitowania z odbioru środków pieniężnych i papierów wartościowych, ale nie innych przedmiotów.<sup>71</sup>

Opłata od obrotu papierami wartościowymi zwana była podatkiem giełdowym.<sup>72</sup> W związku z tym podatkiem pozostawała opłata stemplowa od spółek i innych zrzeszeń, czyli tzw. podatek emisyjny. Podlegały mu przede wszystkim pisma stwierdzające umowę o zawiązanie spółki akcyjnej lub spółki komandytowo-akcyjnej mającej siedzibę w Polsce.<sup>73</sup> Do podatków obciążających obrót kapitałem zaliczyć należało podatek od dość powszechnie występujących w obrocie dokumentów stwierdzających umowę pożyczki oraz podatek od innego rodzaju obligów – listów zastawnych, obligacji spółek akcyjnych itp. oraz innych pism stwierdzających przyjęcie nowego lub uznanie dawnego długu.<sup>74</sup> Opłata stemplowa od weksli pobierana była od weksli wystawionych w Polsce, lecz także w stosunku do weksli, wobec których dokonano na terytorium Rzeczypospolitej innej niż wystawienie czynności. Wysokość podatku była zależna od sumy wekslowej.<sup>75</sup> Tzw. podatek ubezpieczeniowy był pobierany od wpłat przyjętych przez zakłady ubezpieczeń z tytułu umów ubezpieczenia oraz wypłat przez nie dokonywanych na tej samej podstawie prawnej. Podatek ten dotyczył także umowy o ustanowienie renty dożywotniej.<sup>76</sup> Najem usług przy przewozie był obciążony specjalnym podatkiem, tzw. transportowym. Stanowił on w ustawie z 1926 r. odrębną część w opłacie stemplowej, odnoszącej się do pism stwierdzających umowy o świadczenie usług.<sup>77</sup>

Warto także wskazać pozostałe opłaty stemplowe z tytułu innych umów i czynności. Były to następujące opłaty:

<sup>71</sup> Por. szerzej E. Taylor, *op. cit.*, s. 330–331.

<sup>72</sup> Art. 75 ustawy z 1926 r. Podatkowi giełdowemu podlegały umowy: sprzedaży papierów wartościowych, dostawy, zamiany na inne papiery, pisma stwierdzające sprzedaż drogą licytacji oraz orzeczenia sądów, mocą których w drodze egzekucji lub sprzedaży z wolnej ręki papiery wartościowe dłużnika zostały sprzedane.

<sup>73</sup> Art. 102 i n. ustawy z 1926 r. Podatkowi temu podlegały także uchwały o powiększeniu kapitału zakładowego wskazanych spółek przez emisję nowych akcji lub drogą zwiększenia wkładów wspólników osobiście odpowiedzialnych lub przez dopłaty innego rodzaju.

<sup>74</sup> Art. 114 i n. ustawy z 1926 r. Zaliczano tu także pisma stwierdzające udzielenie poręczenia, wyciągi z rachunku bieżącego, wydane przez przedsiębiorstwo zajmujące się czynnościami bankowymi itd.

<sup>75</sup> Art. 122 i n. ustawy z 1926 r.

<sup>76</sup> Art. 96 i n. ustawy z 1926 r.

<sup>77</sup> Art. 92–93 ustawy z 1926 r.



- od pism tyczących się praw na rzeczy cudzej,
- od dzierżawy i najmu rzeczy (w tym najmu skrzynek depozytowych),
- od pism dotyczących umów o świadczenie usług – z wyjątkiem dokumentów przewozowych, podlegających odrębnej opłacie,
- od pisemnych umów składu,
- od pełnomocnictw,
- od pisemnych umów majątkowych małżeńskich,
- od pism stwierdzających dział majątku wspólnego,
- od pism stwierdzających ugodę (układ pojednawczy),
- od pism stwierdzających umowy przygotowawcze oraz punktacje<sup>78</sup>,
- od pism stwierdzających czynności prawne unormowane przez prawo prywatne, a nieobjęte żadną z przedstawionych wyżej opłat, o ile sporządzono je lub uwierzytelniono sądownie lub notarialnie, lub zgłoszono do rejestracji.<sup>79</sup>

Biorąc pod uwagę powyższe, rozbudowane wyliczenie, zwraca uwagę klauzula generalna zawarta w ustawie z 1926 r., dotycząca przedmiotu opodatkowania. Przedstawione wyżej dość złożone zestawienie pism i czynności objętych ustawą z 1926 r. nie wyczerpuje wszystkich możliwych przedmiotów opodatkowania. Także inne pisma stwierdzające czynności podlegały opodatkowaniu, jeśli tylko były one unormowane przez prawo prywatne. Rozwiązanie takie dodatkowo utrudniało stosowanie analizowanej ustawy.

Wskazane podatki dotyczyły w przewadze obrotu niezawodowego. Różniły się od podatku obciążającego obrót przemysłowy<sup>80</sup>, ponieważ nie dotyczyły towarów przeznaczonych do dalszego, zawodowego obrotu. Ponadto wyróżniały się tym, iż generalnie opierały się na pisemnym stwierdzeniu czynności, podlegających opodatkowaniu.<sup>81</sup>

Współcześni przedstawiciele doktryny prezentowaną ustawę, a także odnoszące się do niej regulacje o znaczeniu historycznym, przeważnie oceniali krytycznie. Wskazywano, iż oparta na kazuistycznym ujęciu przedmiotu opodatkowania technika ustawodawcza, zastosowana w ustawie z 1926 r., sprawiała, że była ona niezwykle skomplikowana i trudna do opanowania oraz stosowania nie tylko dla podatników, ale także dla urzędników skarbowych.<sup>82</sup> Dodatkowo

<sup>78</sup> Punktacja, zgodnie z art. 135 ustawy z 1926 r., było to pismo tymczasowo stwierdzające istotne punkty umowy, wiążące kontrahentów tak jak umowa ostateczna.

<sup>79</sup> Klasyfikację pism i czynności podlegających opodatkowaniu podają za: E. Taylor, *op. cit.*, s. 335–339, jako najpełniejszą i najbardziej czytelną. Podatki te regulowały przepisy zawarte w rozdziałach od cztertnastego do dwudziestego dziewiątego.

<sup>80</sup> Ustawa z dnia 15 lipca 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym (Dz. U. RP nr 79, poz. 550 z późn. zm.). Podatkowi temu podlegały handlowe, przemysłowe i inne na zysk obliczone przedsiębiorstwa oraz zakłady przemysłowe (art. 1). Podatek przemysłowy pobierany był w dwóch formach: w formie świadectw przemysłowych oraz w postaci podatku od obrotu (art. 6).

<sup>81</sup> S. Głąbiński, *Polskie prawo...*, s. 90.

<sup>82</sup> Por. uwagi S. Breyer, *Opłaty stemplowe w przeobrażonym ujęciu*, „Przegląd Notarialny” 1947,

niezwykle liczne, nieusystematyzowane wykładnie ustawy dokonywane przez Ministra Skarbu, wiążące organy skarbowe, utrudniały jej stosowanie i stawały się w istocie pozaustawowym źródłem regulacji. Należy to uznać za istotny mankament omawianej regulacji.

Mnogość tych interpretacji wydanych w okresie obowiązywania ustawy potwierdza jej złożony charakter. Podnoszono unikanie definicji ogólnych, określających stany faktyczne podlegające opodatkowaniu, z jednoczesnym obszernym wylizaniem konkretnych czynności oraz wyjątków i wyjątków od wyjątków. Jednocześnie w ustawie nie zostały wyraźnie wymienione czynności częste w praktyce, co potęgowało trudności w jej stosowaniu.<sup>83</sup> Stopień skomplikowania i zróżnicowania regulacji dotyczących obciążenia powyższych pism i czynności był tej rangi, że w literaturze przedmiotu używana była nazwa opłaty stemplowe, w liczbie mnogiej, dla podkreślenia, iż nie było to jedno spójne w swej budowie i konstrukcji świadczenie pobierane z tytułu dokonania różnych czynności, lecz zbiór różnych świadczeń. Należy jednak wskazać na niezwykle trudny okres, w jakim powstawała ustawa o opłatach stemplowych oraz niewątpliwy wpływ, jaki wywarła na kolejne regulacje dotyczące opodatkowania czynności cywilnoprawnych.

## VII

Kres obowiązywania ustawy z 1926 r. położyło wejście w życie przywoływanego już dekretu z 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych. Dekret o podatku od nabycia praw majątkowych wraz z dekretem o opłacie skarbowej<sup>84</sup> regulowały sytuacje objęte przedwojenną ustawą o opłatach stemplowych oraz zróżnicowanymi dla poszczególnych dzielnic pozaborowych podatkami od nabycia spadków i darowizn.<sup>85</sup> Jednym z założeń przy tworzeniu ustawy było od-

---

nr V–VI, s. 476; J. Opydo, *Na marginesie dekretów podatku od nabycia praw majątkowych i opłaty skarbowej*, „Czasopismo Skarbowe” 1947, nr 1–2, s. 7; H. Reniger, [w:] *Prawo finansowe*, L. Kurowski (red.), Warszawa 1955, s. 370.

<sup>83</sup> Krytycznie na temat ustawy z 1926 r. wypowiedział się I. Weinfeld, *op. cit.*, s. 143. Jako jedną z przyczyn skomplikowania ustawy autor podnosił opodatkowanie czynności prawnych unormowanych w trzech różnych obszarach prawnych. Jego zdaniem unifikacja prawa prywatnego stanowiłaby odpowiedni moment dla uproszczenia i stabilizacji tej regulacji.

<sup>84</sup> Dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. nr 27, poz. 107 z późn. zm.), powoływany dalej jako dekrét o opłacie skarbowej.

<sup>85</sup> W literaturze przedmiotu wskazywano, że rozwiązanie polegające na połączeniu w jednym akcie podatku od spadków i darowizn z obciążaniem obrotu niezawodowego było rozwiązaniem niespotykanym w ustawodawstwach prawnych innych państw. Pomimo iż przyczyniło się do uproszczenia regulacji, jego ocena była raczej negatywna. Por. J. Szpunar, *Zagadnienie opodatkowania ludności w PRL*, Warszawa 1963, s. 139–140 oraz literatura tam przytoczona.

dzielenie podatku od opłaty.<sup>86</sup> Dekret o podatku od nabycia praw majątkowych był stosunkowo niewielkim aktem, znacznie prostszym w swej konstrukcji i metodzie regulacji w porównaniu z ustawą o opłatach stempowych z 1926 r. To istotne dla praktyki obrotu uproszczenie wynikało z rezygnacji z nadmiernie rozbudowanej kazuistyki we wskazywaniu czynności i sytuacji podlegających opodatkowaniu, która na gruncie ustawy z 1926 r. tworzyła cały, bardzo skomplikowany i rozbudowany system.<sup>87</sup> W to miejsce została wprowadzona swoista klauzula generalna, zgodnie z którą podatkowi podlegało nabycie praw majątkowych.<sup>88</sup> Pomimo odejścia od kazuistycznej konstrukcji określenia przedmiotu opodatkowania, jaką posługiwała się ustawa z 1926 r., rozwiązania w niej zawarte nie zostały całkowicie pominięte przy tworzeniu nowych regulacji. W dekrete o podatku od nabycia praw majątkowych znalazło się wiele unormowań analogicznych jak w ustawie z 1926 r. o opłatach stempowych. Dotyczyło to przykładowo sposobu ustalania podstawy opodatkowania, uprawnienia dla odpowiednich ministrów do określenia norm o najniższym szacunku prawnym przyjętym jako podstawa wymiaru należności, czy udziału pośredników w obliczeniu i pobraniu należności.

Konkludując, stwierdzić można, że w przedstawionym okresie świadczenia publicznoprawne pobierane z tytułu dokonania czynności cywilnoprawnych o charakterze odpłatnym i niezawodowym, skutkiem których było nabycie praw majątkowych, przeszły istotną transformację. Generalnie zamierzenie łączenia w jednym akcie prawnym różnych regulacji tak dotyczących podatków, jak też podatku i opłaty, należy ocenić negatywnie. Powstawał w ten sposób niespójny twór legislacyjny niemający uzasadnienia ani doktrynalnego, ani tym bardziej praktycznego. Przeciwnie, powodowało to na etapie stosowania prawa trudności i wątpliwości interpretacyjne. Kolejną, nie najważniejszą, lecz istotną kwestią był brak określenia interesującego świadczenia prawidłową nazwą, co oznaczało brak uporządkowania techniki i terminologii legislacyjnej.<sup>89</sup> Poza powyższymi uwagami natury formalnej, najważniejszą kwestią wpływającą na ocenę podatku jest sposób określenia przedmiotu opodatkowania. Ten element techniczny podatku decyduje w zasadzie o jego charakterze i rzutuje na wszystkie pozostałe elementy, a tym samym na całokształt regulacji. Generalnie wskazać należy, iż w kolejnych aktach, które zastąpiły regulacje okresu międzywojennego, metoda określenia zakresu przedmiotowego była coraz bardziej prawidłowa i precyzyjna. Starano się wyciągać wnioski ze stosowania poprzednich regulacji. Doty-

<sup>86</sup> Zabieg ten nie powiódł się do końca, por. J. Jaśkiewiczowa, *Charakterystyka opłaty skarbowej*, [w:] *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, L. Kurowski (red.), Toruń 1949, s. 467–468 oraz J. Małecki, *Z problematyki...*, s. 82.

<sup>87</sup> Na nadmierne rozbudowanie i skomplikowanie regulacji zawartych w ustawie z 1926 r. wskazywali m.in.: S. Breyer, *op. cit.*, s. 476 oraz J. Opydo, *op. cit.*, s. 12; M. Weralski, *op. cit.*, s. 175.

<sup>88</sup> Art. 1 ust. 1 dekretu o podatku od nabycia praw majątkowych.

<sup>89</sup> Por. także L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty*, [w:] *System instytucji...*, s. 479.

czy to także kwestii unormowania podstawy opodatkowania. Stwierdzić zatem można, iż opodatkowanie czynności obrotu niezawodowego przeszło istotną ewolucję – od zróżnicowanych unormowań obowiązujących na poszczególnych terytoriach II Rzeczypospolitej, wchodzących uprzednio w skład państw zaborczych, aż do jednego aktu prawnego – niepozbawionego wprawdzie pewnych mankamentów, z których w kolejnych okresach legislacji wyciągnięto określone wnioski.

### SUMMARY

It can be stated that in the years 1918–1947 regulatory liabilities paid on account of payable and non-labour civil law transactions, as a result of which entities could acquire property rights, underwent a significant transformation in Poland. Generally, the plan for combining in one legislative act different regulations concerning taxes, as well as different regulations concerning taxes and fees, should be assessed as unwise. The result was an incoherent legislative product, which neither had a doctrinal nor much less practical justification. What is more, it caused interpretation difficulties and doubts when applying the law.

The next, not the most important but significant matter was that a particular regulatory liability was not given a proper name, which meant that the legislative technique and terminology was not well-adjusted. However, the most important thing affecting the assessment of the tax was the way of defining the taxation object, since this technical element of the tax determines its characteristics and affects all the other elements, thereby regulations as a whole. Because public law entity tried to draw conclusions from previous regulations, the method of defining the objective scope in the subsequent legislative acts, which replaced the regulations of the interwar years, was becoming more and more correct and precise. This also concerned fixing the taxation base. That is why it can be indicated that the taxation of non-labour turnover transactions underwent a substantial evolution: from diverse legal norms in The Second Polish Republic separate territories (being previously parts of different partitioners) to one legislative act (having obviously some particular flaws), from which some conclusions were drawn in the subsequent legislative periods.