

## Paweł Klimek

mgr, aplikant radcowski, asystent w Katedrze Prawa Finansowego Krakowskiej Akademii im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

# Wybrane aspekty jakości prawa finansowego a funkcje systemu opodatkowania dochodów w PRL

## *Wprowadzenie*

Teoretycznie przez system opodatkowania dochodów w PRL należy rozumieć siedem podatków, a mianowicie: podatek od wynagrodzeń, podatek dochodowy, podatek uzupełniający, podatek wyrównawczy, podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń, podatek rolny – w zakresie dotyczącym dochodów osób fizycznych z działów specjalnych produkcji rolnej, a także podatek dochodowy od osób prawnych.

W praktyce jednak znaczenie podatku uzupełniającego było marginalne, o czym mowa będzie nieco dalej. Natomiast podstawę podatku rolnego od dochodów osób fizycznych z działów specjalnych produkcji rolnej ustalano głównie w oparciu o normy szacunkowe (art. 7 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym<sup>1</sup>). Podatek ten stanowił zatem formę pośrednią między podatkiem majątkowym a nowożytnym podatkiem dochodowym wymierzonym od dochodu bezpośrednio wyrażonego w pieniądzu<sup>2</sup>. Można więc zauważyć, że podatek rolny od dochodów osób fizycznych z działów specjalnych produkcji rolnej przypominał przedrozbiorowe podatki dochodowe, jak kwarta sprawiedliwa i ofiara wieczysta<sup>3</sup>, a także sposób opodatkowania dochodów z działalności rolniczej międzywojennym podatkiem dochodowym, który uregulowano w art. 15 ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwo-

<sup>1</sup> Dz.U. Nr 52, poz. 268.

<sup>2</sup> Por. B. Sabine, *A History of Income Tax*, Allen and Unwin, London 1966, s. 25.

<sup>3</sup> R. Rybarski, *Skarbowość Polski w dobie rozbiorów*, Polska Akademia Umiejętności, Kraków 1937, s. 320.

wym podatku dochodowym<sup>4</sup>. Zatem kwestie dotyczące historii polskiego systemu opodatkowania, tzw. dochodów agrarnych, można objąć odrębnym wywodem.

Mając powyższe na względzie, a także ograniczone ramy niniejszego opracowania, należy stwierdzić, iż system opodatkowania dochodów w PRL składał się z pięciu istotnych i nowożytnych podatków dochodowych. Dlatego tylko te podatki poddano dokładniejszej analizie, w tym zwłaszcza w kontekście takich funkcji, jak: funkcje techniczne (przejrzystości, pewności, dogodności i wygody), funkcje gospodarczo-społeczne (stymulacyjne i represyjne), fiskalno-budżetowa funkcja fiskalna, sprawiedliwościowo-etyczna funkcja równomierności, a także funkcje gospodarczo-społeczne (innovacyjna, mieszkaniowa i budowlana).

### *Kontekst doktrynalny*

Ludzie kreują mity. Mity nawarstwiają się w wyniku sprawowania władzy. Przy czym szeroko rozumiana władza może mieć wymiar zarówno w skali globalnej, jak i lokalnej. Co więcej mity kreowane są bez względu na narodowość i miejsce zamieszkania.

Żadne państwo nowożytne nie funkcjonuje bez czerpania podatków, w tym od czasu wojen napoleońskich – podatków dochodowych<sup>5</sup>. Dlatego instytucje te są wdzięcznym przedmiotem badań. W tym zwłaszcza w okresie PRL, którego obraz pełny jest rozpowszechnianych w kulturze masowej mitów, bez względu na to, że przeważająca większość Polaków bardziej wierzy w to, iż „w życiu pewne są jedynie śmierć i podatki”<sup>6</sup> niż w to, że „zagłada kapitalizmu a wraz z nią podatków jest nie unikniona”<sup>7</sup>.

W efekcie mitami okazują się także niektóre doktryny gospodarcze. Niemniej za istotne dla niniejszego opracowania należy uznać pięć z nich, a mianowicie: liberalizm, socjalizm, komunizm, interwencjonizm oraz funkcjonalizm. I to głównie w kontekście, w jakim doktryny te oddziaływały na kształt systemu opodatkowania dochodów w PRL, czyli trzeciego najludniejszego państwa bloku wschodniego. Zwłaszcza, że doktryny te okazały się równie istotne dla założeń systemów opodatkowania dochodów czołowych państw bloku zachodniego, które z państwami bloku wschodniego prowadziły tzw. zimną wojnę.

<sup>4</sup> Tj. Dz.U. z 1936 r. Nr 2, poz. 6, ze zm.

<sup>5</sup> B. Sabine, *op. cit.*, s. 28.

<sup>6</sup> B. Franklin, *The Writings of Benjamin Franklin*, t. 10, Macmillan, New York 1907, s. 69.

<sup>7</sup> K. Marks, F. Engels, *Manifest der Kommunistischen Partei*, Office der Bildungs-Gesellschaft für Arbeiter, London 1848, s. 11.

Koncepcję podatkową liberalizmu rozwijał przede wszystkim A. Smith. W zakresie funkcji systemu opodatkowania dochodów można sprowadzić ją do założenia, że system ten nie powinien naruszać proporcji w dochodach podatników ukształtowanych przez wolny rynek, a więc służyć funkcjom inżyneryjnym<sup>8</sup>. Dlatego choć A. Smith opowiadał się przeciwko monopolom, to jednak nie postulował, by system opodatkowania dochodów realizował funkcję demonopolizacyjną, a jedynie pragnął, by władza nie udzielała nowych przywilejów monopolowych<sup>9</sup>. W efekcie A. Smithowi zarzucano, że jego teoria chroniąc zamożniejszych podatników, pomijała interes fiskalny państwa<sup>10</sup>. Mimo to zasady podatkowe A. Smitha na trwale zaistniały w doktrynie, gdyż formułując je, analizował on kompleksowo płaszczyznę gospodarczą w kontekście tych samych funkcji, a jego myśl pozostała aktualna.

Natomiast koncepcję podatkową socjalizmu rozwijał głównie A. Wagner, który choć reprezentował poglądy odmienne od A. Smitha, to jednak udoskonalił jego zasady podatkowe i podzielił je na cztery grupy<sup>11</sup>. W efekcie, jego zdaniem, podatki dochodowe nie powinny utrudniać produkcji oraz bogacenia się ludności, ale dla realizacji funkcji sprawiedliwościowo-etycznych konieczne uważał równomierne obciążenie wszystkich podatników z wykorzystaniem progresji. Dlatego inaczej niż A. Smith rozumiał funkcję państwa w kreowaniu dobrobytu<sup>12</sup>.

W rezultacie poglądom A. Wagnera zarzucano nawiązywanie do koncepcji radykalnej, którą tworzyli komuniści – K. Marks i F. Engels. O ile jednak zdaniem A. Wagnera progresja miała zachować źródła podatkowe i nie prowadzić do zaniku chęci zysku<sup>13</sup>, o tyle K. Marks i F. Engels postulowali progresję, aż do poziomu konfiskaty<sup>14</sup>.

Z kolei najwybitniejszym przedstawicielem interwencjonizmu był J. Keynes, który tak jak socjaliści i komuniści postulował ingerencję przez system

<sup>8</sup> A. Gomułowicz, *Mysł podatkowa Adama Smitha*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, 4. wyd., Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2008, s. 27.

<sup>9</sup> A. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, T. Nelson, Edinburgh 1843, s. 25.

<sup>10</sup> Z. Fedorowicz, *Historia podatków do końca XIX wieku – ze szczególnym uwzględnieniem Polski*, [w:] *Encyklopedia podatkowa*, red. C. Kosikowski, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 1998, s. B/63.

<sup>11</sup> A. Wagner, *Finanzwissenschaft. Dritter Theil. Specielle Steuerlehre*, [w:] *Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie*, C.F. Winter'sche Verlagshandlung, Leipzig 1889, s. 220–223, 372–387.

<sup>12</sup> A. Gomułowicz, *op. cit.*, s. 68.

<sup>13</sup> A. Wagner, *Grundlegung der politischen Oekonomie. Erster Theil. Grundlagen der volkswirtschaft*, [w:] *Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie*, C.F. Winter'sche Verlagshandlung, Leipzig 1893, s. 877.

<sup>14</sup> K. Marks, F. Engels, *op. cit.*, s. 16.

opodatkowania dochodów w płaszczyznę gospodarczą. W efekcie za przyczynę wielkiego kryzysu z przełomu lat 20. i 30. XX w. uznał on fakt, iż wzrost dochodów nie przekładał się na wzrost inwestycji i konsumpcji, lecz powodował wzrost oszczędności. Dlatego, jego zdaniem, system opodatkowania dochodów powinien utrzymywać równowagę gospodarczą i wzmacniać rytm gospodarki kiedy on słabnie oraz osłabiać go, gdy nadmiernie przyspiesza; w tym zwłaszcza przez obniżenie lub podwyższenie poziomu opodatkowania dochodów oraz stymulowanie inwestycji i konsumpcji<sup>15</sup>.

Przed wszystkim jednak analizując pojęcie funkcji systemu opodatkowania dochodów, należy stwierdzić, że system ten można rozpatrywać w aspekcie historycznym (jako ogół regulujących go norm oraz zasad prawa podatkowego obowiązujących w danym państwie i czasie) oraz w aspekcie racjonalnym (jako ogół realizowanych przez niego funkcji na tle zasad podatkowych formułowanych przez myśl podatkową i adresowanych do prawodawcy oraz praktyki podatkowej)<sup>16</sup>. Natomiast poszukując racjonalnego systemu opodatkowania dochodów należy odnosić się do funkcji realizowanych przez historyczne systemy opodatkowania dochodów.

Podsumowując, relację między funkcjami a zasadami podatkowymi i zasadami prawa podatkowego można ująć w następujący schemat: 1. Świadomość realizowania lub nierealizowania danej funkcji podatku → 2. Sformułowanie zasady podatkowej → 3. Przekształcenie zasady podatkowej w normę lub zasadę prawa podatkowego, ew. ich derogowanie z uwagi na określoną funkcję → 4. Stosowanie norm i zasad prawa podatkowego przez podatników, organy podatkowe i sądy administracyjne → 5. Świadomość realizowania lub nierealizowania danej funkcji podatku → etc.

W efekcie w XX w. rozwinął się szeroki nurt funkcjonalizmu obejmujący szereg doktryn gospodarczych. Dlatego, jak sygnalizowali J. Kirkbride i A. Olowofoyeku, systemy opodatkowania dochodów stały się „*maid of all work*” (instrumentami wszelkich funkcji)<sup>17</sup>. Natomiast – jak zauważał F. Neumark (1900–1991 r.) – istotna okazała się przede wszystkim ciągłość oraz ewolucja nauki umożliwiająca wykorzystanie jej dorobku przez dostosowanie go do płaszczyzny gospodarczej, co możliwe było dzięki zrozumieniu starszych koncepcji podatkowych<sup>18</sup>. Przed wszystkim jednak funkcjonalizm umożliwił

<sup>15</sup> J. Keynes, *The General Theory of Employment, Interest and Money*, Palgrave Macmillan, Cambridge 1936, s. 94–95, 117–118, 219–220.

<sup>16</sup> C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, LexisNexis, Warszawa 2007, s. 83.

<sup>17</sup> J. Kirkbride, A. Olowofoyeku, *The law and Theory of Income Tax*, Liverpool Academic Press, Bromborough 2002, s. 2.

<sup>18</sup> F. Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Mohr, Tübingen 1970, s. 8.

wiał łączne rozpatrywanie odmiennych tez A. Smitha, A. Wagnera, K. Marksa, F. Engelsa i J. Keynesa w ramach czterech grup funkcji opodatkowania dochodów, takich jak: 1. funkcje techniczne (w tym funkcje: przejrzystości, pewności, dogodności i wygody), 2. funkcje fiskalno-budżetowe (jak m.in. funkcja fiskalna), 3. funkcje sprawiedliwościowo-etyczne (jak m.in. funkcja równomierności) oraz 4. funkcje gospodarczo-społeczne (jak m.in. funkcje: demonopolizacyjna, ingerencyjna, stymulacyjne lub represyjne, w tym innowacyjna, mieszkaniowa i budowlana).

### *Kontekst techniki legislacyjnej*

W kontekście techniki legislacyjnej dla systemu opodatkowania dochodów w PRL istotnym problemem okazała się realizacja funkcji technicznych, jak funkcje: przejrzystości, pewności, dogodności i wygody. Natomiast sposób realizacji tych funkcji rzutował przede wszystkim na gospodarczo-społeczne funkcje stymulacyjne i represyjne.

Przy czym ewolucja funkcji systemu opodatkowania dochodów w PRL rozpoczęła się przed zakończeniem II wojny światowej, od wydania dekretu z dnia 14 stycznia 1945 r. o poborze 50% dodatku wojennego do państwowego podatku dochodowego<sup>19</sup>, który dotyczył m.in. dochodów z nieruchomości, przedsiębiorstw, kapitałów pieniężnych i praw majątkowych osiągniętych od 1943 r. (art. 1 i 4). W efekcie dekret ten nie zaburzył funkcji przejrzystości systemu opodatkowania dochodów, jaki PRL przejęła po II Rzeczypospolitej. Niemniej funkcję tę zaburzył już art. 20 dekretu z dnia 18 sierpnia 1945 r. o podatku od wynagrodzeń<sup>20</sup>, którym 1 września 1945 r. podatek ten wyodrębnilo z podatku dochodowego. Z kolei 1 stycznia 1946 r. dekret o 50% dodatku uchylono na mocy art. 36 i 38 dekretu z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym<sup>21</sup>. Dlatego początek systemu opodatkowania dochodów w PRL wyznaczyło rozbitcie międzywojennego podatku dochodowego na dwa podatki: dochodowy i od wynagrodzeń.

Natomiast do rozbudowy systemu opodatkowania dochodów w PRL – a tym samym ograniczenia realizacji funkcji przejrzystości – dekret o podatku od wynagrodzeń z 1945 r. przyczynił się bardziej, niż wskazywał na to jego tytuł, gdyż obok samego podatku od wynagrodzeń wprowadzono w nim także „opłatę” od pracodawców wypłacających niskie wynagrodzenia, która faktycznie była jednak podatkiem (art. 13 ust. 2–3). Co zresztą na mocy

<sup>19</sup> Dz.U. Nr 3, poz. 8, dalej zwany dekretem o 50% dodatku.

<sup>20</sup> Dz.U. Nr 38, poz. 220, ze zm., dalej zwanego dekretem o podatku od wynagrodzeń z 1945 r.

<sup>21</sup> Dz.U. Nr 2, poz. 14, ze zm., dalej zwanego dekretem o podatku dochodowym z 1946 r.

art. 15 i 20 ustawy z dnia 4 lutego 1949 r. o podatku od wynagrodzeń<sup>22</sup>, jaka weszła w życie 1 stycznia 1949 r., potwierdził sam ustawodawca – posługując się określeniem „podatku uzupełniającego”. Po kryzysie z 1956 r. podatek ten stracił jednak praktyczne znaczenie, gdyż granicę wynagrodzenia, od której pracodawca był zobowiązany do uiszczania go, oraz wszystkie przedziały jego skali obniżono niemal dziesięciokrotnie<sup>23</sup>.

Niemniej już nieco wcześniej, bo 1 stycznia 1949 r., na mocy art. 31 ust. 1 pkt 1 dekretu z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym<sup>24</sup>, uchylono dekret o podatku dochodowym z 1946 r. Przy czym dekret o podatku dochodowym z 1948 r. zdecydowanie pogłębił brak realizacji funkcji przejrzystości, gdyż osoby będące podatnikami podatku od wynagrodzeń, których suma dochodów przekraczała pewną granicę, do dochodu ogólnego podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym zaczęły doliczać sumę wynagrodzeń (art. 8 ust. 4). W efekcie od 1948 r. podatek dochodowy był podatkiem cedularno-globalnym, którego globalny element miał ograniczać poziom inflacji. Dlatego konstrukcję tę należy uznać za fundament wyodrębnionego później podatku wyrównawczego.

Literalnie jednak podatek ten wyodrębniono dopiero w myśl art. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 1957 r. o podatku wyrównawczym<sup>25</sup> i odniesiono do wynagrodzeń oraz dochodów osób fizycznych powyżej pewnej granicy (art. 12 i 13). Co więcej analogiczną konstrukcję przewidziano później w art. 16 ustawy z dnia 19 lutego 1975 r. o podatku wyrównawczym<sup>26</sup>, która weszła w życie 1 stycznia 1976 r. oraz ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku wyrównawczym<sup>27</sup>, jaka weszła w życie 1 sierpnia 1983 r. (art. 16 ust. 1).

Z kolei na mocy art. 25 ustawy z dnia 29 grudnia 1983 r. o Państwowym funduszu aktywizacji zawodowej<sup>28</sup>, która weszła w życie 1 stycznia 1984 r., system opodatkowania dochodów w PRL wzbogacono o podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń. W efekcie ustawa ta była kolejną, jaka zdecydowanie nie służyła funkcji przejrzystości, gdyż podatek ten literalnie określono „opłatą na rzecz Państwowego Funduszu Aktywizacji Zawodowej”. Przy czym owa danina faktycznie była podatkiem od dochodu wydatkowanego, którego zakres podmiotowy obejmował większość jednostek

<sup>22</sup> Dz.U. Nr 7, poz. 41, ze zm., dalej zwanej ustawą o podatku od wynagrodzeń z 1949 r.

<sup>23</sup> Art. 1 pkt 8 ustawy z dnia 31 stycznia 1959 r. o zmianie ustawy o podatku od wynagrodzeń (Dz.U. Nr 11, poz. 60).

<sup>24</sup> Dz.U. Nr 52, poz. 414, ze zm., dalej zwany dekretem o podatku dochodowym z 1948 r.

<sup>25</sup> Dz.U. Nr 62, poz. 336, ze zm., dalej zwanej ustawą o podatku wyrównawczym z 1957 r.

<sup>26</sup> Dz.U. Nr 45, poz. 227, ze zm.

<sup>27</sup> Dz.U. Nr 42, poz. 188, ze zm., dalej zwana ustawą o podatku wyrównawczym z 1983 r.

<sup>28</sup> Dz.U. Nr 75, poz. 334, ze zm., dalej zwanej ustawą o Państwowym funduszu aktywizacji zawodowej z 1983 r.

gospodarki uspołecznionej<sup>29</sup>, a przedmiotowy – fakt przyrostu kwot wypłacanych przez nie wynagrodzeń ponad poziom ustalany przez Radę Ministrów (art. 2 ust. 2 i art. 3 ust. 1, 2 oraz 8 i art. 4). Natomiast dopiero na mocy art. 2 pkt 2 i 5 ustawy z dnia 31 lipca 1985 r. o dostosowaniu przepisów niektórych ustaw określających funkcjonowanie gospodarki do uwarunkowań i potrzeb dalszego rozwoju społeczno-gospodarczego kraju<sup>30</sup>, 1 stycznia 1986 r. właściwym podatkiem od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń zastąpiono wcześniejszą „opłatę”.

Przed wszystkim jednak w dobie schyłku systemu opodatkowania dochodów w PRL – został on skomplikowany jeszcze bardziej i z podatku dochodowego wyodrębniono podatek dochodowy od osób prawnych, który na mocy art. 25 ust. 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>31</sup>, wdrożono 7 lutego 1989 r. Paradoksalnie podatek ten służył jednak w pewnym zakresie funkcji przejrzystości, gdyż w jego konstrukcję włączono podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń (art. 18 ust. 1)<sup>32</sup>.

Niemniej funkcji przejrzystości systemu opodatkowania dochodów w PRL nie służył sposób redagowania aktów, które system ten regulowały. W efekcie, o ile jeszcze dekret o podatku dochodowym z 1946 r. składał się z pięciu działów wyodrębnionych z uwagi na kryterium podmiotowe, o tyle już w dekrete o podatku dochodowym z 1948 r. jeden z trzech działów (wyodrębnionych w oparciu o kryterium podmiotowo-przedmiotowe) podzielono też na rozdziały. Tym samym dokonano niejednolitego podziału między działy i rozdziały w oparciu o niejednolite kryterium. Przed wszystkim jednak od dekretu o podatku dochodowym z 1948 r. zaprzestano stosowanej jeszcze w II Rzeczypospolitej praktyki nadawania tytułów artykułom lub ich grupom. Natomiast od dekretu z dnia 26 października 1950 r. o podatku dochodowym<sup>33</sup> zaprzestano grupowania artykułów w działach lub rozdziałach.

Ponadto na to, że system opodatkowania dochodów w PRL nie służył funkcji przejrzystości wpływał charakter źródeł prawa, którymi system ten regulowano. Przy czym stopniowe zastąpienie dekretów ustawami nie miało większego znaczenia, gdyż system ów pełny był norm delegacyjnych, które powodowały, że na jego kształt wpływał szereg rozporządzeń, zarządzeń i okólników, a częściowo nawet układów zbiorowych pracy. W efekcie np.

<sup>29</sup> Dalej zwanych j.g.u.

<sup>30</sup> Dz.U. Nr 37, poz. 174, ze zm.

<sup>31</sup> Dz.U. Nr 3, poz. 12, dalej zwana ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych z 1989 r.

<sup>32</sup> Por.: B. Slay, *The Polish Economy, Crisis, Reform and Transformation*, Princeton University Press, Princeton 2014, s. 156.

<sup>33</sup> Dz.U. Nr 49, poz. 450, ze zm., dalej zwanym dekretem o podatku dochodowym z 1950 r.

kwestie dotyczące zryczałtowanego opodatkowania dochodów osób duchownych przestano regulować okólnikami dopiero po wydaniu rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1982 r. w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych<sup>34</sup>.

Co więcej charakter źródeł prawa, którymi regulowano system opodatkowania dochodów w PRL, nie tylko nie służył funkcji przejrzystości, gdyż utrudniał „orientację w materiale normatywnym”<sup>35</sup>, ale także nie realizował funkcji pewności, gdyż w Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, uchwalonej przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r.<sup>36</sup>, nie przewidziano instytucji dwuinstancyjnego postępowania administracyjnego. Niemniej funkcji pewności służyło już odtworzenie w 1980 r. (na wzór II Rzeczypospolitej) sądownictwa administracyjnego, a w 1986 r. – utworzenie sądownictwa konstytucyjnego<sup>37</sup>.

Z kolei jeżeli przyjąć, że funkcja wygody realizowana jest wtedy, gdy sposób płatności w zbyt szerokim zakresie służy interesowi fiskalnemu państwa i nie uwzględnia interesu podatnika, to system opodatkowania dochodów w PRL, zdecydowanie bardziej niż system międzywojenny, służył właśnie funkcji wygody. W efekcie, choć podatek dochodowy od 1946 r., tak jak w międzywojniu, płatny był dwuetapowo, to jednak po fakultatywnym oraz nieostatecznym samoobliczeniu uiszczano nie 1/2, ale całą jego kwotę (lub kwotę podatku za rok ubiegły w razie niedokonania samoobliczenia), a następnie kwotę brakującą w terminie miesiąca od doręczenia decyzji wymiarowej (art. 24 ust. 2 i 3 dekretu o podatku dochodowym z 1946 r.). Co więcej rozwiązanie to podtrzymano w dekrecie o podatku dochodowym z 1948 r. (art. 17 i 18). Natomiast od dekretu o podatku dochodowym z 1950 r. sposób płatności tego podatku zaczął regulować Minister Finansów w drodze aktów wykonawczych (art. 14 i 23).

Oprócz tego poszerzenie zakresu realizacji funkcji wygody dotyczyło też podatku od wynagrodzeń. W efekcie, na mocy art. 17 dekretu o podatku od wynagrodzeń z 1945 r., tylko podatników wynagradzanych przez różnych pracodawców zobowiązano do samoobliczania. Natomiast w myśl art. 9 ust. 2 i art. 12 ust. 2–11 ustawy o podatku od wynagrodzeń z 1949 r., wymia-

<sup>34</sup> Dz.U. Nr 12, poz. 96, ze zm. Por.: T. Stanisławski, *Ewolucja ryczałtowego sposobu opodatkowania przychodów osób duchownych*, [w:] *Studia z prawa wyznaniowego*, red. A. Mezglewski, Wydawnictwo Diecezjalne, Sandomierz 2001, s. 67–75.

<sup>35</sup> K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, PWN, Warszawa 1970, s. 24.

<sup>36</sup> Dz.U. Nr 33, poz. 232, ze zm., dalej zwanej Konstytucją PRL.

<sup>37</sup> Art. 1 i 18 ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 4, poz. 8, ze zm.) i art. 36 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 22, poz. 98, ze zm.).



ru tego podatku dokonywali już tylko płatnicy. Tym samym przeciętni Polacy zaczęli odzwyczajając się od rozliczania podatków dochodowych i stopniowo tracili świadomość, że w ogóle podlegali opodatkowaniu. Zwłaszcza, że nawet w zakresie podatku wyrównawczego, który jeszcze na mocy art. 10 ustawy o podatku wyrównawczym z 1957 r. wymierzano przez samoobliczenie, od metody tej zaczęto stopniowo odchodzić na rzecz rozliczeń przez płatników (art. 11 i 12 ustawy o podatku wyrównawczym z 1975 r.). Co ostatecznie potwierdzono w art. 11 ust. 1 ustawy o podatku wyrównawczym z 1983 r.

Ponadto różnorodność funkcjonalna systemu opodatkowania dochodów w PRL, w kontekście techniki legislacyjnej, najlepiej widoczna jest na tle ustawy o podatku od wynagrodzeń z 1949 r., która do dziś pozostaje najdłuższą obowiązującą polską ustawą podatkową, gdyż uchylono ją dopiero na mocy art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>38</sup>. Przy czym różnorodność ta rzutowała głównie na funkcję przejrzystości, a jej realizacja spletała się z szeregiem funkcji stymulacyjnych i represyjnych. Bowiern na podstawie art. 5 ust. 3 wspomnianej ustawy, wydano około 60 zarządzeń i rozporządzeń Ministra Skarbu (od 3 marca 1950 r. Ministra Finansów<sup>39</sup>) wprowadzających około 300 zwolnień, w tym powodujących, że niektóre dochody zamiast podlegać podatkowi dochodowemu podlegały podatkowi od wynagrodzeń – co automatycznie wskazywało na margines „tolerowanej” w PRL działalności gospodarczej.

I tak za najciekawsze można uznać zarządzenia: z dnia 5 lutego 1968 r. w sprawie zwolnienia niektórych kategorii wynagrodzeń od podatku od wynagrodzeń oraz ustalania norm kosztów uzyskania niektórych wynagrodzeń<sup>40</sup> (które choć powtarzało szereg stopniowo wprowadzonych wcześniej preferencji, to jednak dobrze uzmysławia ich ilość oraz funkcjonalną różnorodność, gdyż na jego podstawie zwolniono całkowicie np. świadczenia z tytułu: święta górnik, hutnika i kolejarza, natomiast preferencyjnie opodatkowano np. premie za: oszczędność paliwa, opon lub papieru); oraz z dnia 15 stycznia 1952 r. w sprawie określenia niektórych przychodów, podlegających opodatkowaniu według przepisów o podatku od wynagrodzeń<sup>41</sup>, dotyczące m.in. adwokatów.

Z kolei za najciekawsze można uznać rozporządzenia: z dnia 28 lutego 1975 r. w sprawie opodatkowania niektórych przychodów podatkiem od wynagrodzeń<sup>42</sup> (dotyczące m.in. przychodów osób fizycznych z wynajmu po-

<sup>38</sup> T. pierwotny Dz.U. Nr 80, poz. 350.

<sup>39</sup> Art. 1 w zw. z art. 9 ustawy z dnia 7 marca 1950 r. o przekształceniu urzędu Ministra Skarbu w urząd Ministra Finansów (Dz.U. Nr 10, poz. 101).

<sup>40</sup> M.P. Nr 7, poz. 40.

<sup>41</sup> M.P. Nr 14, poz. 170.

<sup>42</sup> Dz.U. Nr 9, poz. 55.

koi gościnnych) oraz z dnia 9 lutego 1982 r. w sprawie uznania niektórych przychodów za podlegające opodatkowaniu podatkiem od wynagrodzeń<sup>43</sup>, które pozwalało na preferencyjne opodatkowanie „wynagrodzeń” osób prowadzących dla j.g.u.: restauracje, bary, sklepy i hotele, a także umożliwiało opodatkowanie „wynagrodzeń” za usługi drobnego rzemiosła.

### *Kontekst gospodarczy i międzynarodowy*

W kontekście gospodarczym największym problemem systemu opodatkowania dochodów w PRL okazała się realizacja funkcji fiskalnej (z grupy funkcji fiskalno-budżetowych) i funkcji równomierności (z grupy funkcji sprawiedliwościowo-etycznych), a także funkcji: innowacyjnej, mieszkaniowej i budowlanej (z grupy funkcji gospodarczo-społecznych).

Przy czym rozpoczynając rozważania nad systemem opodatkowania dochodów w PRL w kontekście gospodarczym, analizie najpierw należy poddać jego funkcje fiskalno-budżetowe. Otóż jak zakładano jeszcze na początku lat 70. XX w. coraz istotniejszą część dochodów budżetu centralnego PRL miały stanowić wpłaty z zysku j.g.u., w których przejawiała się „funkcja gospodarczo-organizacyjna socjalistycznego państwa”<sup>44</sup>. Natomiast znaczenie instytucji podatku miało asymptotycznie maleć, aż do ostatecznego zaprzestania realizacji funkcji fiskalnej<sup>45</sup>. Niemniej rzeczywiste znaczenie ówczesnej funkcji fiskalnej można zobrazować zestawieniem poziomu równowagi budżetowej z dochodami budżetowymi w postaci podatków, które dotyczy jednak ich wszystkich, a nie tylko podatków dochodowych, gdyż w ówczesnych ustawach budżetowych nie ujmowano ich odrębnie.

Mając powyższe na względzie można zauważyć, że początkowo udział podatków od ludności w dochodach budżetowych plasował się mniej więcej na równym poziomie. Natomiast znaczenie dochodów podatkowych od j.g.u. stopniowo malało, co korelowało z obniżaniem poziomu nadwyżki budżetowej. Przy czym znaczenie funkcji fiskalnej podatków dla kondycji finansów publicznych PRL szczególnie jest widoczne, gdy porówna się lata 1971, 1980 i 1989, kiedy to zaburzenie realizacji funkcji fiskalnej spowodowano najpierw ulgami, w tym głównie mieszkaniowymi i budowlanymi, a potem, choć zwiększano obciążenia podatkowe, to jednak nie uzdrowiono już finansów publicznych. W efekcie kryzys na płaszczyźnie gospodarczej tylko pogłębił się i PRL upadła. Natomiast podatki miały kluczowe znaczenie dla płaszczyzny gospodarczej tego państwa, gdyż kompensowały nieudolność gospodarczą j.g.u.

<sup>43</sup> Dz.U. Nr 5, poz. 36.

<sup>44</sup> K. Ostrowski, *op. cit.*, s. 15.

<sup>45</sup> *Ibidem*, s. 143.

Rok*	Deficyt lub nadwyżka budżetowa do dochodów ogółem (%)	Podatki od ludności do dochodów budżetowych ogółem (%)	Podatki od j.g.u. do dochodów budżetowych ogółem (%)
1951	+ 7,29	b.d.	b.d.
1956	+ 3,14	5,10	4,17
1961	+ 1,10	6,90	4,24
1966	+ 1,79	6,80	3,25
1970	+ 0,54	6,65	2,90
1971	+ 0,71	6,65	2,85
1975	+ 0,54	2,64	2,02
1980	+ 0,16	0,94	1,16
1985	- 3,74	1,58	2,27
1989	- 5,80	1,79	5,04

\* Na podstawie ustawy budżetowej na rok: 1951 z dnia 23 marca 1951 r. (Dz.U. Nr 18, poz. 145); 1956 z dnia 26 kwietnia 1956 r. (Dz.U. Nr 12, poz. 60); 1961 z dnia 22 grudnia 1960 r. (Dz.U. Nr 59, poz. 327); 1966 z dnia 14 grudnia 1965 r. (Dz.U. Nr 53, poz. 331); 1970 z dnia 22 grudnia 1969 r. (Dz.U. Nr 36, poz. 310); 1971 z dnia 23 grudnia 1970 r. (Dz.U. Nr 31, poz. 259); 1975 z dnia 17 grudnia 1974 r. (Dz.U. Nr 48, poz. 293); 1980 z dnia 21 grudnia 1979 r. (Dz.U. Nr 28, poz. 162); 1985 z dnia 28 grudnia 1984 r. (Dz.U. Nr 59, poz. 303); 1989 z dnia 15 lutego 1989 r. (Dz.U. Nr 7, poz. 45).

Ponadto na faktyczne znaczenie funkcji fiskalnej systemu opodatkowania dochodów w PRL wskazywała skala podatku od wynagrodzeń, która już w 1945 r. była ostrzejsza niż analogiczna skala stosowana w II Rzeczypospolitej (art. 11 dekretu o podatku od wynagrodzeń z 1945 r.). Co więcej na rzeczywiste znaczenie funkcji fiskalnej systemu opodatkowania dochodów w PRL wskazywała też skala podatku wyrównawczego, której najwyższą stawkę ukształtowano na poziomie 75% i mimo inflacji odnoszono do coraz niższych zakresów podstawy opodatkowania (art. 8 ustawy o podatku wyrównawczym z 1957 r., art. 10 ustawy o podatku wyrównawczym z 1975 r., art. 9 ustawy o podatku wyrównawczym z 1983 r.). W efekcie, choć podatek wyrównawczy – jak wskazywał ustawodawca – wprowadzano „w celu ograniczenia nadmiernej konsumpcji”, to jednak faktycznie realizował on głównie funkcję fiskalną (art. 12).

Przy czym funkcja ta skonfrontowana z założeniem z Konstytucji PRL, że organizację gospodarki planowej oparto na „likwidacji klas społecznych żyjących z wyzysku robotników i chłopów” (art. 3 pkt 3 i 4), faktycznie oznaczała, iż „lud pracujący miast i wsi” stał się bezbronną ofiarą fiskalizmu, co objawiło się serią kryzysów gospodarczych<sup>46</sup>. Ponadto do fiskalizmu prowa-

<sup>46</sup> Por.: G. Sakwa, *The Polish October. A reappraisal through*, „Polish Review” 1978, Vol. 23, No. 3, s. 62–78.

dziły zróżnicowane skale podatku dochodowego. W efekcie już w dekreście o podatku dochodowym z 1946 r. najwyższa stawka pierwszej skali (dla spółdzielni i przedsiębiorstw państwowych nieobjętych planem gospodarczym państwa) wynosiła aż 65% (art. 18 ust. 1). Natomiast osób fizycznych i prawnych dotyczyła druga, represyjna skala, której najwyższa stawka sięgała 80% (art. 28 ust. 1). Z kolei od j.g.u. objętych planem gospodarczym państwa, podatek zasadniczo nie mógł być wyższy niż 10% podatku według pierwszej skali (art. 31 ust. 1). Ponadto fiskalizm objawił się w zakresie skal dotyczących form odrębnych podatku dochodowego z 1972 r. W efekcie maksymalna stawka stosowana w zakresie pierwszej skali wynosiła 80%, drugiej – 95%, trzeciej – 86% a czwartej – 90%. Przy czym najkorzystniejszą pierwszą skalę stosowano m.in. do dochodów z: działalności oraz twórczości naukowej, publicystycznej i oświatowej (art. 18 ust. 1 pkt 1 i ust. 4 oraz art. 20 ust. 1 i 2 pkt 5). Natomiast mniej korzystne skale odnoszono m.in. do dochodów z usług transportowych (druga) i dochodów z działalności zarobkowej podlegającej podatkowi obrotowemu (trzecia) – art. 18 ust. 1–3.

Przed wszystkim jednak system opodatkowania dochodów w PRL nie służył funkcji równomierności, gdyż pomimo rozciągnięcia zakresu podatku dochodowego na j.g.u. (na mocy art. 1 dekretu o podatku dochodowym z 1946 r.) Minister Skarbu i Prezes Centralnego Urzędu Planowania mogli arbitralnie decydować o preferencyjnym lub represyjnym opodatkowaniu zarówno przedsiębiorstw państwowych, jak i spółdzielni oraz osób fizycznych i prawnych (art. 19, 29 i 34). Natomiast niepostrzeżenie podatek, jako instrumentu służącego przekształcaniu prywatnych zasobów finansowych w zasoby publiczne, uzupełniono zakrojoną na ogromną skalę nacjonalizacją. Tym samym system opodatkowania dochodów w PRL był pierwszym instrumentem, który służył przekształceniu powojennych zgłiszczy gospodarki kapitalistycznej w centralnie planowaną gospodarkę socjalistyczną<sup>47</sup>.

W efekcie, mając na względzie funkcję równomierności, należy zauważyć, że dekret o podatku dochodowym z 1950 r. dotyczył już tylko osób fizycznych i prawnych oraz jednostek nieposiadających osobowości prawnej niebędących j.g.u. (art. 1 ust. 1). Natomiast materię dotyczącą opodatkowania j.g.u. uwzględniono w ramach odrębnego systemu opodatkowania j.g.u., przy czym zapowiedź ponownego połączenia systemu opodatkowania dochodów j.g.u. z systemem opodatkowania pozostałych podmiotów zawierał art. 7 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej<sup>48</sup>, który wskazy-

<sup>47</sup> Por.: J. Drenowski, *The Central Planning Office on Trial. An Account of the Beginnings of Stalinism in Poland*, "Soviet Studies" 1979, Vol. 31, No. 1, s. 23–42.

<sup>48</sup> Dz.U. Nr 41, poz. 324.

wał, że podmioty gospodarcze miały podlegać obciążeniom publicznoprawnym na jednolitych zasadach. W efekcie, zgodnie z art. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1989 r., podatkwowi temu zaczęły podlegać nie tylko osoby prawne, ale też j.g.u. Niemniej w przypadku niektórych j.g.u., które rok podatkowy zamknęły stratą, istniała możliwość potrącenia tych strat z dochodów innych j.g.u. (art. 21 ust. 1 i 2). Natomiast w zakresie podstawy opodatkowania zaczęły pojawiać się regulacje przeciwdziałające unikaniu opodatkowania w postaci ograniczenia kategorii nakładów zaliczanych do kosztów, np. należności przedawnionych (art. 11 ust. 1 pkt 17). Przy czym wprowadzenie tego rozwiązania eliminowało wcześniejszy paradoks, w którym j.g.u. (czyli podmioty państwowe) unikały opodatkowania na rzecz budżetu centralnego PRL.

Mimo to w systemie opodatkowania dochodów w PRL istniały też rozwiązania, które lepiej służyły funkcji równomierności niż rozwiązania obecne. Mianowicie w ustawie o podatku wyrównawczym z 1957 r. przewidziano regulację, zgodnie z którą w przypadku osób osiągających i gromadzących na specjalnym rachunku bankowym wynagrodzenia m.in. z działalności twórczej, naukowej i oświatowej, do podstawy opodatkowania wliczano tylko kwoty pobrane z tego rachunku (art. 3 ust. 2 pkt 3). Co więcej, podobną regulację przewidziano w ustawie o podatku dochodowym z 1972 r. Dlatego, jeżeli czynsz wplacano na odrębny rachunek bankowy właściciela nieruchomości, wówczas przychodu nie stanowiły kwoty, których nie miał on prawa podjąć w danym roku podatkowym (art. 8 ust. 4 zd. 2).

Niemniej już znacznie wcześniej, czyli na mocy dekretu o podatku dochodowym z 1950 r., represyjnie opodatkowano sprzedaż praw autorskich związanych z wynalazkami własnymi, która nie miała miejsca na rzecz j.g.u. (art. 8 ust. 2 lit. e). Tym samym pogrzebano szanse długofalowego rozwoju polskiej gospodarki, a stawiając jednocześnie na przemysł ciężki nie zauważono, że państwa bloku zachodniego dążyły do rozwoju produkcji *high-tech*<sup>49</sup>. Wówczas też system opodatkowania dochodów przestał realizować funkcję innowacyjną. Stan ten zmieniła dopiero ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 1989 r., wówczas od podatku tego zwolniono m.in. dochody osób prawnych, których celem statutowym była działalność naukowo-techniczna (art. 9 ust. 1 pkt 5), a także przewidziano możliwość uwzględnienia kosztów prac badawczo-rozwojowych, doświadczalnych i wdrożeniowych (art. 10 pkt 3, 4 i 6). Wtedy polski system opodatkowania dochodów zaczął

<sup>49</sup> Por.: M. Ernst, *Overstatement of Industrial Growth in Poland*, "Quarterly Journal of Economics" 1965, Vol. 79, No. 4, s. 623–641.

ewoluować w kierunku umożliwiającym funkcjonowanie gospodarki rynkowej opartej na innowacyjności oraz powszechnym konsumpcjonizmie<sup>50</sup>.

Z kolei na mocy art. 3 ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy o podatku wyrównawczym z 1957 r. przewidziano ulgę w postaci obniżenia podstawy opodatkowania z tytułu 100% wydatku na zakup mieszkania i 75% wydatku na zakup domu jednorodzinnego lub jego budowę. Natomiast w myśl art. 8 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 4 ustawy o podatku wyrównawczym z 1975 r., oba wydatki zaczęto uwzględniać w 100%, ale tylko do kwoty 400 000 zł. W efekcie system opodatkowania dochodów w PRL w szerokiej mierze zaczął realizować funkcję mieszkaniową. Co więcej, na mocy ustawy z dnia 25 listopada 1970 r. o ulgach podatkowych z tytułu inwestycji<sup>51</sup>, a potem ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o ulgach podatkowych z tytułu inwestycji<sup>52</sup>, przewidziano szereg ulg służących funkcji budowlanej.

I choć rozwój budownictwa w latach 70. XX w. był niewątpliwym sukcesem, to jednak wspomniany już także brak realizacji funkcji przejrzystości systemu opodatkowania dochodów w PRL, zaczął wówczas przekładać się na płaszczyznę gospodarczą – prowadząc do fałszowania danych statystycznych, co miało „poprawiać” ich oblicze w oczach przedsiębiorców z państw bloku zachodniego, a tym samym zachęcić ich do inwestycji nad Wisłą<sup>53</sup>. Niemniej, gdy na polski rynek w latach 70. XX w., charakteryzujący się przestarzałymi technologiami, zaczęły wkraczać też korporacje międzynarodowe – szybko prawda wyszła na jaw, a ich działalność skończyła się wzmożeniem importu zachodnich produktów oraz brakiem poważnych inwestycji<sup>54</sup>.

Mimo to na płaszczyźnie gospodarczej Polacy w okresie PRL pozostawali mocno związani z zachodem z uwagi na emigrację do USA, Wielkiej Brytanii i RFN. Zatem z przyczyn politycznych marnowano ówczesnie kapitał ludzki, który lepiej zagospodarowany mógł przyczynić się do realizacji funkcji innowacyjnej. Przy czym, dla porównania, poziom opodatkowania dochodów osób fizycznych osiągających najwyższe dochody w USA, Wielkiej Brytanii i RFN, który od zakończenia II wojny światowej był wyższy niż w PRL i sięgał nawet 95%, pod koniec lat 70. XX w. obniżono do ok. 40–60%<sup>55</sup>. Wówczas też na zachodzie rozpoczął się liberalny boom gospodarczy, któremu PRL

<sup>50</sup> Por.: N. Davies, *Boże Igrzysko. Historia Polski*, wyd. 2, Znak, Kraków 2003, s. 1043 i 1049.

<sup>51</sup> Dz.U. Nr 29, poz. 246.

<sup>52</sup> Dz.U. Nr 45, poz. 230.

<sup>53</sup> G. Feiwel, *Problems in Polish economic planning. Continuity, change and prospects*, Prager Publishers, London–New York 1971, s. 280.

<sup>54</sup> G. Lauter, P. Dickie, *Multinational Corporations in Eastern European Socialist Economies*, „Journal of Marketing” 1975, Vol. 39, No. 4, s. 40–46.

<sup>55</sup> Por.: A. Atkinson, *Income Tax and Top Incomes over the Twentieth Century*, „Hacienda Publica Espanola. Revista de Economia Publica” 2004, nr 1, s. 123–141.

i inne państwa bloku wschodniego nie mogły sprostać. Natomiast zimna wojna, która faktycznie była wojną gospodarczą, zaczęła zmierzać ku końcowi<sup>56</sup>.

### *Podsumowanie*

System opodatkowania dochodów w PRL nie służył funkcji przejrzystości. W efekcie w 1989 r. był on najbardziej rozbudowanym systemem opodatkowania dochodów w polskiej historii – bez względu na to, że jego źródła tkwiły w bardzo syntetycznym odpowiedniku z międzywojnia, który realizował zasadę „jeden podatek w jednej ustawie podatkowej”. Co więcej funkcji przejrzystości systemu opodatkowania dochodów w PRL nie służył fakt mylenia podatków dochodowych z opłatami. Natomiast wśród nielicznych pozytywnych aspektów funkcji przejrzystości systemu opodatkowania dochodów w PRL można wskazać np. nadawanie tytułów artykułom, co tuż po II wojnie światowej kontynuowano na wzór rozwiązań międzywojennych, a nie jest kontynuowane obecnie.

Ponadto system opodatkowania dochodów w PRL nie realizował funkcji pewności, co aż do 1957 r. przejawiało się wchodzeniem w życie z mocą wsteczną aktów, które system ten regulowały. Niemniej i później *vacatio legis* dla sporej części źródeł regulujących system opodatkowania dochodów w PRL był krótki, w tym zwłaszcza w latach 80. XX w. Przede wszystkim jednak do braku realizacji funkcji pewności prowadził brak konstytucyjnej gwarancji dwuinstancyjności postępowania podatkowego oraz brak sądownictwa administracyjnego i konstytucyjnego, które w III Rzeczypospolitej zasługuje na szacunek.

System opodatkowania dochodów w PRL służył zdecydowanie funkcji wygody. Niemniej także współcześnie trzeba bardzo wnikliwie analizować możliwości realizacji tej funkcji. Z tego też powodu w III Rzeczypospolitej przeciętni podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych nie powinni faktycznie rezygnować z metody samoobliczenia, gdyż w zeznaniach, które zaczęła w 2016 r. wstępnie wypełniać administracja podatkowa, mogą pojawić się drobne błędy na korzyść fiskusa<sup>57</sup>.

System opodatkowania dochodów, który tak jak w wojnach napoleońskich dla Wielkiej Brytanii, a potem w I i II wojnie światowej także dla USA był niezwykle skutecznym instrumentem umożliwiającym prowadzenie tradycyjnych wojen, w II poł. XX w. – dzięki funkcjom stymulacyjnym – oka-

<sup>56</sup> *Ibidem*, s. 128.

<sup>57</sup> <http://www.finanze.mf.gov.pl/wstepnie-wypelnione-zeznanie-podatkowe-pfr> [dostęp: 20.05.2016].

zał się równie skutecznym instrumentem prowadzenia wojny gospodarczej<sup>58</sup>. Dlatego, gdy w PRL nadmierny rozwój przemysłu ciężkiego i armii prowadził do niedoinwestowania sektora konsumpcyjnego, a kryzys paliwowy stał się jedną z przyczyn kryzysu politycznego, już wówczas zwycięstwo państw bloku zachodniego można było prognozować z nieomylną precyzją<sup>59</sup>. Mimo to obecnie nie można pomijać faktu, iż zbyt łagodne opodatkowanie wyższych dochodów, które potęgowane jest ponadczasowym zjawiskiem unikania opodatkowania, rzeczywiście w III Rzeczypospolitej prowadzi do tego, że opodatkowaniu najwyższą – 32% stawką podatku dochodowego od osób fizycznych – podlega zaledwie ok. 1% podatników, a rozdzźwięk między biednymi i bogatymi staje się coraz większy<sup>60</sup>.

Przed wszystkim jednak, mając na względzie funkcję fiskalną, należy zauważyć, że w PRL inflacja była głównie skutkiem niewydolnego sektora konsumpcyjnego. Dlatego inflacji nie przeciwdziałał ani podatek dochodowy, ani podatek wyrównawczy, ani też podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń<sup>61</sup>. Co więcej już wprowadzeniu podatku wyrównawczego towarzyszył istotny paradoks, gdyż „nadmierne” dochody ludności można było po prostu obniżyć, skoro i tak jej większość w PRL pracowała dla j.g.u. Natomiast to, jak inflacja wpływała na realizację funkcji równomierności najlepiej jest widoczne, gdy zauważy się, że waloryzacja kwoty wolnej od podatku dochodowego w PRL była raczej wyjątkiem niż regułą<sup>62</sup>. Przy czym także obecnie kwota ta w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych była waloryzowana tylko raz od 2009 r. i pilnie wymaga podwyższenia.

Ponadto największym mankamentem systemu opodatkowania dochodów w PRL, który choć realizował funkcję mieszkaniową i budowlaną, było to, że nie realizował funkcji innowacyjnej – czyli funkcji, jakiej w szerszym zakresie powinien służyć system opodatkowania dochodów w III Rzeczypospolitej. Inaczej polskie produkty wciąż będą postrzegane na rynkach zachodnich jako przestarzałe. Natomiast przyszłe pokolenia także i ten etap w dziejach Polski na płaszczyźnie gospodarczej pozytywnie postrzegają będą głównie przez pryzmat boomu mieszkaniowego, a pozostałe „osiągnięcia” staną się dla nich tylko mitem.

<sup>58</sup> Por.: B. Sabine, *op. cit.*, s. 28.

<sup>59</sup> Por.: G. Sakwa, *op. cit.*, s. 62–78.

<sup>60</sup> KPMG, *Roczne zeznanie podatkowe Polaków PIT 2015*, KPMG, Warszawa 2016, s. 17.

<sup>61</sup> Por.: J. Kulicki, *Rozwój podatku dochodowego w Polsce*, „Analizy BAS” 2011, nr 6, s. 10.

<sup>62</sup> *Ibidem*, s. 11.



### Abstract

#### The chosen aspects of the quality of financial law and the functions of income taxation system in the Polish People's Republic

The chosen aspects of the quality of financial law and the functions of income taxation system in the Polish People's Republic have been presented in five contexts. The first one is the doctrinal context, which allows to distinguish the taxation rules and the rules of the financial law from the functions of income taxation system. Furthermore, such context allows to divide the mentioned functions into four function groups: technical, fiscal and budgetary, justice related and ethical, economic and social. The second context constitutes the legislative technique context – enabling the analysis of the income taxation system in the Polish People's Republic with the consideration of the technical functions. In turn, the third context corresponds with the title of the 16<sup>th</sup> Scientific Conference 'State, Economy, Society', organized annually by Andrzej Frycz Modrzewski Krakow University. Thus, the income taxation system in the Polish People's Republic has been subject to analysis with consideration of its influence on the Polish economic sphere within the years 1945-1989. However, due to the limited frames of this study the political and social sphere has been omitted. Nevertheless, conclusions made on these basis underline the importance of such functions of income taxation system in the Polish People's Republic, as some functions: fiscal and budgetary, justice related and ethical, economic and social. The functions of income taxation system in the Polish People's Republic have also been subject to analysis in the fourth context, that is the chosen functions of income taxation systems of the leading countries of the western block within the years 1945-1989. Therefore, it may be assumed that the functions of income taxation system in the Polish People's Republic constituted one of the reasons of the failure of this country in the so called Cold War. Above all, however, the assessment of the functions of the income taxation system in the Polish People's Republic (in the fifth context) has been referred to the chosen contemporary solutions, which paradoxically allows to come to conclusions *de lege ferenda*, which still remain up to date in reference to the income taxation system in the Third Polish Republic.

**Key words:** financial law, income tax, functions, quality, the Polish People's Republic

### Streszczenie

#### Wybrane aspekty jakości prawa finansowego a funkcje systemu opodatkowania dochodów w PRL

Wybrane aspekty jakości prawa finansowego i funkcje systemu opodatkowania dochodów w PRL przedstawiono w pięciu kontekstach. Pierwszym jest kontekst doktrynalny, który zasady podatkowe i zasady prawa podatkowego pozwala odróżnić od funkcji systemu opodatkowania dochodów. Co więcej kontekst ten umożliwia podział wspomnianych funkcji na cztery grupy funkcji: technicznych, fiskalno-budżetowych, sprawiedliwościowo-etycznych i gospodarczo-społecznych. Natomiast drugim kontekstem

jest kontekst techniki legislacyjnej – umożliwiający analizę systemu opodatkowania dochodów w PRL z uwagi na funkcje techniczne. Z kolei kontekst trzeci koresponduje z tytułem XVI Konferencji Naukowej „Państwo, gospodarka, społeczeństwo”, organizowanej corocznie przez Krakowską Akademię im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego. Dlatego system opodatkowania dochodów w PRL poddano analizie z uwzględnieniem tego, jak w latach 1945–1989 oddziaływał on na polską płaszczyznę gospodarczą. Niemniej z uwagi na ograniczone ramy niniejszego opracowania pominięto płaszczyzny polityczną i społeczną. Mimo to wyciągnięte na tej podstawie wnioski podkreślają znaczenie takich funkcji systemu opodatkowania dochodów w PRL, jak niektóre funkcje: fiskalno-budżetowe, sprawiedliwościowo-etyczne oraz gospodarczo-społeczne. Funkcje systemu opodatkowania dochodów w PRL poddano analizie także w kontekście czwartym, a mianowicie wybranych funkcji systemów opodatkowania dochodów czołowych państw bloku zachodniego z lat 1945–1989. Dlatego można też postawić tezę, iż funkcje systemu opodatkowania dochodów w PRL stanowiły jedną z przyczyn klęski, jaką państwo to poniosło w tzw. zimnej wojnie. Przede wszystkim jednak ocenę funkcji systemu opodatkowania dochodów w PRL (w kontekście piątym) odniesiono do wybranych rozwiązań współczesnych, co paradoksalnie pozwala na wyciągnięcie wniosków *de lege ferenda*, które wciąż pozostają aktualne w odniesieniu do systemu opodatkowania dochodów w III Rzeczypospolitej.

**Słowa kluczowe:** Prawo finansowe, podatek dochodowy, funkcje, jakość, PRL