

# NADZWYCZAJNE PODATKI MAJĄTKOWE

NA PRZYKŁADZIE PODATKU  
OD WZBOGACENIA WOJENNEGO W POLSCE  
Z 13 KWIETNIA 1945 ROKU



A D A M   K Ę D R Z Y Ń S K I



WYDAWNICTWO  
UNIwersytetu  
ŁÓDZKIEGO

NADZWYCZAJNE  
PODATKI  
MAJĄTKOWE



WYDAWNICTWO  
UNIWERSYTETU  
ŁÓDZKIEGO

# NADZWYCZAJNE PODATKI MAJĄTKOWE

NA PRZYKŁADZIE PODATKU  
OD WZBOGACENIA WOJENNEGO W POLSCE  
Z 13 KWIETNIA 1945 ROKU

A D A M   K Ę D R Z Y Ń S K I

 WYDAWNICTWO  
UNIwersytetu  
ŁÓDZKIEGO

Łódź 2025

Adam Kędrzyński (ORCID: 0000-0002-2403-9861) – Uniwersytet Łódzki  
Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Katedra Historii Ekonomii  
90-214 Łódź, ul. Rewolucji 1905 r. 41/43

RECENZENCI

*Cecylia Leszczyńska, Paweł Grata*

REDAKTOR INICJUJĄCY

*Katarzyna Włodarczyk*

REDAKTOR WYDAWNICTWA UŁ

*Piotr Pietrych*

SKŁAD I ŁAMANIE

*AGENT PR*

KOREKTA TECHNICZNA

*Elżbieta Pich*

PROJEKT OKŁADKI

*Anna Damasiewicz*

Zdjęcie wykorzystane na okładce: Ulica Krakowskie Przedmieście w Warszawie Archiwum  
fotograficzne Zbyszka Siemaszki / Narodowe Archiwum Cyfrowe

© Copyright by Adam Kędrzyński, Łódź 2025

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2025

Publikacja jest udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 (CC BY-NC-ND)

<https://doi.org/10.18778/8331-692-5>

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.11538.24.0.M

Ark. wyd. 16,0; ark. druk. 13,875

ISBN 978-83-8331-691-8

e-ISBN 978-83-8331-692-5

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-237 Łódź, ul. Matejki 34A

[www.wydawnictwo.uni.lodz.pl](http://www.wydawnictwo.uni.lodz.pl)

e-mail: [ksiegarnia@uni.lodz.pl](mailto:ksiegarnia@uni.lodz.pl)

tel. 42 635 55 77

*Žonie Dagmarze*



# Spis treści

Wstęp	9
Rozdział 1	
<b>Fundamenty sprawiedliwości podatkowej</b>	<b>15</b>
1.1. Sprawiedliwe opodatkowanie: perspektywa filozofii, ekonomii i prawa	15
1.1.1. Prawnoekonomiczne spojrzenie na sprawiedliwość. Pojęcie podatku	15
1.1.2. Ujęcie sprawiedliwości w filozofii ekonomii	21
1.1.3. Relacja między sprawiedliwością a opodatkowaniem	32
1.2. Wprowadzanie, podwyższanie, zmiana sposobu opodatkowania	36
1.3. Charakter podatków majątkowych	44
1.4. Podsumowanie	51
Rozdział 2	
<b>Przykłady nadzwyczajnych podatków na świecie w latach 1918–1945</b>	<b>53</b>
2.1. Włoski Dekret Królewski z 24 listopada 1919 r.	55
2.2. <i>Reichsnotopfergesetz</i> z 31 grudnia 1919 r.	66
2.3. Brytyjskie projekty ustawodawcze i rozważania doktrynalne po I wojnie światowej	74
2.4. Doświadczenia amerykańskie i francuskie (1918–1945) w regulacjach podatków nadzwyczajnych	82
2.5. <i>Varlık Vergisi</i> z 11 listopada 1942 r.	86
2.6. Podsumowanie	94
Rozdział 3	
<b>Podatki majątkowe z elementami nadzwyczajnymi w II Rzeczypospolitej</b>	<b>99</b>
3.1. Wczesne przykłady: od 1918 r. do 1922 r.	99
3.1.1. Podatek od zysków wojennych oraz danina od nieruchomości i majątków	102
3.1.2. Nadzwyczajna danina państwowa	105
3.1.3. Podatek od wzbogacenia się w formie nieruchomości i spłaty długów	108
3.1.4. Rekapitulacja nadzwyczajnych rozwiązań podatkowych z okresu 1918–1922	110
3.2. Ustawa z 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym	114
3.3. Podsumowanie	121



## 8 Spis treści

### Rozdział 4

<b>Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 r.</b>	<b>127</b>
4.1. Przyczyny wprowadzenia	127
4.2. Szczegółowe regulacje dekretu z kwietnia 1945 r.	134
4.2.1. Model efektywnej stopy opodatkowania	136
4.2.2. Pozostałe regulacje	144
4.3. Egzekucja podatku – rozporządzenie z 27 czerwca 1945 r.	146
4.4. Podsumowanie	154

### Rozdział 5

<b>Nowelizacja regulacji podatku od wzbogacenia wojennego z 1949 r. oraz dalsze losy podatku</b>	<b>159</b>
5.1. Dekret z 27 lipca 1949 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego	159
5.2. Zachowania podatników, reakcje władzy (1945–1989), skutki podatku	166
5.3. Losy nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego po 1989 roku	180
5.4. Podsumowanie	188
Uwagi i wnioski końcowe	191
Bibliografia	197
I. Źródła archiwalne	197
II. Akty prawne	197
III. Literatura przedmiotowa	202
Wykaz skrótów	217
Spis tabel	219
Spis rysunków, ilustracji i wykresów	221

# Wstęp

W trzeciej dekadzie XXI w. wystąpiły wydarzenia nadzwyczajne o wielkim zasięgu (pandemia COVID-19, wojna w Ukrainie). Jedną z reakcji ekspertów na taki rozwój sytuacji stanowiła konstatacja, że jest to dobry moment na powrót do koncepcji podatku od kapitału oraz podatku od wzbogacenia wojennego<sup>1</sup>. Te dwie rzadko stosowane konstrukcje fiskalne zostały przez lata zapomniane przez ustawodawców. Pogłębiające się (szczególnie ostro po pandemii) zadłużenie publiczne spowodowało wzrost zainteresowania polityką fiskalną, szczególnie w kontekście powolnego wyczerpywania się środków polityki monetarnej. Konstrukcję podatku od wzbogacenia wojennego można więc przenieść na współczesne realia. Teoretycznie możliwe jest oszacowanie majątku firm medycznych, farmaceutycznych, sanitarnych, higienicznych na dzień wybuchu pandemii i porównanie go z majątkiem posiadanym przez te podmioty w dniu zakończenia pandemii. Tak ustalony przyrost majątku można następnie progresywnie opodatkować. Czy wzbogacenie tych firm było równie „niesprawiedliwe”, jak wynikające z czynników losowych wzbogacenie przemysłu wojskowego po wojnach? Analiza historycznych przypadków nadzwyczajnych podatków rzuciła światło zarówno na aspekt etyczny tego zagadnienia, jak też jego sens ekonomiczny.

Wybór tematu podyktowany również został identyfikacją luki w literaturze. Dotychczas opublikowane zostały jedynie dwa artykuły Mirosława Kłuska<sup>2</sup> z zakresu historii gospodarczej i jeden tekst prawniczy Andrzeja Witkowskiego<sup>3</sup>. Stan badań nad nadzwyczajnym podatkiem od wzbogacenia wojennego w Polsce z 13 kwietnia 1945 r. można na tej podstawie określić jako niesatisfakcjonujący. Ponadto

- 1 N. O'Donovan, *One-Off Wealth Taxes: Theory and Evidence*, „Fiscal Studies” 2021, vol. 42, s. 565–597; N. O'Donovan, *Paying for the Pandemic*, „Future Economies Research and Policy Paper” 2020, no. 8, <https://e-space.mmu.ac.uk/631282/1/Paying-for-the-Pandemic-ODonovan.pdf> [dostęp: 3.03.2025]; S. Bach, *Vermögensabgaben – ein Beitrag zur Sanierung der Staatsfinanzen in Europa. Bericht von Stefan Bach in Eurokrise, Staatsverschuldung und privater Reichtum*, „DIW Wochenbericht” 2012, Nr. 28, s. 3–11.
- 2 M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego wynikającego ze zobowiązań prywatnoprawnych i publicznych powstałych przed 1 września 1939 roku*, „Klio” 2017, t. 41, nr 2, s. 99–124; M. Kłusek, *Dekret z 27 lipca 1949 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego*, „Humanities and Social Sciences” 2016, t. 21, nr 23 (2), s. 77–89.
- 3 A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r.*, [w:] *Jednostka, państwo, administracja – nowy wymiar: międzynarodowa konferencja naukowa, Olszаницa, 23–26 maja 2004 r. pod patronatem honorowym Marszałka Województwa Podkarpackiego*, red. E. Ura, Rzeszów 2004, s. 625–650.

przywołane teksty cechują się dość technicznym, sprawozdawczym charakterem. Brakuje w nich odniesień do sensu i szerszego znaczenia tego rodzaju opodatkowania. Warto nadmienić, że podatek ten nie był analizowany w kontekście całej grupy nadzwyczajnych danin majątkowych (stąd pierwsza część tytułu pracy). Należało też rozszerzyć bazę archiwalną, stanowiącą niezbędne historyczne zaplecze prezentowanych zagadnień. Dotychczas brakowało w literaturze syntezy integrującej perspektywę prawną i ekonomiczną.

Problemem badawczym dysertacji było określenie cech i specyfiki nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego wprowadzonego dekretem z 13 kwietnia 1945 r. i znowelizowanego 27 lipca 1949 r. Tytułowy przedmiot rozprawy zdefiniować należy jako nadzwyczajne świadczenie pieniężne na rzecz związku publicznoprawnego, przymusowe, wynikające z ustawy, bezzwrotne i nieodpłatne, dotyczące wzbogacenia wojennego (czyli przyrostu majątku w okresie II wojny światowej) jako przedmiotu opodatkowania. Podmiotami, które zostały obciążone nowym podatkiem, były zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne.

Badanie wstępne<sup>4</sup> zostało przeprowadzone pod kątem oceny sprawiedliwości podatkowej i identyfikacji podatku jako elementu procesu nacjonalizacji kapitału. Wpływy z tego podatku odpowiadały za zaledwie niecały 1% wpływów do budżetu państwa. Nie miał on zatem znaczenia fiskalnego. Był jednak w niektórych przypadkach wystarczająco wysoki, by doprowadzić do bankructwa konkretnego podatnika. Oficjalnie podany powód wprowadzenia miał charakter argumentu moralnego – podatek miał być retribucją względem kolaborantów, szabrowników i szmalcowników. Dlatego też badania powinny iść w kierunku dalszego testowania hipotezy o (nie)sprawiedliwości analizowanej regulacji. Na takie procesy, jak unormowanie podatku od wzbogacenia wojennego, wpływ ma więcej czynników niż tylko uwarunkowania gospodarcze i stosowanie prawa. Uwzględniono również perspektywę etyczną, kulturową oraz ideologiczną.

Szerzej zakreślonym problemem badawczym jest określenie przydatności i skuteczności wprowadzania nadzwyczajnego opodatkowania ze szczególnym uwzględnieniem specyficznego przypadku nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 r. Czy nie było mniej radykalnych alternatyw? Czy ten środek faktycznie stanowił rozwiązanie chociaż niektórych problemów makroekonomicznych?

Celem pracy jest falsyfikacja czterech hipotez badawczych odnoszących się do nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego oraz, w ograniczonym zakresie, innych analogicznych nadzwyczajnych danin publicznych o charakterze jednorazowego świadczenia majątkowego:

H1: Nadzwyczajne podatki majątkowe są niesprawiedliwe.

H2: Nadzwyczajne podatki majątkowe są trudne do zastosowania w praktyce.

4 A. Kędrzyński, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 roku – początek procesu nacjonalizacji kapitału*, [w:] *Na gruzach starego świata. Rok 1945 z perspektywy gospodarczej i społecznej*, red. T. Głowiński, Wrocław 2020, s. 81–92.

- H3: Nadzwyczajne podatki majątkowe miały niewielkie znaczenie ekonomiczne  
 H3a: nie rozwiązały makroekonomicznego problemu zadłużenia publicznego;  
 H3b: cechowały się niską wydajnością fiskalną – wpływy podatkowe były nieznaczne w stosunku do wpływów preeliminowanych;  
 H3c: ich działanie antyinflacyjne miało charakter krótkoterminowy i to tylko w rzadkim przypadku powodzenia zbierania podatku;  
 H3d: nie pociągały za sobą pozytywnego efektu behawioralnego, nie wywołując w efekcie społecznie pożądaną zmianę w zachowaniach podatników.  
 H4: Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego, podobnie jak pozostałe podatki nadzwyczajne, był niesprawiedliwy z punktu widzenia zasad sprawiedliwości podatkowej, nie rozwiązał żadnego z istotnych problemów makroekonomicznych i nastroczał praktycznych trudności przy realizacji.

Konstrukcję oparto o układ problemowo-chronologiczny. Na strukturę pracy składa się wstęp, pięć rozdziałów zasadniczych (podzielonych na szczegółowe podrozdziały) oraz uwagi i wnioski końcowe. W rozdziale pierwszym podjęto próbę oceny nadzwyczajnych podatków majątkowych z perspektywy teoretycznej trzech dyscyplin: ekonomii, prawa i filozofii. Wzięte zostały pod uwagę koncepcje sprawiedliwości filozofów ekonomii: Roberta Nozicka, Johna Rawlsa oraz Amartyi Kumara Sena, jak również prawniczy punkt odniesienia w postaci zasad podatkowych. Refleksję, wzbogaconą o przegląd stanowisk znanych ekonomistów na temat wysokości, zmian i progresywności opodatkowania oraz rys teorii podatków majątkowych (eksponujący zagadnienia klasyfikacyjne), zakończył krytyczny wniosek o fundamentalnej niekonkluzywności wielkich koncepcji sprawiedliwości (z uwagi na fakt, że różnice pomiędzy nimi mają charakter zasadniczy). Pozytywny wniosek objął wskazanie, w kontekście hipotezy pierwszej, że nadzwyczajne podatki majątkowe są zdecydowanie niesprawiedliwe z metaetycznej pozycji deontologii. Metaetyka konsekwencjalna nie pozwala sformułować tak jasnej konkluzji – wciąż nie ma jednoznacznego konsensusu co do nawet tak podstawowych parametrów optymalnego opodatkowania, jak odpowiednia wysokość i stopień progresji podatkowej.

Rozdziałem drugi rozpoczęto empiryczną część pracy, ponieważ badanie hipotez nie przyniosło rozstrzygnięcia na gruncie czystej teorii. Analizie poddano następujące przypadki opodatkowań majątkowych nadzwyczajnych z Włoch, Niemiec i Turcji: Włoskiego Dekretu Królewskiego z 24 listopada 1919 r., *Reichsnotopfergesetz* (RNOG) z 31 grudnia 1919 r. oraz *Varlık Vergisi* z 11 listopada 1942 r. Warto odnotować, że do przykładów tych nie odwołują się przeglądowe opracowania brytyjskie i amerykańskie, tak więc ich omówienie w istotny sposób uzupełnia dominującą w obiegu naukowym anglojęzyczną literaturę przedmiotu.

W uzupełnieniu materiału empirycznego o opis tych podatków można widzieć istotną wartość. W szczególności rzadko przywoływany kazus turecki stanowi dowód na możliwość zaistnienia w systemie podatkowym daniny o charakterze świadczenia publicznoprawnego skrajnie niesprawiedliwego, w dodatku bez względu na przyjmowaną teorię sprawiedliwości. Przypadki z Niemiec i Włoch są natomiast spójne z dotychczasowymi badaniami, z których płynie wniosek

o niewielkim znaczeniu fiskalnym podatków nadzwyczajnych, ich krótkotrwałym efekcie deflacyjnym, symbolicznym wpływie na zmniejszenie zadłużenia publicznego oraz wyłącznie negatywnych skutkach behawioralnych (upowszechnienie postaw ucieczki przed opodatkowaniem, ucieczka przed dyskryminacją na tle religijnym, narodowym i etnicznym w przypadku tureckim).

W rozdziale trzecim zostały omówione przypadki z historii Polski: danina od nieruchomości i majątków w kapitale z 29 stycznia 1919 r., nadzwyczajna danina państwowa z 16 grudnia 1921 r., podatek od wzbogacenia się, które ujawniło się przez nabycie nieruchomości i przez spłatę długów hipotecznych, z 31 marca 1922 r. oraz ustawa z 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym. Tylko podatek z 1923 r. był dotychczas wielokrotnie analizowany. Pozostałe z danin wymieniało jedynie z kronikarskiego obowiązku we wcześniejszych publikacjach z zakresu historii gospodarczej oraz historii państwa i prawa. Badanie wykazało, że II RP odznaczyła się wyjątkową w skali europejskiej skłonnością do stosowania nadzwyczajnych środków fiskalnych, uzyskując w niektórych latach poważniejsze wpływy z ich tytułu (14% budżetu w 1919 r., 28% budżetu w 1922 r.). Ten wniosek pozwolił złagodzić hipotezę o nieefektywności tego rodzaju podatków.

Czwarty i piąty rozdział zostały poświęcone najdokładniej zbadanemu przypadkowi, czyli podatkowi od wzbogacenia wojennego z 1945 r., znowelizowanemu w 1949 r. Z uwagi na dostępność materiałów archiwalnych (źródła z okresu po II wojnie światowej są znacznie lepiej zachowane niż źródła z okresu po I wojnie światowej) analizą udało się objąć wszystkie orzeczenia sądowe, dotyczące tego podatku, a także udało się dotrzeć do dokumentów, świadczących o niesprawiedliwym sposobie potraktowania konkretnych podatników. W ostatnim podrozdziale pokazano, że ten podatek, choć w bardzo ograniczonym zakresie, funkcjonuje do dziś. W tych rozdziałach wykorzystano zasoby archiwalne dwóch ośrodków – Archiwum Akt Nowych w Warszawie oraz Archiwum Państwowego w Poznaniu.

Badanie przeprowadzone zostało przy uwzględnieniu następujących metod: metody studium przypadku (*case study*), krytycznych studiów literaturowych i badań archiwalnych, przeglądu badań empirycznych, analizy korelacji, analizy dogmatycznej norm prawnych i komparatystyki horyzontalnej. W ramach studiów literaturowych posłużono się metodyką rekonstrukcji historycznej i racjonalnej tekstów<sup>5</sup>.

Najważniejszymi efektami badań były: *primo* – przedstawienie kryteriów wyróżniających kategorię jednorazowych podatków nadzwyczajnych wprowadzanych w związku z takimi sytuacjami, jak wojny czy pandemie; *secundo* – podtrzymanie tezy o zasadniczej niesprawiedliwości tego rozwiązania z punktu widzenia zasady sprawiedliwości podatkowej. Charakter badań wyznacza autorski dobór przykładów opodatkowania oraz zastosowanie pluralizmu metod badawczych

5 R. Rorty, *The Historiography of Philosophy: Four Genres*, [w:] *Philosophy in History: Essays in the Historiography of Philosophy*, eds R. Rorty, J. B. Schneewind, Q. Skinner, Cambridge 1984, s. 49–76; J. Czerkowski, *Badania nad dziejami filozofii a historyzm*, „Roczniki Filozoficzne” 2004, t. 52, nr 2, s. 97–109.

(analiza korelacji, analiza danych statystycznych, badania literaturowe, badania archiwalne, badania prawno-porównawcze) na gruncie studiów na temat sprawiedliwości podatkowej. Dołożono również starań, by zestaw przykładów nie pokrywał się z dotychczasowymi, przeglądowymi opracowaniami<sup>6</sup>.

Główne ograniczenia przeprowadzonych badań polegały na niemożliwości zdobycia części danych historycznych (chodzi przede wszystkim o brak statystyk fiskalnych z Włoch z lat 1920–1923). Drugą limitacją stanowił wybór osi pojęciowej deontologia–konsekwencjalizm dla postawienia wniosków z zakresu etyki. W ten sposób zrezygnowano z zalet wszystkich pozostałych ujęć, np. podejścia arystotelesowskiej etyki cnoty, posiadającej znaczne walory opisowe.

Na koniec pragnę podziękować wszystkim, których cenne uwagi wpłynęły na ostateczny kształt pracy: przede wszystkim Promotorowi, prof. Rafałowi Materze, bez którego ciągłego wsparcia praca nie miałaby szansy powstać; kierownicze Katedry Historii Ekonomii (KHE), prof. Joannie Dzionek-Kozłowskiej (za setki cennych uwag); członkom Katedry: profesorom: Mirosławowi Kłuskowi (za możliwość kontynuowania Jego badań oraz udostępnienie unikalnych materiałów archiwalnych) i Andrzejowi Pieczewskiemu; doktorom: Kamilowi Kowalskiemu, Damianowi Bębnowskiemu, Damianowi Szymczakowi, Aliaksandrze Sidaravie, magistrowi Jakubowi Anusikowi; pracownikom Uniwersytetu Łódzkiego (UŁ) – profesorom: Wojciechowi Grabowskiemu, Janinie Godłów-Legiędź, Jerzemu Leszczyńskiemu, Michałowi Wojewodzie, Robertowi Kelmowi; doktorom: Jarosławowi Nenemanowi, Pawłowi Łabieńcowi, Joannie Kulawiak-Cyrankowskiej; Kolegom i Koleżankom z Instytutu Ekspertyz Ekonomicznych i Finansowych (IEEF) w Łodzi, w szczególności profesorom: Pawłowi Gajewskiemu, Piotrowi Krajewskiemu, Janowi Michalakowi, Mikołajowi Turzyńskiemu, Pawłowi Baranowskiemu, doktorom: Karolowi Korczakowi, Radosławowi Witczakowi, Tomaszowi Florczakowi i Michałowi Grudzińskiemu, mgr Katarzynie Michalskiej i Lidii Piotrowskiej, pomocnym ekspertom – doktorom: Pawłowi Bukowskiemu z London School of Economics, Marcinowi Wrońskiemu ze Szkoły Głównej Handlowej (SGH) w Warszawie, Tomaszowi Luterkowi z Instytutu Strat Wojennych (ISW) im. Jana Karskiego i prof. INE PAN Martynie Kobus (za umożliwienie uczestniczenia w wykładzie Thomasa Piketty'ego w siedzibie Krytyki Politycznej) z Polskiej Akademii Nauk (PAN). Za niezwykle wnikliwe i cenne recenzje dziękuję z całego serca Recenzentom doktoratu, dr hab. Aldonie Podolskiej-Meduckiej, prof. SGH, dr hab. Cecylii Leszczyńskiej (UW) i prof. dr hab. Pawłowi Gracie (UR). Dziękuję także za szczegółową lekturę tekstu książki redaktorowi Piotrowi Pietrychowi z Wydawnictwa UŁ. Dzięki Ich uwagom mam przyjemność zaprezentować Czytelnikowi niniejszą publikację podoktorską.

6 B. Eichengreen, *The Capital Levy in Theory and Practice*, Working Paper 1989, no. 3096, NBER, Cambridge; P. Robson, *Capital Levies in Western Europe After the Second World War*, „The Review of Economic Studies” 1959, vol. 27, no. 1, s. 23–43; J. R. Hicks, U. K. Hicks, L. Rostás, *The Taxation of War Wealth*, Oxford 1942; L. Rostás, *Capital Levies in Central Europe, 1919–1924*, „The Review of Economic Studies” 1940, vol. 8, no. 1, s. 20–32.



## Rozdział 1

# Fundamenty sprawiedliwości podatkowej

### 1.1. Sprawiedliwe opodatkowanie: perspektywa filozofii, ekonomii i prawa

Historia opodatkowania to także bezmiar ludzkiej krzywdy, upokorzeń, bezprawia, buntów, a jednocześnie pychy, zadufania i arogancji władzy, przekonanej o swojej nieomyślności. (...) Władzy, która zasłaniając się argumentem konieczności budowy sprawnego państwa, czyniła to na dramacie ludzkiej wolności. Władzy, która fałsz w dziedzinie opodatkowania uznawała za prawdę<sup>1</sup>.

#### 1.1.1. Prawnoekonomiczne spojrzenie na sprawiedliwość. Pojęcie podatku

Idea najogólniej pojmowanej sprawiedliwości przenika do funkcjonujących systemów prawnych poprzez zapisaną w nich kodeksową zasadę prawdy materialnej oraz konstytucyjny zapis o urzeczywistnianiu zasad sprawiedliwości społecznej w demokratycznym państwie prawa<sup>2</sup>. Ta prawnicza konstatacja znajduje swoje odzwierciedlenie w teorii nowej ekonomii instytucjonalnej – Daron Acemoglu i James Robinson uznają zasadę sprawiedliwości społecznej za kluczową dla rozwoju gospodarczego<sup>3</sup>. Brak tej zasady w systemie norm społecznych co najmniej silnie koreluje z destruktywną dla gospodarek narodowych niestabilnością polityczną.

---

1 A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 13.

2 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. RP 1997, nr 78, poz. 483 z późn. zm., art. 2 Rozwinięcie tego prawnego aspektu pojęcia sprawiedliwości z perspektywy ekonomisty znajdziemy w artykule o zasadzie rządów prawa: J. Godłów-Legiędź, *Zasada rządów prawa i przemiany ustrojowe w Polsce*, „Gospodarka Narodowa” 2017, t. 289, nr 3, s. 5–27.

3 D. Acemoglu, J. A. Robinson, *Dlaczego narody przegrywają?*, tłum. J. Łoziński, Warszawa 2014, s. 9.



Autorzy ci nie przywiązują wprawdzie dużej wagi do instytucji nieformalnych<sup>4</sup>, jednak doprowadzenie do zapisu normy społecznej w prawie „formalizuje” ją. Jak z kolei pisze prawnik, Roman Szumlakowski: „zasada sprawiedliwości podatkowej stanowi uszczegółowienie zasady sprawiedliwości społecznej w kontekście sprawiedliwości obciążeń fiskalnych obywateli, ale nie oznacza ona przyznania równych praw i obowiązków wszystkim obywatelom”<sup>5</sup>. Odmienne interpretuje ją Włodzimierz Nykiel, kładąc nacisk na jej bardzo silny związek z pojęciem równości/równomierności opodatkowania<sup>6</sup>. W ekonomii związek równości ze sprawiedliwością postuluje Amartya Kumar Sen<sup>7</sup>. W kanonicznym tekście *On the Status of Equality* wskazał na dwa, warte rozważenia, źródła połączenia tych koncepcji – politykę i logikę. Sen przekonany był o politycznym związku równości i sprawiedliwości, odrzucając ideę czysto logicznego powiązania. Na poparcie tej tezy przywoływał fakt, że każda normatywna teoria porządkująca życie społeczne wymagała równości czegoś. Tym czymś były: (1) dochody, (2) poziomy użyteczności albo (3) libertariańskie prawa. Jak zauważał, nie da się jednak jednocześnie dążyć do równości dochodów i prymatu praw własności, wymiany oraz spadkobrania nad innymi wartościami<sup>8</sup>. Zatem wielkie teorie sprawiedliwości, wraz z zawartymi w nich trzema centralnymi sposobami pojmowania płaszczyzn, na których równość miałyby nastąpić, wzajemnie się wykluczają. Wyjście z tej trudnej sytuacji, które Sen proponuje, stanowi wykorzystanie arystotelesowskiej zasady proporcjonalności i skupienie uwagi na równości traktowania w danych, identycznych, warunkach. Wadą koncepcji równości traktowania jest na pewno brak kontekstu socjokulturowego<sup>9</sup>. Zdaniem Sena, można tę wadę niekonkretności przezwyciężyć poprzez parametryzację „traktowania”<sup>10</sup>. Skąd sam pomysł powiązania tych wartości, odpowiadał znacznie wcześniej John Stuart Mill:

z jakiego powodu równość winna być zasadą w sprawach opodatkowania? Dlatego, że (...) rząd nie powinien robić żadnej różnicy między osobami lub klasami co do rozmiarów swoich żądań od nich, wszystkie poświęcenia, jakich od nich wymaga, powinny, o ile to jest tylko możliwe, stanowić równy ciężar dla wszystkich, co trzeba zauważyć, jest sposobem, który na ogół pociąga za sobą najmniejszą ofiarę<sup>11</sup>.

4 Rozwinięcie tego wątku znajdziemy w: J. Dzionek-Kozłowska, R. Matera, *O poszukiwaniu przyczyn bogactwa i nędzy narodów w teorii Daron Acemoglu i Jamesa A. Robinsona*, „Gospodarka Narodowa” 2016, t. 285, nr 5, s. 5–26.

5 R. Szumlakowski, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, [w:] *Acta Erasmiana V*, red. M. Sadowski, Wrocław 2013, s. 154; wyrok TK z dnia 29 maja 1996 r., K.22/95, OTK 1996/3/21.

6 W. Nykiel, *Prawo podatkowe w Polsce*, Warszawa 2018, s. 23–24.

7 A. Sen, *On the Status of Equality*, „Political Theory” 1996, vol. 24, no. 3, s. 394–400.

8 Ibidem, s. 394–395.

9 A. Wildavsky, *Amartya Sen, Equality Reexamined*, Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1992, „Journal of Public Policy” 1992, vol. 12, no. 4, s. 405–406.

10 A. Sen, *On the Status...*, s. 398–399.

11 J. S. Mill, *Zasady ekonomii politycznej i niektóre jej zastosowania do filozofii społecznej*, tłum. E. Taylor, t. 2, Warszawa 1966, s. 564.

Wzajemna zależność sprawiedliwości i równości pozycji została przeanalizowana przez Milтона i Rose Friedmanów, podających wiele praktycznych przykładów trudności płynących z podporządkowywania sprawiedliwości idei równości<sup>12</sup>. Ale także brak równości (a w szczególności równości wobec prawa) niekiedy wpływa negatywnie na sprawiedliwość. Dostrzegali to już Jean Baptiste Say: „niejednokrotnie zaobserwowano upadek wielu manufaktur wskutek zwolnienia tylko jednej z nich od podatku. Uprzywilejowanie jednostki jest prawie zawsze niesprawiedliwością wobec ogółu”<sup>13</sup>.

Pojęcie sprawiedliwości zajmuje centralne miejsce w etyce. Arystoteles określał ją mianem najwyższej cnoty i wprowadził pierwsze jej klasyfikacje. Wyróżniał sprawiedliwość rozdzielczą (dystrybucyjną) i wyrównawczą (redystrybucyjną)<sup>14</sup>. Interpretując Arystotelesa, trzeba pamiętać o ogólniejszym kontekście etyki cnoty, którą zapoczątkował grecki filozof<sup>15</sup>. Współczesny myśliciel Julian Reiss proponuje z tego właśnie punktu widzenia zapoznawać się z dorobkiem Sena<sup>16</sup>. Etyczne pojmowanie sprawiedliwości kontynuował św. Tomasz z Akwinu, rozwijając koncepcję sprawiedliwej ceny<sup>17</sup>.

W nauce ekonomii zazwyczaj dostrzega się trudność definiowania sprawiedliwości, kategorii normatywnej, niepoddającej się pełnej obiektywizacji. Friedmanowie pisali o sprawiedliwości: „pojęcie bardzo niejasne, a w rzeczywistości tak

12 M. Friedman, R. Friedman, *Wolny wybór*, tłum. J. Kwaśniewski, I. Jakubczak, Sosnowiec 2006, s. 129–134. Zwracają oni uwagę na problem gier hazardowych (kierowanie się abstrakcyjnym ideałem równości zabrałoby całą przyjemność z gry), ryzyko wielkich pionierów w różnych dziedzinach (to niesprawiedliwe i nierówne, że pamiętamy Forda, Edisona i Rockefellera, a setki innych osób, które próbowały osiągnąć to samo, zostało zapomniane), czy problem efektu supergwiazdy (zarobki bokserów i piłkarzy, które w imię „logiki równości” powinno się obniżyć).

13 J. B. Say, *Traktat o ekonomii politycznej, czyli prosty wykład sposobu, w jaki się tworzą, rozdzielają i spożywają bogactwa*, tłum. W. Giełżyński, S. Czernecki, Warszawa 1960, s. 776.

14 Arystoteles, *Dzieła wszystkie*, t. 5, *Etyka nikomachejska*, tłum. D. Gromska, Warszawa 1996, s. 167–185. Dokładniejsze badania dorobku Stagiryty wskazują na jego znacznie bardziej złożone rozumienie pojęcia sprawiedliwości – silnie zalgorytmizowane, oparte o geometrię i arytmetykę. Marian Wesoły dostrzegł: „trzeci typ sprawiedliwości dotyczy «odwzajemnienia» czy «odpłatności» w wymianie różnych i nierównych dóbr pomiędzy różnymi i nierównymi osobami. Taka wymiana stanowi sprzęg proporcji podług przekątnej”. Przykładem tej najrzadziej zauważanej, trzeciej z form Arystotelesowskiej sprawiedliwości, jest relacja łącząca wzajemnie świadczących sobie usługi szewca i budowniczego. Zob. M. Wesoły, *Księga Arystotelesa „O sprawiedliwości” (Eth. Nic. V)*, „Filo-Sofija” 2017, t. 1, nr 36, s. 103.

15 D. Laertios, *Żywoty i poglądy słynnych filozofów*, tłum. W. Olszewski, B. Kupis, Warszawa 1988, s. 271–272.

16 J. Reiss, *Philosophy of Economics: A Contemporary Introduction*, New York–London 2013, s. 256. Odmienne interpretacje podstawowych pojęć etycznych proponuje Aleksander Ostapiuk (skupiając się na podziale wartości na wartości same w sobie i instrumentalne, co prowadzi do uznania Sena za zwolennika systemów deontologicznych). Zob. A. Ostapiuk, *The Eclipse of Value-Free Economics. The Concept of Multiple Self versus Homo Economicus*, Wrocław 2020, s. 137.

17 Zob. S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2001, s. 35.

trudne, że nie wiadomo, czy w ogóle możliwe do precyzyjnego określenia<sup>18</sup>. Noblista Vernon Smith sformułował podobny zarzut w stosunku do pojęcia sprawiedliwości: „ma tak dużo znaczeń w różnych kontekstach, że, jak sądzę, najlepsze jest zupełne unikanie używania go w nauce eksperymentalnej (...)”<sup>19</sup>. Smith przytoczył też empiryczne i intuicjonistyczne ujęcie Daniela Kahnemana i Richarda Thalera z jednego z ich pierwszych wspólnych badań: „(...) stwierdzenie «to jest sprawiedliwe» jest po prostu skrótem opisującym to, co znaczna większość badanej populacji uważa za sprawiedliwe<sup>20</sup>, podsumowując, że takie uproszczenie doniosłego problemu sprawiedliwości trzeba ocenić jako nadmierne. Twórca ekonomii eksperymentalnej nie ograniczył się jednak do samej krytyki. Podejmując refleksję nad badaniami dotyczącymi akceptacji różnych ofert w teorii gier, zaproponował, by uczeni nie kazali respondentom odpowiadać na siedmiopunktowej skali, stopniującej oś pojęciową „sprawiedliwa–niesprawiedliwa oferta”, lecz by trzymali się konkretnego i precyzyjnie opisywali „oferta możliwa–niemożliwa do zaakceptowania”<sup>21</sup>.

John Rawls z kolei postrzega sprawiedliwość jako swoistą „transcendentalną instytucję”, co umieszcza go w tradycji intelektualnej wyznaczanej przez Thomasa Hobbesa, Johna Locke’a, Jeana-Jacques’a Rousseau i Immanuela Kanta. Sen natomiast nie podawał nigdy jasnej definicji, lecz wskazywał drogę, którą należy podążać, by w końcu istotę tego pojęcia odkryć. Ta droga to komparatystyczne, empiryczne podejście skupione na dotychczasowych sposobach realizacji idei sprawiedliwości (tym śladem podążali przed nim Jeremy Bentham, Nicolas de Condorcet, Adam Smith, Karol Marks czy J. S. Mill)<sup>22</sup>.

W analizie prawnej historyczny rozwój rozumienia danego pojęcia nie ma większego znaczenia (ze sporadycznym wyjątkiem stosowania wykładni historycznej przepisów), dlatego przechodząc do pojęcia podatku, wystarczy przytoczyć

18 M. Friedman, R. Friedman, *Wolny wybór...*, s. 129. Podręcznikowo natomiast sprawiedliwość to uczciwy podział korzyści ekonomicznych płynących z eksploatacji rzadkich zasobów między członków społeczeństwa. Zob. N. G. Mankiw, M. Taylor, *Mikroekonomia*, tłum. J. Sawicki, Warszawa 2015, s. 28. Definicja Mankiwa i Taylora posiada jednak wadę, ponieważ do pewnego stopnia tłumaczy pojęcie sprawiedliwości pojęciem uczciwości, co można uznać za obarczone błędami logicznymi *idem per idem* („to samo przez to samo”) oraz *ignotum per ignotum* („nieznane przez nieznanne” – nieostre i nieznanne pojęcie „sprawiedliwości” próbujemy wyjaśnić kolejnym nieostрым i nieznanym pojęciem „uczciwości”).

19 V. Smith, *Racjonalność w ekonomii*, tłum. R. Morawczyński, Warszawa 2013, s. 192.

20 Ibidem, s. 193; D. Kahneman, J. Knetsch, R. Thaler, *Fairness as a Constraint on Profit Seeking: Entitlements in the Market*, „American Economic Review” 1986, vol. 76, no. 4, s. 728–741.

21 V. Smith, *Racjonalność...*, s. 393. Autor niniejszej pracy wpadł na podobny pomysł przy okazji refleksji nad dotychczasowymi badaniami dotyczącymi moralności podatkowej. Zaproponowałem trzymanie się konkretniejszej terminologii i konsekwentne pisanie o psychologii płacenia podatków oraz relacji państwo–podatnik, zamiast nieostrożnego agregowania danych do pojęć moralności podatkowej i sprawiedliwości proceduralnej, zob. A. Kędrzyński, *Przegląd wybranych badań nad moralnością podatkową. Wpływ moralności na rozmiary luk podatkowych*, „Annales. Ethics in Economic Life” 2020, t. 23, nr 4, s. 74.

22 M. Gilardone, *Amartya K. Sen: The Idea of Justice*, „Social Choice and Welfare” 2009, vol. 35, no. 4, s. 711.

sens narzucony obowiązującą ustawą. W polskim systemie prawnym podatek został normatywnie zdefiniowany jako świadczenie pieniężne na rzecz związku publicznoprawnego (na rzecz Skarbu Państwa [dalej: SP], województwa, powiatu lub gminy), przymusowe<sup>23</sup>, wynikające z ustawy, bezzwrotne i nieodpłatne. W doktrynie prawa podatkowego do tego katalogu dodaje się jeszcze cechę nieoznaczoności celu opodatkowania. Oznacza ona, że stanowienie konkretnego przepisu podatkowego powinno być niezależne od konkretnego celu. Znacznie łatwiej mówić o ogólnym, ekonomicznym celu, którym jest nie tylko zasilenie budżetu państwa, lecz również stymulowanie określonych zachowań w gospodarce. Podatki są instrumentem polityki gospodarczej. Za Sayem można powtórzyć:

podatek stanowi tę część produktu narodowego, która z rąk obywateli przechodzi do rąk rządu dla zaspokojenia konsumpcji publicznych. Bez względu na to, pod jaką nazwą występuje, czy to będzie się nazywało podatkiem, opłatą, cłem, subsydlum czy daniną, jest to zawsze ciężar *nałożony* na osoby prywatne lub ich zrzeszenia przez władzę zwierzchnią: naród albo monarchę (...)<sup>24</sup>.

David Ricardo definiował: „podatki są częścią produktu ziemi i pracy całego kraju, oddawaną do dyspozycji rządu. Płaci się je zawsze w końcu z kapitału lub z dochodu kraju”<sup>25</sup>. Frédéric Bastiat, protoplasta szkoły austriackiej, formułował rzecz jeszcze mocniej od Saya, pisząc o podatkach jako o legalnej grabieży<sup>26</sup>. Współczesny reprezentant tego nurtu, Hans Hermann Hoppe (uczeń Jürgena Habermasa) uważał zaś, że głębszy sens podatków sprowadza się do konsumpcji zakumulowanego bogactwa. To dla niego środek niszczenia własności<sup>27</sup>. Z kolei Murrayowi Rothbardowi aksjomat nieagresji<sup>28</sup> pozwolił orzec, że: „w pewnym

23 Ordynacja podatkowa, Dz.U. RP 1997, nr 137, poz. 926 z późn. zm., art. 6; J. Małecki, A. Gomułowicz, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006. Można zatem przypuszczać, że sami ustawodawcy są świadomi negatywnego charakteru opodatkowania – użycie wartościujących przymiotników (bezzwrotny, przymusowy) pokazuje, że istnienie podatków również dla nich nie stanowi zjawiska pozytywnego, lecz smutną konieczność. Gdyby ustawodawca chciał ocieplić wizerunek podatku, mógłby przecież twierdzić, że te daniny są zwrotne (ochrona obywateli przez resorty siłowe, świadczenia państwowej służby zdrowia i edukacji) albo tylko częściowo przymusowe (kwota wolna od podatku). Nie stosuje się jednak tego rodzaju *framingu* w tekstach prawnych.

24 J. B. Say, *Traktat o ekonomii politycznej...*, s. 760.

25 D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, tłum. J. Drewnowski, Warszawa 1957, s. 168.

26 F. Bastiat, *Prawo*, tłum. D. Russell, J. Emil, 1986, [http://www.rodaknet.com/ksiazka\\_bastiat-prawo.pdf](http://www.rodaknet.com/ksiazka_bastiat-prawo.pdf) [dostęp: 8.02.2025].

27 H. H. Hoppe, *Ekonomia i etyka własności prywatnej. Studia z zakresu ekonomii politycznej i filozofii*, tłum. K. Nowacki, Warszawa 2011, s. 45.

28 Aksjomat ten sprowadza się do zasady etycznej, że nikt nie ma prawa inicjować przemocy względem drugiej osoby lub jej własności. Ściągnięcie podatku można poczytać za rodzaj agresji wobec własności drugiej osoby. Większość przedstawicieli szkoły austriackiej ostatecznie znajduje uzasadnienie dla poboru podatków w wysokości niezbędnej do utrzymania „państwa minimum” (Mises, Nozick), ale skrajną konsekwencją logiczną deontologii libertariańskiej byłby anarchokapitalizm, reprezentowany właśnie przez Rothbarda.

sensie cały system podatkowy jest formą systemu niewolniczego<sup>29</sup>. Ta opinia ma jednak nieco sensu, gdy uwzględnimy argument Rothbarda, że podatek dochodowy potrącany jest u źródła (przed wykonaniem pracy, poprzez instytucję obligatoryjnego uiszczania zaliczek na podatek dochodowy, co, w pewnym sensie, obliuguje do przymusowej realizacji pracy).

Próby definicyjne klasyków i myślicieli ultraliberalnych należy skontrastować z podejściem głównego nurtu, w którym również podkreśla się przymusowość opodatkowania jako jego cechę dystynktywną na tle wszelkich innych transferów pieniężnych. Jednak według Josepha E. Stiglitz'a przymus jest całkowicie usprawiedliwiony potrzebą zapewniania społeczeństwu dóbr publicznych i koniecznością zwalczania efektu gapowicza (*the free rider problem*)<sup>30</sup>. Warto zauważyć, że zachodni eksperci finansów publicznych (np. Arye Hillman, Harvey Rosen i Ted Gayer) często po prostu pomijają problem definicyjny, od razu przechodząc do szczegółowej analizy (rodzajów, konstrukcji, skutków i celów opodatkowania), uznając samo pojęcie za całkowicie oczywiste<sup>31</sup>.

Doprecyzowaniu pojęcia podatku służy zestawienie go z kategoriami o zbliżonym zakresie znaczeniowym. W tym celu można przywołać klasyfikację Rafała Rosińskiego, który dokonał rozróżnienia podatków, opłat, funduszy celowych i ubezpieczeń społecznych.

**Tabela 1.** Cechy danin publicznych według Rafała Rosińskiego

	Podatek	Opłata	Fundusz celowy	Ubezpieczenie społeczne
Publicznoprawne	X	X	X	X
Bezzwrotne	X	X	X	X
Nieodpłatne	X		X	
Przymusowe	X	X	X	X
Nieoznaczony cel	X	X		
Świadczenie pieniężne	X	X	X	X

**Źródło:** R. Rosiński, *Podatek i jego klasyfikacja w polskim systemie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych Politechniki Koszalińskiej” 2010, nr 14, s. 85.

29 M. N. Rothbard, *O nową wolność. Manifest libertariański*, tłum. W. Falkowski, Warszawa 2004, s. 53–54. Zbliżona argumentacja prowadząca do tych samych wniosków, choć bardziej wyrafinowana teoretycznie zob. R. Nozick, *Anarchia, państwo i utopia*, tłum. P. Maciejko, M. Szczubiałka, Warszawa 2010, s. 202–205.

30 J. E. Stiglitz, *Economics of The Public Sector*, New York–London 1988, s. 385–386.

31 Znamienny jest brak definicji podatku w rozdziałach poświęconych opodatkowaniu w: H. S. Rosen, T. Gayer, *Public Finance*, New York 2010, s. 329–414; A. L. Hillman, *Public Finance and Public Policy*, Cambridge 2009, s. 243–305.

Klasyfikacja Rosińskiego skłania do refleksji na temat nieoznaczonego celu, który stanowi element konstytutywny dla danin o charakterze opłat i podatków. Otóż współczesne ustawy zazwyczaj nie dookreślają celu, na jaki zostaną przeznaczone środki pozyskane w konsekwencji uiszczenia określonych podatków. W niemal wszystkich jednak przypadkach cel można opisać wszytkoobejmującym słowem „fiskalny”<sup>32</sup>. Z podatków organizuje się fundusze na zaspokajanie potrzeb publicznych oraz na wynagrodzenia dla pracowników sfery budżetowej. Nieoznaczoność celu pozostawia prawodawcom szeroko otwartą furtkę do wykorzystania środków zgodnie z potrzebami chwili, czyli na przykład pojawieniem się sytuacji nadzwyczajnej. Brak wskazania celu utrudnia też przypisanie odpowiedzialności za niegospodarność, skoro nie wiadomo, na co dokładnie zebrane fundusze były przeznaczone.

### 1.1.2. Ujęcie sprawiedliwości w filozofii ekonomii

Można wykazać, że relację sprawiedliwości i opodatkowania w oczach wybranych ekonomistów determinowały ich poglądy metaetyczne. Tego rodzaju stwierdzenie jest bardzo kontrowersyjne – ekonomia i prawo są przecież związane z bardziej podstawowymi potrzebami ludzkimi<sup>33</sup> niż etyka i filozofia, a tym bardziej metaetyka. Wydaje się zatem, że relacja powinna być badana w odwrotnym kierunku. Tym bardziej warto zatem powrócić do tekstów klasyków oraz innych znanych ekonomistów, aby zrewidować ten pogląd.

Zanim jednak zostaną przedstawione poglądy ekonomistów dotyczące sprawiedliwości, niezbędne jest wprowadzenie kilku pojęć z zakresu metaetyki. Emotywizm zakłada, że twierdzenia etyczne służą wyłącznie ekspresji, nie posiadają wartości logicznej i są redukowalne do wykrzykników typu: „to jest dobre” = „super!” (podejście antykognitywistyczne). Naturalizm zaś ujmuje dobro jako własność naturalną lub zbiór określonych własności czysto empirycznych. Intuicjonizm konsekwentnie trzyma się dystynkcji „jest/powinien”, co kierunkuje na tezę, że dobro stanowi własność nie o charakterze empirycznym, lecz własność nienaturalną. Odkrywa się ją poprzez intuicję albo rozumowy wgląd (przy czym zarówno naturalizm, jak i intuicjonizm to podejścia kognitywistyczne – przyjmują, że sądy etyczne posiadają wartość logiczną)<sup>34</sup>. Problematykę sposobu sformułowania oceny

32 P. Felis, *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012, s. 48.

33 Zaspokajanie głodu i pragnienia, dzięki zarobkowi netto pozostałemu po odjęciu kwoty opodatkowania.

34 Zob. np. M. Ossowska, *Podstawy nauki o moralności*, Warszawa 1963. Intuicjonizm nie jest jednak w sposób konieczny kognitywistyczny. Mimo to, w rozważaniach ekonomicznych wypada zacytować za Rogerem Crispem Henry’ego Sidgwicka: „Intuicjonizm, jak rozumie go Sidgwick, jest poglądem, według którego wiedzę o prawdzie moralnej można zdobyć intuicyjnie,

moralnej czynów porusza kolejny zestaw pojęć etycznych – intencjonalizm<sup>35</sup>, deontologizm (zarzut stanowi naruszenie zasady, na przykład: złamanie jednego z dziesięciu przykazań) i konsekwencjalizm (ocena zachowania następuje po wystąpieniu skutków<sup>36</sup>, zarzut stanowi spowodowanie negatywnych konsekwencji<sup>37</sup>).

W teorii podejście deontologiczne i konsekwencjalne przedstawia się zazwyczaj jako konkurencyjne idee (Reiss twierdził, że są „fundamentalnie różne”<sup>38</sup>), tymczasem w praktyce wzajemnie się uzupełniają. Zasady sprawiedliwości pełnią funkcję prewencyjną, wychowawczą oraz tworzą podwaliny pod kryteria prawnych ocen naruszeń regulacji podatkowych. Z kolei patrzenie na skutki umożliwia dalsze reformowanie zasad w kierunku zgodnym z empiryczną rzeczywistością, a nie abstrakcyjnym ideałem.

---

co oznacza, że niektóre z naszych podstawowych i niewywodzonych przekonań moralnych mogą być prawdziwe i uzasadnione. Jest to zatem forma etycznego kognitywizmu, co oznacza, że niektóre z naszych podstawowych i niewywodzonych przekonań moralnych mogą być prawdziwe i uzasadnione”, R. Crisp, *Sidgwick i granice intuicjonizmu*, tłum. P. Łuków, M. Michałowska, „Etyka” 2008, nr 41, s. 96.

35 Pomiędzy w tabeli intencjonalizm przystępnie prezentuje polski badacz ks. Michał Heller w: M. Heller, *Moralność myślenia*, Kraków 2016, s. 9: „Dobra lub zła kwalifikacja czynów pochodzi z intencji. Nawet jeżeli czynię coś obiektywnie złego, ale myślę, że postępuję dobrze, mój czyn jest moralnie dobry. A więc każde dobro i zło rodzi się z myśli. Świat częstek elementarnych jest moralnie obojętny, ale myśl ludzka może go użyć do dobrych lub złych celów”. Zasadniczym elementem, który podlega ocenie jest zamiar.

36 Prawo karne nie zawsze wymaga czekania na skutek. Niemal zawsze karana jest również faza stadialna przestępstwa w postaci usiłowania, a sporadycznie również przygotowanie. Nigdy zaś nie podlega sankcji sama myśl, czy zamiar (zgodnie z rzymską paremią – *cogitationis nemo poenam patitur*). Litera prawa stanowi zatem wyraz zdrowego rozsądku pomiędzy podejściem deontologicznym a konsekwencjalnym.

37 J. Reiss, *Philosophy of Economics...*, s. 256.

38 Ibidem.

Tabela 2. Stanowiska metaetyczne i ich przedstawiciele wśród ekonomistów

Pogląd metaetyczny	Istota poglądu (dane rozwiązanie jest nie/sprawiedliwe, gdy...)	Przedstawiciele	Literatura lub argumenty przemawiające za tezą badawczą
1  stanowisko deontologiczne	2  1. Sprawiedliwe, gdy jest zgodne z klasycznymi zasadami podatkowymi Adama Smitha <sup>39</sup> (proporcjonalność, pewność, prostota, efektywność). 2. Sprawiedliwe, gdy jest zgodne z systemem etycznym wywodzonym z filozofii Kanta <sup>44</sup> .	3  Smith, Ricardo, Say, J. S. Mill  Nozick, Rothbard i inni ekonomiści „austriaccy” <sup>45</sup>	4  Ricardo przytacza zasady polityki podatkowej Smitha <sup>40</sup> . J. B. Say „w dużym stopniu inspirował się zasadami Smitha” <sup>41</sup> , samemu dalej je twórczo modyfikując <sup>42</sup> . J. S. Mill pisał wprost: „pożądane zalety z punktu widzenia ekonomicznego systemu podatków zostały ujęte przez Adama Smitha w cztery maksymy (...) i niniejszego rozdziału nie można rozpocząć lepiej jak przytaczając je” <sup>43</sup> .  U Austriaków zasadniczym sensem ich deontologii jest dedukcja fundamentalnej niesprawiedliwości opodatkowania z aksjomatów działania, argumentacji <sup>45</sup> i nieagresji oraz zasady samoposiadania.

39 Warto nadmienić, że przedstawiał Smitha jako twórcę podejścia deontologicznego z uwagi na doniosłość jego zasad podatkowych. Gdyby rozpatrywać stanowisko Smitha wobec etyki i sprawiedliwości w szerszym kontekście niż zagadnienie podatków, należałoby stwierdzić, że należał on do zwolenników metaetyki opartej o emotywizm, nazywanych w jego czasach sentymentalistami. Zob. A. Smith, *Teoria uczuć moralnych*, tłum. D. Petsch, Warszawa 1989; B. Rogowska, *Relacje między etyką, prawem i ekonomią: analiza poglądów Adama Smitha*, „Annales. Ethics in Economic Life” 2019, t. 22, nr 3, s. 7–17.

40 Zdecydował się je jednak przytoczyć nie na początku swego wywodu, jak Mill, lecz dopiero przy okazji omawiania konkretnego podatku – gruntowego. Zob. D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej...*, s. 205.

41 U. Zagóra-Jonszta, *Jean Baptiste Say o podatkach i systemie podatkowym*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego” 2016, nr 287, s. 138.

42 J. B. Say, *Traktat o ekonomii politycznej...*, s. 767–787. Say zamiast czterech formułuje pięć zasad: umiarkowanie liczby podatków, wyraźna korzyść skarbu państwa, sprawiedliwy ciężar, niska szkodliwość dla produkcji, wspomaganie moralności.

43 J. S. Mill, *Zasady ekonomii...*, s. 561.

44 J. Wozniński, *A priori sprawiedliwości*, <https://mises.pl/blog/2011/12/09/wozinski-a-priori-sprawiedliwosci/> [dostęp: 6.02.2025].

45 Ibidem.



Tab. 2 (cd.)

1	2	3	4
stanowisko deontologiczne	3. Sprawiedliwe, gdy jest zgodne nie tylko z filozofią Kantowską, lecz również współczesnym stanem wiedzy o teorii ewolucji.	Buchanan i nurt <i>public choice</i>	James Buchanan etykę konstytucjonalizmu wywodzi z ewolucyjnej wzajemności ( <i>reciprocity</i> ); w tekście Buchanana: <i>mutual self-respect</i> i Kanta właśnie: „możemy przypuścić, że każdy woli żyć w środowisku wzajemnego szacunku, czego najpewniejszym wynikiem jest, że każdy przyjmie jakąś formę imperatywu kategorycznego” <sup>746</sup> .
stanowisko konsekwencjalistyczne	1. Sprawiedliwe, gdy skutki redystrybucji są optymalne w rozumieniu Pareto czy efektywności Kaldora-Hicka. 2. Sprawiedliwe, gdy ludzie zmaksymalizowali swoją użyteczność. 3. Sprawiedliwe, gdy jest wierne tradycji utilitarystycznej. 4. Sprawiedliwe, gdy wskutek danego rozwiązania „ludziom żyje się lepiej” <sup>749</sup> .	1. Pareto, Kaldor, Hicks 2. Bentham, J. S. Mill 3. Pigou 4. Sen	1. Przywołani ekonomisci stworzyli zaledwie narzedzia analizy. Te narzedzia miały jednak kolosalny skutek w postaci wzmocnienia postawy odejścia od refleksji etycznej w całej nauce ekonomii oraz zredukowania sprawiedliwosci do efektywnosci <sup>747</sup> . 2. Chodzi o poparcie idei utilitaryzmu, niekoniecznie jednak rozumianego jako prosta maksymalizacja uzytecznosci, jak u Benthama. J. S. Mill rozwinął filozofię Benthama, rozszerzając hedonistyczne rozumienie użyteczności o elementy moralności. 3. Arthur C. Pigou w swych badaniach dobrobytu „pozostat wierny tradycji utilitarystycznej” <sup>748</sup> . 4. Sen w ogóle odszedł od łatwego pojęcia utilitaryzmu, tworząc nowe pojęcia ( <i>capabilities, functionings</i> ) i pogłębiając starania J. S. Milla zmierzające do pogodzenia utilitaryzmu z etyką.

46 J. M. Buchanan, *Ethical Rules, Expected Values, and Large Numbers*, „Ethics” 1965, vol. 54, no. 1, s. 6–7. Wszystkie cytaty z literatury obcojęzycznej, o ile nie zaznaczono inaczej, w przekładzie autora książki.

47 Należy odnotować, że jednoznacznie utilitarny charakter tych narzędzi przestaje być faktem wobec gwałtownego rozwoju myśli łączącej ekonomię z etyką, zob. efektywność w sensie Pareta przy uwzględnieniu zasady *minimalnej żyćliwości*, w: D. M. Hausman, M. S. McPherson, D. Satz, *Etyka ekonomii*, tłum. M. Gorazda, J. Janus, Kraków 2017, s. 281–294. Historycznie patrząc, były one jednak związane z procesem odchodzenia od etyki – prace Pareta były już znane, gdy Lionel Robbins publikował *An Essay on the Nature and Significance of Economic Science* w 1932 r. Nicholas Kaldor i John Hicks opracowali swoje kryterium niedługo później, w 1939 r.

48 R. Kowalski, *Ekonomia dobrobytu i sprawiedliwość dystrybucyjna*, [w:] *Metaekonomia. Zagadnienia z filozofii makroekonomii*, red. M. Gorazda, Ł. Hardt, T. Kwarciński, Kraków 2017, s. 408.

49 J. Reiss, *Philosophy of Economics*..., s. 270.

1	2	3	4
stanowisko intuicjonistyczne	1, 2. Sprawiedliwe, gdy ludzie uważają, że jest sprawiedliwe; liczy się ludzka intuicja – nieważne czy bazująca na podświadomych przeszłych doświadczeniach, emocjach, czy na jakimś bardziej sformalizowanym rozumowaniu.	1. J. S. Mill	1. „w Anglii (...) <b>sympatie zwracają się ku</b> opodatkowaniu pośredniemu, a raczej można by powiedzieć przeciw podatkom bezpośrednim. Sympatie te nie są oparte na zaletach podatków i mają charakter dziecienny. Anglik <b>nie lubi</b> nie tyle płacenia, co aktu płacenia. Nie lubi widoku oblicza poborcy podatkowego i nie lubi słuchać jego stanowczego żądania. Być może także, że tylko wtedy jest pewny, że w ogóle płaci podatek (...)” <sup>50</sup>
stanowisko emotywistyczne	1, 2, 3. Niesprawiedliwe, gdy dany ekonomista arbitralnie stwierdza, że niesprawiedliwe, bez względu na źródło tegoż poglądu.	2. Pigou  1. J. S. Mill  2. Ricardo  3. Brennan o Buchananie	2. „w tak trudnych czasach, gdy wielu straciło życie, a wielu innych znaczną część własności, niektóre szczęśliwe osoby porobiły ogromne fortuny. <b>Opinia publiczna ma o to naturalny i słuszny żal</b> ” <sup>51</sup>  1. „Bogacą się oni nawet śpiąc, bez pracy, ryzyka lub oszczędzania. Jakże mają oni prawo na podstawie ogólnych zasad sprawiedliwości społecznej do tego przybytku bogactwa?” <sup>52</sup>  2. Ricardo też darzył wyraźną niechęcią właścicieli ziemskich, wskazując, że: „właściciel ziemski, który nie robił niczego poza pobieraniem swoich czynszów – siedział sobie beczynnym i patrzył, jak jego renta wzrasta” <sup>53</sup> .  3. „Wierzył raczej namiętnie w konfiskatoryjne podatki spadkowe i od darowizn” <sup>54</sup> .

**Źródło:** opracowanie własne.

50 J. S. Mill, *Zasady ekonomii...*, s. 658. Podkreślenie A.K.

51 A. C. Pigou, *A Capital Levy and a Levy on War Wealth*, London 1920, s. 51. Podkreślenie A.K.

52 J. S. Mill, *Zasady ekonomii...*, s. 585.

53 R. L. Heilbroner, *Wielcy ekonomiści. Czasy, życie, idee*, tłum. A. Ehrlich, Warszawa 1993, s. 86.

54 G. Brennan, *Liberty Matters. James Buchanan: An Assessment*, Indianapolis 2013, s. 8.

Należy zaznaczyć, że zaprezentowane w tabeli 2 stanowiska intuicjonistyczne i emotywistyczne to tylko spekulatywne dodatki do zasadniczego sporu deontologizm –konsekwencjalizm. Jego waga i skutki praktyczne zostały podkreślone w rozważaniach Marcina Gorazdy krytykujących szacunki luki w CIT (*Corporate Income Tax*) wykonane przez PIE (Polski Instytut Ekonomiczny). Jego zdaniem, przy założeniach deontologicznych luka wynosi ok. 1,5 mln zł, podczas gdy utrzymany w duchu konsekwencjalnym szacunek Instytutu prowadzi do kwoty ok. 50 mld zł<sup>55</sup>.

Wymaga również podkreślenia, że nie tylko poglądy ekonomistów uwzględnionych powyżej wspierają tezę o decydującej roli metaetyki – jak analizuje Joanna Dzionek-Kozłowska, komentując odrzucenie przez Alfreda Marshalla propozycji reformy systemu opodatkowania:

Ostateczne wskazania pod adresem polityki gospodarczej Marshall przedstawiał po rozważaniu aspektów pozaekonomicznych, ze szczególnym zwróceniem uwagi na kwestie etyczne. Przeszukiwanie tych zaleceń (...) pozwala stwierdzić, że to właśnie względy etyczne wielokrotnie były przez niego wówczas wysuwane na plan pierwszy i to one często przesądzały o jego stanowisku<sup>56</sup>.

Namysł nad badaniami Dzionek-Kozłowskiej prowadzi do wniosku, że, w kontekście zagadnień fiskalnych, należałoby mówić o Marshallu 1 i Marshallu 2. Marshall 1 popierał podatki bezpośrednie i proporcjonalne, a krytykował podatki majątkowe spadkowe (*death duties*). Marshall 2 zaś staje się zwolennikiem podatków progresywnych, patrzącym życzliwie na *death duties* (nie wiadomo jednak, na ile zmianę motywowała postępująca radykalizacja etyczna autora, a na ile sformułowany przez niego argument, że podatek majątkowy spadkowy nie hamował akumulacji kapitału w tak niebezpiecznym stopniu, jak się pierwotnie sam Marshall spodziewał<sup>57</sup>).

Przed przejściem do analiz ważnych teorii sprawiedliwości należy jeszcze przywołać rozumienia podstawowych form sprawiedliwości: dystrybucyjnej, proceduralnej i retrybucyjnej. Można powtórzyć za Grzegorzem Maronim, że:

sprawiedliwość rozdzielcza zorientowana na akt partycypacji podmiotów w procesie dystrybucji wymaga odesłania do jakiegoś kryterium uszczegóławiającego przebieg tego procesu. Rolę takiego kryterium pełni formuła sprawiedliwości, wskazując podmioty dystrybucji oraz sposób rozdziału dóbr pomiędzy te podmioty<sup>58</sup>.

55 M. Gorazda, *Wokół sprawiedliwości podatkowej. Normatywne założenia w szacunkach luki podatkowej na przykładzie raportu PIE dot. luki w podatki CIT w latach 2015–2017*, [w:] *Jednorodność czy pluralizm. Rozważania nad naturą nauk ekonomicznych i gospodarki*, red. B. Fiedor, M. Gorynia, Ł. Hardt, Warszawa 2021, s. 197–211. Należy nadmienić, że sam Gorazda używa osi pojęciowej libertarianizm + kontraktualizm vs utilitaryzm.

56 J. Dzionek-Kozłowska, *System ekonomiczno-społeczny Alfreda Marshalla*, Warszawa 2007, s. 400–401.

57 Ibidem, s. 328–331.

58 G. Maroń, *Formuły sprawiedliwości dystrybucyjnej*, „Resovia Sacra. Studia Teologiczno-Filozoficzne Diecezji Rzeszowskiej” 2010, nr 17, s. 195–218.

Sprawiedliwość proceduralna rozpatrywana bywa bądź jako abstrakcyjna koncepcja filozoficzna, bądź jako pochodna przepisów prawnych, gwarantujących wolności i prawa jednostek. Jej najbardziej empiryczny, choć też trudno uchwytny, korelat w kontekście podatków stanowi psychologiczna relacja państwo–podatnik<sup>59</sup>. Znacznie prostsza jest istota retribucji – sprawiedliwość retributywna sprowadza się do karania przestępców.

Doprecyzowawszy znaczenie podstawowych kategorii i relacji pomiędzy nimi, można przejść do teorii sprawiedliwości operacjonalizujących zanalizowane pojęcia. W tym celu przyjrzymy się teoriom sprawiedliwości (opatrzonym komentarzami Michaela Sandela) Rawlsa, Nozicka, Sena oraz ujęciu rudymenarnego i autentycznego poczucia sprawiedliwości Wojciecha Załuskiego. Przechodząc zatem do teorii Rawlsa, należy zanalizować sytuację umownego realizowania zasad sprawiedliwości za „zasłoną niewiedzy”. Oznacza ona działanie jednostek w warunkach braku informacji, zwłaszcza ekonomicznych, takich jak rozdział bogactwa, dochodu, zdolności, preferencji i postawy wobec ryzyka. Problem z konceptem amerykańskiego filozofa zaznacza się już na wstępie – jest to sytuacja hipotetyczna, eksperyment myślowy<sup>60</sup>. Konstatacja ta zbliża ideę sytuacji pierwotnej do idei umowy społecznej, która, choć omówiona w setkach monografii, nigdy przez nikogo nie została faktycznie podpisana<sup>61</sup>. Założeniem jest tu też pewna fikcja antropologiczna, podobnie jak przy idei *homo oeconomicus*<sup>62</sup> – umowę zawierają ludzie doskonale racjonalni, doskonale równi, a jednocześnie nie posługujący się żadnymi założeniami z uwagi na niewystarczający zasób informacji (Sandel humorystycznie określa ich jako „istoty dotknięte skomplikowaną odmianą amnezji”<sup>63</sup>). Ludzie, którzy, trzeźwo na wszystko patrząc, nie istnieją, tak jak nie istnieje sama umowa.

Rawls zaproponował, w duchu kontraktariańskim, umowę, w której wszyscy zgadzają się na dwie zasady sprawiedliwości. Pierwsza zakłada równość praw i wolności. Druga, podporządkowana pierwszej, nakazuje wspieranie gorzej radzących sobie jednostek<sup>64</sup>. Za mankament teorii można uznać fundamentalną

59 Hayekiańskie i Rawlsowskie sensy sprawiedliwości proceduralnej tłumaczy M. Gorazda, *Sprawiedliwość podatkowa*, [w:] *Metaekonomia II. Zagadnienia z filozofii makroekonomii*, red. T. Kwarciański, A. Wincewicz-Price, Kraków 2019, s. 333–334. O zawitościach tego pojęcia z punktu widzenia filozofii, prawa i psychologii zob. A. Kędrzyński, *Przegląd wybranych badań...*, s. 65–80.

60 A. Szutta, *Lekko uchylona zasłona niewiedzy*, „Przegląd Filozoficzny – Nowa Seria” 2021, t. 30, nr 4 (120), s. 363–379.

61 Krytykując teorię umowy społecznej nie trzeba odwoływać się do argumentacji libertariańskiej (np. Hayeka). Oderwanie od rzeczywistości tej koncepcji widzi jeden z kilku najwybitniejszych filozofów prawa, Ronald Dworkin, zob. R. Dworkin, *Biorąc prawa poważnie*, tłum. T. Kowalski, Warszawa 1998, s. 278.

62 J. Dzionek-Kozłowska, *Model homo oeconomicus*, Łódź 2018.

63 M. Sandel, *Liberalizm a granice sprawiedliwości*, tłum. A. Grobler, Warszawa 2009, s. 171.

64 J. Rawls, *Teoria sprawiedliwości*, tłum. M. Panufnik, J. Pasek, A. Romaniuk, Warszawa 1994, s. 14, 414–415, 705–716.

dla Rawlsa zasadę dyferencji (druga z zasad sprawiedliwości). Podważa ją Nozick, przywołując przykład rodziny, w której wszyscy członkowie się wzajemnie kochają i w której, mimo tego, wszystkie środki przeznacza się na dziecko pozostające w najgorszej sytuacji, uniemożliwiając rozwój znacznie zdolniejszego rodzeństwa<sup>65</sup>. Rawls broni się ideą egalitaryzmu, twierdząc że okoliczności, na które się nie ma wpływu, nie powinny determinować szans w późniejszym życiu. Taką linię obrony zdaje się też przyjmować Maria Zmierczak: „idea Rawlsa była następująca: współpraca i współżycie ludzi (we wszystkich strukturach) wymagają ustalenia zasady sprawiedliwości, mianowicie takiej, która godziłaby ludzkie dążenie do wolności i równości”<sup>66</sup>. Za zaletę koncepcji Rawlsa można uznać fakt, że sprawiedliwość wyłania się w niej z ludzkiego wyboru. Wspólnym mianownikiem wszystkich wielkich teorii sprawiedliwości jest ich uwikłanie w politykę, ideologię, przesadne teoretyzowanie i arbitralne wartościowanie. Patrząc w ten sposób, Rawlsa można uznać za piewę liberalizmu, Nozicka za apologetę libertarianizmu, Sandela za komunitarystę, a filozofię Sena za twórcze rozwinięcie idei Rawlowskich w kierunku pełniejszej realizacji praw człowieka. Tymczasem zaproponowane przez Załuskiego rudymenarne i autentyczne rozumienie poczucia sprawiedliwości pozwala naukowo wyjaśnić fenomen sprawiedliwości bez zajmowania określonych pozycji aksjologicznych<sup>67</sup>. Dodatkową korzyścią jest rozstrzygnięcie sporu metaetycznego między nonkognitywistycznym emotywizmem a kognitywistycznymi: naturalizmem i intuicjonizmem. Z perspektywy ewolucyjnej jest jasne, że emotywizm zwycięża, ale przy tym staje się kognitywistyczny, gdyż sytuuje on moralność w przestrzeni logicznej teorii ewolucji jako najzwyklejszą zmienną empiryczną, łącząc naturalizm z emotywizmem w jedno<sup>68</sup>. Nadal ważki wydaje się pozostawać spór między deontologizmem, a konsekwencjalizmem, który uwypuklił się w niżej zaprezentowanym ideowym starciu liberalizmu i libertarianizmu z utylitaryzmem.

Istnieje rozdźwięk między liberalną teorią Rawlsa a libertariańską Nozicka. Dotyczy on sprawiedliwości dystrybucyjnej, leżącej u podstaw systemów podatkowych. Nozick w ogóle nie chce używać tego centralnego dla Rawlsa pojęcia, uważając je za implikujące istnienie podmiotu mogącego tej redystrybucji dokonywać. Poza tym nie zgadza się na tak znaczny zakres redystrybucji dóbr, jaki

65 R. Nozick, *Anarchia, państwo...*, s. 201.

66 H. Olszewski, M. Zmierczak, *Historia doktryn politycznych i prawnych*, Poznań 1994, s. 368. Cytat pochodzi z rozdziału 8 *Teoria sprawiedliwości Johna Rawlsa – intelektualne uzasadnienie liberalnej demokracji*, napisanego przez Marię Zmierczak.

67 Sam Załuski również nie oparł się pokusie sformułowania hipotezy o najlepszym ustroju na podstawie swojej teorii, opowiadając się za liberalizmem bliskim ujęciu Rawlsa. Trzeba jednak przyznać, że zaznaczył spekulatywność trzeciego rozdziału, poświęconego tym zagadnieniom, zob. W. Załuski, *Ewolucyjna filozofia prawa*, Warszawa 2009, s. 109–133.

68 Podobne wnioski można już było zresztą wyciągnąć na podstawie pracy: A. Damasio, *Błąd Kartezyusza. Emocje, rozum i ludzki mózg*, tłum. M. Karpiański, Poznań 1999.

dopuszcza koncepcja Rawlsa<sup>69</sup>. Sandel świetnie uchwycił istotę światopoglądu libertariańskiego, w którym ostatecznie to podział talentów decyduje o stopniu udziału w podziale dóbr. Moralność tu nic nie narzuca. Zjawisko to należy łączyć z przypadkowością, a nie moralnością – losowość jest komponentem życia, z którym ciężko się pogodzić, przypadkowość jednak w oczywisty sposób występuje<sup>70</sup>. Myślenie przyczynowe, częściej niż sądzimy, należy zastępować myśleniem statystycznym<sup>71</sup>. Moralność wydaje się nie mieć związku z losowym rozkładem talentów w społeczeństwie, z którego skutkami trzeba żyć. W opozycji do Rawlsa, Sandela i Nozicka rozwinął swą myśl Sen. Można ją, w kontekście etycznym, nazwać nietypową wersją konsekwencjonalizmu, opuszczającą główny nurt utilitaryzmu, ze względu na brak przywiązania Sena do dogmatu maksymalizacji użyteczności. Spojrzenie przez Senowskie *capabilities* oddala od naznaczonych deontologizmem stanowisk liberalnych i libertariańskich, wywodzących podstawy etyki z systemu Kanta<sup>72</sup>. Dodatkowo to myśl sceptyczna, bo powątpiewająca w możliwość stworzenia uniwersalnej koncepcji sprawiedliwości i, co więcej, negująca w ogóle konieczność istnienia takowej. Sen woli raczej przedstawić niejasności nieskończenie złożonej rzeczywistości społecznej, niż je na siłę upraszczać,

69 R. Nozick, *Anarchia, państwo...*, s. 181–273. Nozick proponuje spojrzenie na sprawiedliwe rozwiązywanie konfliktów ludzkich interesów przez przyzmat praw własności i dlatego jego teoria bywa określana legalistyczną teorią sprawiedliwości. Jest to nieco mylące, gdyż myśl libertariańska zważa zdecydowanie bardziej na etykę niż prawo, ale akurat prawo własności w libertariańskim sposobie myślenia jest prawem „świętym”, głęboko zakorzenionym w etyce.

70 Przekonująco o roli zwykłego szczęścia w życiu pisze znany ekonomista i probabilista N. N. Taleb, *Zwiedzeni przez losowość*, tłum. M. Lipa, Warszawa 2016.

71 D. Kahneman, *Pułapki myślenia. O myśleniu szybkim i wolnym*, tłum. P. Szymczak, Poznań 2012, s. 147–160. Trzeba jednak odnotować, że Kahneman znacznie upraszcza tu ogromny, filozoficzny problem związku przyczynowego. Warto może na tym tle poczynić uwagę, że podejście przyczynowe/mechanistyczne oraz statystyczne/probabilistyczne to tylko dwa sposoby rozumienia relacji przyczynowej z aż pięciu równoległych funkcjonujących w filozofii ekonomii; wyróżnia się jeszcze ujęcia: regularnościowe, kontrfaktyczne i manipulacjonistyczne. Bardziej szczegółowe analizy zob. M. Gorazda, *O niektórych problemach z przyczynowością w ekonomii*, „Studia Metodologiczne” 2016, nr 36, s. 233–260; M. Gorazda, *Wyjaśnienie naukowe w ekonomii*, [w:] *Metaekonomia...*, s. 199–222; R. Mróz, *Wnioskowania przyczynowe w ekonomii*, [w:] *Metaekonomia...*, s. 251–275; M. Maziarz, R. Mróz, *Przyczynowość w makroekonomii*, [w:] *Metaekonomia II. Zagadnienia z filozofii makroekonomii*, red. T. Kwarciański, A. Wincewicz-Price, Kraków 2019, s. 231–254; M. Maziarz, *The Philosophy of Causality in Economics. Causal Inferences and Policy Proposals*, New York 2020.

72 Wieloznaczność (a może trudną do zrozumienia złożoność?) systemu Kanta świetnie obrazuje fakt, że libertarianie jak Rawls, bazując na jego myśli, dochodzą do dokładnie przeciwnych wniosków w kwestii moralności opodatkowania, zob. H. Filipczyk, *Why Is Tax Avoidance (Im) Moral? Ethics, Metaethics and Taxes*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015, s. 28–48. Autorka stawia tezę, że optymalizacja podatkowa jest niemoralna na podstawie rozumowania opartego na pojęciu imperatywu kategorycznego. Libertarianie nie zgodziliby się na taką interpretację myśli Kanta. Zob. J. Woziński, *A priori sprawiedliwości...*

aby móc sformułować prosty wniosek<sup>73</sup>. Podobnie patrzy na tę kwestię polski filozof prawa Wojciech Załuski.

Podejście Sena odcina się od klasycznych pojęć sprawiedliwości dystrybtywnej, proceduralnej, retributywnej i umożliwia przejście do ewolucyjnej propozycji Załuskiego – poczucia sprawiedliwości rudymen tarnej, którym obdarzonych jest 96% ludzi (pozostałe 4% przypada na psycho- i socjopatów, co należy wziąć pod uwagę, mimo nieuwzględnienia tego faktu przez Załuskiego<sup>74</sup>). Zdefiniować ją można jako ograniczoną zachłanność sprzężoną z więzanką emocji: zazdrością, instynktem odwetu, wdzięcznością i poczuciem winy<sup>75</sup>. Stanowi ona biologiczną adaptację, czego pokazują badania dowodzące, że kilkuletnie dzieci znają różnicę między moralnymi i konwencjonalnymi wykroczeniami. Wiedza o fundamentach sprawiedliwości jest intuicyjna i natychmiast pojawia się w mózgu, co prowadziło niekiedy filozofów do mylnego poglądu o jej wrodzonym charakterze<sup>76</sup>. Koncepcja ta integruje trzy główne nurty etyczne (emotywizm, naturalizm, intuicjonizm) – moralność pochodzi w niej z naturalnego procesu ewolucji, nie jest ona fasadą<sup>77</sup>, wynikającą wyłącznie z wychowania w kulturze. Emocje zawsze poprzedzają refleksję etyczną, a wiele sądów w kwestiach etycznych wydawanych jest intuicyjnie, na podstawie już samych tych impulsów emocjonalnych.

Sprawiedliwość rudymen tar na Załuskiego wpisuje się bardzo wyraźnie w jeden z pięciu kodów moralności proponowanych przez psychologię społeczną. Mianowicie przypomina ona etykę sprawiedliwości (cnota wzajemności<sup>78</sup>, emocje poczucia winy, wdzięczności i gniewu<sup>79</sup>), a wyraźnie odróżnia się od etyki troski, wspólnoty, autorytetu i czystości – jedynie poprzez akceptację wyników eksperymentów Stanleya Milgrama wykazując zbieżność z koncepcją kodu moralności opartej o autorytet<sup>80</sup>.

U niektórych ludzi jednak wykształca się autentyczne poczucie sprawiedliwości, bliższe temu, co zazwyczaj rozumie się, rozważając jej pojęcie. Dla Załuskiego pojawia się ono, kiedy na wyżej wymienione emocje nakłada się komponent

73 A. Sen, *The Idea of Justice*, Cambridge 2009. W polskiej literaturze koncepcję Sena objaśnia T. Kwarciański, *Równość i korzyść: Amartyi Sena koncepcja sprawiedliwości dystrybtywnej*, Kraków 2011.

74 M. Stout, *Socjopaci są wśród nas*, tłum. R. Śmietana, Kraków 2017, s. 19.

75 W. Załuski, *Ewolucyjna filozofia prawa...*, s. 142–156.

76 Przykładem może tu być chociażby natywizm Platona, ibidem, s. 142. Współcześni badacze wrodzone rozumienie sprawiedliwości nazywają ewolucyjnie rozwiniętymi intuicjami dotyczącymi tej wartości, zob. w: P. Robinson, R. Kurzban, O. Jones, *The Origins of Shared Intentions of Justice*, „Vanderbilt Law Review” 2007, vol. 60, no. 6, s. 1633–1688. Co istotne, widzą oni te same podstawowe intuicje moralne u przedstawicieli zupełnie różnych kultur.

77 Szczegółowa krytyka teorii moralności jako fasady w: F. de Waal, *Matpy i filozofowie*, tłum. B. Brożek, M. Furman, Kraków 2021.

78 Altruizm wzajemny i krewniaczy reprezentują tę cnotę.

79 Gniew wydaje się bliski ewolucyjnej, opisywanej przez Załuskiego, „chęci odwetu”.

80 B. Wojciszke, *Psychologia społeczna*, Warszawa 2019, s. 226–227; J. Haidt, *Prawy umysł*, tłum. A. Nowak, Sopot 2014, s. 172.

intelektualny związany z ludzką zdolnością do abstrakcyjnego myślenia<sup>81</sup>. Z filozofią Załuskiego współbrzmi współczesna ekonomia behawioralna z Kahnemanem na czele: „Intuicje, które pierwotnie zadecydowały o wyborze, pochodziły od Systemu 1 i nie miały rzeczywistej podstawy moralnej (...)”<sup>82</sup>. Kahneman zatem, raczej nieświadomie, odrzucił możliwość autentycznego poczucia sprawiedliwości mieszczącego się wyłącznie w Systemie 1. Wyraźnie potrzeba w tym celu wspólnej pracy Systemu 1 i Systemu 2.

Opisując przejście między dwiema formami poczucia sprawiedliwości, Załuski formułuje dwie hipotezy. Jedna zakłada, że „społeczne uczenie się” umożliwiałoby to przejście, a druga widzi w nim „radykalną przemianę serca”<sup>83</sup>. Pierwszą można doprecyzować, nawiązując do socjologicznego prawa Henryka Piętki o stopniowym odbiologizowaniu się życia społecznego poprzez rozwój kultury<sup>84</sup>, którego treść uwspółcześnił Friedrich von Hayek, pisząc, że:

reguły te są przekazywane przede wszystkim za pośrednictwem tradycji, nauczania i naśladowania, w mniejszej mierze dzięki instynktowi (...). Reguły te, w istocie stanowiące nową, inną moralność, i do których wolałbym ograniczyć stosowanie terminu *moralność*, tłumią i ograniczają *naturalną moralność*, to znaczy, te instynkty, które spajały małe grupy (...)”<sup>85</sup>.

Psychologiczna propozycja filozoficzna prawnika Załuskiego, antycypowana w nauce ekonomii refleksją Hayeka, jakkolwiek zbliża się obiecująco do uchwycenia samej istoty pojęcia sprawiedliwości/poczucia sprawiedliwości (wymienia jej „empiryczne składniki”), to nie daje się łatwo zastosować do kwestii podatkowych. Problem ten wynika z deskryptywnego charakteru psychologii ewolucyjnej.

Należy zauważyć, że pojęcie poczucia sprawiedliwości jako termin pochodzący z psychologii ma rzeczywiste, empiryczne pochodzenie (współczesna nauka pozwala mierzyć natężenie emocji składających się na poczucie sprawiedliwości)<sup>86</sup>, tymczasem sprawiedliwość społeczna i podatkowa to tylko abstrakcyjne i aprioryczne, choć niekiedy przydatne w analizach, konstrukty myślowe. Analityczny brak związku poczucia sprawiedliwości z odrębnymi pojęciami sprawiedliwości

81 W. Załuski, *Ewolucyjna filozofia prawa...*, s. 142.

82 D. Kahneman, *Pułapki myślenia...*, s. 490. System 1 jest metaforą opisującą wszystkie automatyczne reakcje mózgu i „dostarcza natychmiastowej reakcji na dowolne pytanie” (s. 491), System 2 działa w wyniku refleksji, mózg wykonuje konkretne kalkulacje przed podjęciem decyzji. Człowiek korzysta z Systemu 2 dopiero, jeśli napotyka złożony problem do rozwiązania – zob. *ibidem*, s. 36–37.

83 W. Załuski, *Ewolucyjna filozofia prawa...*, s. 158.

84 H. Piętka, *Teoria prawa*, t. I, Warszawa 1947, s. 120–122.

85 F. von Hayek, *Zgubna pycha rozumu. O błędach socjalizmu*, tłum. M. i T. Kunińscy, Kraków 2004, s. 21.

86 Warto jednak zauważyć, że pojęcie poczucia sprawiedliwości w sposób aprioryczny analizował już Smith na długo przed rozwojem nowoczesnej psychologii. Zob. A. Smith, *Teoria uczuć moralnych...*, s. 121–126.



społecznej i sprawiedliwości podatkowej wyczuwał Hayek. Krytykował on wprost pojęcie sprawiedliwości społecznej. Jak zauważył, posługiwanie się terminem „sprawiedliwy” poza kontekstem ludzkiego działania pozbawione jest sensu. Jego zdaniem fakty i stany rzeczy, których człowiek nie może zmienić, mogą być tylko dobre i złe, nigdy zaś – sprawiedliwe i niesprawiedliwe<sup>87</sup>. Z kolei prawnik Bogumił Brzeziński, którego pogląd przywołuje Marcin Gorazda pisał: „w podatkach nie ma sprawiedliwości, jest tylko pytanie o cierpliwość i przyzwolenie podatników na istniejący poziom obciążenia podatkowego”<sup>88</sup>. Vilfredo Pareto przekonywał, że „fundamentem ekonomii politycznej i, bardziej ogólnie, każdej nauki społecznej jest w oczywisty sposób psychologia. Nadejdzie taki dzień, kiedy będziemy mogli wywnioskować prawa nauk społecznych z zasad psychologii”<sup>89</sup>. Jeszcze jednak zanim ten wyczekiwany przez Pareto czy ekonomistę behawioralnego, Richarda Thaler, dzień nadejdzie, pozostanie i tak powtórzyć za Ludwikiem Wittgensteinem: „czujemy, że gdyby nawet rozwiązano wszelkie możliwe zagadnienia naukowe, to nasze problemy życiowe nie zostałyby jeszcze nawet tknięte”<sup>90</sup>. Do „problemów życiowych” bez wątpienia należy zaklasyfikować problem stworzenia sprawiedliwego systemu podatkowego. Refleksja wiedeńskiego filozofa zostanie uwzględniona poprzez odwoływanie się do etyki (przedsięwzięcia normatywnego) w dalszym toku analizy, mimo że oczywiście nie został jeszcze osiągnięty stan „rozwiązania wszelkich możliwych zagadnień naukowych”. Normatywne narzędzie pozwoli na nakreślenie normatywnych postulatów i zaleceń<sup>91</sup>.

### 1.1.3. Relacja między sprawiedliwością a opodatkowaniem

Deontologiczną próbą rozwiązania realnych problemów generowanych przez istnienie relacji sprawiedliwość–opodatkowanie są różnorodne sformułowania zasad prawnych dotyczących sprawiedliwego opodatkowania. Pierwsze dyrektywy prawa podatkowego przypisuje się ojcu ekonomii, Adamowi Smithowi<sup>92</sup>:

87 F. A. Hayek, *Law, Legislation and Liberty*, t. 2, Chicago 1992, s. 31.

88 M. Gorazda, *Sprawiedliwość podatkowa...*, s. 318.

89 V. Pareto, *Manual of Political Economy: A Variorum Translation and Critical Edition*, Oxford 2014, s. 20, cyt. za: R. Zyzik, *Czy Leon Petrażycki był prekursorem behawioralnej ekonomicznej analizy prawa?*, „Forum Prawnicze” 2017, t. 39, nr 1, s. 21, cytat w przekładzie R. Zyzika. Zbliżone tłumaczenie Jacka Koniecznego pojawia się jako motto w *Zachowaniach niepoprawnych* Richarda Thaler, Poznań 2018, s. 10: „Podstawą ekonomii politycznej i ogólnie rzecz biorąc, wszystkich nauk społecznych jest niewątpliwie psychologia. Być może nadejdzie taki dzień, kiedy będziemy w stanie wyprowadzić prawa nauk społecznych z zasad psychologii”.

90 L. Wittgenstein, *Tractatus logico-philosophicus*, tłum. B. Wolniewicz, Warszawa 2004, s. 82.

91 Oczywiście, proponowane rozwiązania będą się odnosić przede wszystkim do wąskiego odcinka podatków nadzwyczajnych i majątkowych, a nie, jak w tym rozdziale, do podatków w ogólności.

92 A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, tłum. S. Wolff, O. Einfeld, Z. Sadowski, Warszawa 2007, t. II, s. 500–503; J. S. Mill, *Zasady ekonomii...*, s. 561–563;

1. Zasada proporcjonalności opodatkowania, która zawiera w sobie też dążenie do równości, tudzież równomierności, opodatkowania.
2. Zasada pewności, która sprowadza się do postulatu jasnego sformułowania przepisów prawa podatkowego, precyzyjnego dookreślenia kwoty, sposobu i terminu płatności.
3. Zasada prostoty płatności należności podatkowych, czyli ustalenie dogodnych terminów płatności podatków bezpośrednich, które zbiegają się z uzyskaniem przez podatnika dochodów wystarczających do uiszczenia daniny, lub też ustalenie opodatkowania pośredniego, powstającego, w sposób praktycznie niezauważalny dla konsumenta, przy zakupie towaru i następującej po nim konsumpcji.
4. Zasady efektywności w przekazywaniu pieniędzy od podatnika do SP, powinna ona łączyć cztery właściwości: taniaści poboru podatków, ochronny źródeł dochodu, odpowiedniości kar za brak płatności oraz nieuciążliwej kontroli podatkowej.

Współczesny Smithowi Johann Heinrich Gottlob von Justi dodał do tych zasad jeszcze trzy: podatki nie mogą odzierać podatnika z rzeczy niezbędnych do egzystencji, nie powinny zmniejszać majątku podatnika<sup>93</sup>, nie mogą pogarszać poziomu życia podatników<sup>94</sup>. Liczba zasad prawa podatkowego wzrasta jeszcze bardziej w koncepcjach przedstawicieli niemieckiej szkoły historycznej – Adolfa Heinricha Wagnera<sup>95</sup> i Lorenza von Steina (przełom XIX i XX w.). Wymieniali oni pozafiskalne cele (wynikające z ich socjalistycznych poglądów) polityki podatkowej państwa, co zmuszało ich do uwzględnienia coraz szerszego katalogu zasad<sup>96</sup>. Wyróżnili oni zasady: polityki finansowej, gospodarcze, sprawiedliwości, zarządzania<sup>97</sup>. W tym samym czasie Henry Sidgwick porządkował rozważania wcześniejszych ekonomistów nad etyką, usiłując połączyć systemy

S. Swadźba, *Rozważania o podatkach w „Bogactwie narodów”*. Aktualność myśli, „Studia i Prace WNEiZ” 2016, t. 2, nr 44, s. 333–334; M. Gorazda, *Sprawiedliwość podatkowa...*, s. 322; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 2015, s. 220–222; M. Pasternak-Malicka, *Zasady podatkowe Adama Smitha jako postulaty sprzyjające przestrzeganiu prawa podatkowego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2018, t. 3, nr 93, s. 85–95.

93 Między innymi dlatego za punkt wyjścia dalszej analizy wybieram podatki majątkowe, które poprzez umniejszanie majątku podatnika noszą w sobie szczególnie silny pierwiastek nadzwyczajności, który, jak pokazały cytaty z przywołanych ekonomistów, tkwi w mniejszym lub większym stopniu we wszystkich rodzajach opodatkowania.

94 J. H. von Justi, *Ausführliche Abhandlung von denen Steuern und Abgaben nach ächten, aus dem Endzweck der bürgerlichen Gesellschaften abfließenden Grundsätzen, und zur Wohlfarth der Völker dienlichen Maaßregeln abgefasset*, Woltersdorff, Königsberg u. Leipzig 1762, s. 23–26, [http://www.digitalis.uni-koeln.de/Justi/Justi\\_index.html](http://www.digitalis.uni-koeln.de/Justi/Justi_index.html) [dostęp: 20.02.2025]; M. Gorazda, *Sprawiedliwość podatkowa...*, s. 323.

95 Znany również ze sformułowania ważnego z punktu widzenia finansów publicznych prawa mówiącego, że wydatki państwa rosną wraz z rozwojem gospodarczym *ad infinitum*.

96 Zob. J. Pomaskow, *Podejście ekonomistów do roli podatku w ekonomii*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2018, nr 349, s. 175.

97 W. Nykiel, *Prawo podatkowe...*, s. 23; N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 58.

kantowskie (stawiające na zasady) z, dominującym w jego myśli, utylitaryzmem (stawiającym na skutki), w monumentalnym *Principles of Political Economy*<sup>98</sup>. Późniejsi ekonomiści oraz teoretycy finansów publicznych proponowali konkretne techniczne rozwiązania. Wpisują się one w nurt utylitarny, właśnie przez techniczny, instrumentalny charakter. Deontologiczne podejście „odradza się” dopiero w dziełach wspomnianych ekonomistów austriackich oraz kontraktualistycznej teorii Rawlsa. Współczesny zestaw zasad prawnych (swoistej deontologii) w Polsce, bierze się z Konstytucji RP, ustaw szczegółowych, ustaleń doktryny i orzecznictwa. Ma on jeszcze bardziej rozbudowany charakter od wachlarza zasad konstruowanego w XIX w.

Zasady legalizmu oraz ustawowej regulacji podatków są tak ważne, że stanowią element konstrukcji definicji podatku (*nullum tributum sine lege* – nie ma podatku bez ustawy)<sup>99</sup>. Kolejne, mniej fundamentalne zasady to: zasada ogólności, zasada niedyskryminacji, zasada niekonfiskatoryjności (ochrony źródła podatku), zasada zaufania, zasada szybkości załatwiania spraw, zasada utrzymywania utrwalonej praktyki i linii orzeczniczej, zasada *lex retro non agit* (prawo nie działa wstecz), zasada respektowania prawa UE, zasada pragmatyzmu<sup>100</sup>, zasada proporcjonalności, zasada *tempus regit actum* (czas rządzi czynnością prawną, w odniesieniu zarówno do faktów, jak i procedury), zasada *in dubio pro tributario* (wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika<sup>101</sup>), zasada sądowej ochrony praw podatnika, zasada ograniczonego stosowania analogii<sup>102</sup>, zasada trwałości uprawnień do ulg i zwolnień, zakaz wykorzystywania nielegalnych dowodów, zasada społecznej konsultacji projektów ustaw, zasada respektowania praw ekonomicznych, zasada przewidywania krótko- i długookresowych skutków regulacji, zasada ograniczania wpływu deprecjacji pieniądza na trwałość regulacji podatkowych poprzez waloryzację<sup>103</sup>, zasada płynności zmian wysokości

98 Zob. przypis 34, gdzie wyjaśnione zostało podejście do sprawiedliwości Henry’ego Sidgwicka.

99 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej..., art. 84, 217. Państwo zgodnie z art. 217 ma prawo nakładać podatki, inne daniny publiczne, określać podmioty, przedmiot opodatkowania i stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków, co następuje w drodze ustawy przy jednoczesnym respektowaniu zasady równości obywateli wobec prawa wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP oraz sprawiedliwości społecznej w związku z art. 32 Konstytucji RP.

100 To ważna zasada z punktu widzenia praktyki. Pozwala ona nie prowadzić postępowań cza-sochłonnych i kosztochłonnych, gdy wartość przedmiotu sporu jest niewystarczająca do pokrycia tychże kosztów.

101 A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.

102 Prawo karne całkowicie zakazuje wnioskowania z analogii.

103 Jak się dalej przekonamy na przykładzie podatku od wzbogacenia wojennego, marksistowskie myślenie o ekonomii doprowadzi do dokładnie odwrotnych, fałszywych wniosków – Bolesław Bierut i pozostali decydenci zdecydują się na zasadę nominalizmu w sytuacji inflacyjnej. Sądy jednak dopóki mogły, trzymały się słusznej zasady. Zob. rozdział 5.

obciążeń podatkowych<sup>104</sup>, zasada ochrony interesu finansowego państwa, zasada efektywnej ochrony praw podatników<sup>105</sup>.

Większość z powyższych zasad dotyczy ochrony strony słabszej (podatnika) w stosunku administracyjnoprawnym, z jakim mamy do czynienia w prawie podatkowym. Zachodzi w nim nierównorzędność podmiotów. Praktycznie tylko zasada ochrony interesu finansowego państwa odnosi się do drugiej strony tej relacji, pozostałe są czysto techniczne (proceduralne). Nietrudno zauważyć, że wiele z powyższych zasad jest ze sobą sprzecznych. Okoliczność ta zmusza sędziego do wzięcia udziału w procesie tworzenia prawa na etapie stosowania prawa i nadania wag sprzecznym ze sobą, ogólnym zasadom w kontekście konkretnego stanu faktycznego. Powyższy katalog zasad powinien skłaniać sędziów do przyjmowania stanowiska raczej na korzyść podatnika niż SP. Przemawia za tym wielość zasad broniących interesu podatnika, w porównaniu z zaledwie kilkoma dotyczącymi interesu SP<sup>106</sup>. Spojrzenie przez pryzmat zasad podatkowych skłania również do wniosku o wyższości podatków bezpośrednich nad pośrednimi, pod względem sprawiedliwości. Jak pisze Krystyna Ciuman: „same podatki dochodowe jako podatki bezpośrednie uważa się za bardziej sprawiedliwe niż podatki pośrednie, z uwagi na to, że są adresowane do konkretnych osób i uwzględniają ich zdolność dochodową”<sup>107</sup>. Nie jest to pogląd nowy – tego rodzaju uwagi na temat sprawiedliwości podatkowej robili już Marshall i J. M. Keynes.

Reasumując, stwierdzić należy, że relacja sprawiedliwość–opodatkowanie bez wątplenia funkcjonuje w ludzkich umysłach (czego wyrazem są różnorakie sformułowania deontologicznych zasad opodatkowania oraz mnogość debat teoretycznych). Próżno jednak szukać wyraźnych korelatów istnienia tej relacji w rzeczywistości społecznej<sup>108</sup>. Badania prawne zdemaskowały szereg nieprawidłowości, naruszających deontologiczne zasady sprawiedliwości podatkowej. Na pewno niepokoi, że „podejmowane są próby ograniczania zakresu kosztów

104 Tutaj chodzi o kwestię progów podatkowych.

105 B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 2017, s. 292–315; M. Gorazda, *Sprawiedliwość podatkowa...*, s. 322–327.

106 Należy jednak pamiętać, że niekoniecznie fundamenty sprawiedliwości podatkowej decydują o kształcie rozstrzygnięcia sędziowskiego, a czynnikiem przeważającym szalę może być równie dobrze... kwestia kaloryczności posiłku sędziego przed rozprawą. Wiedzieli o tym już, przynajmniej na poziomie intuicyjnym, prawnicy, realiści amerykańscy (Oliver Wendell Holmes Jr., Jerome Frank i Karl Llewellyn) w latach 20. i 30. Opinię publiczną z tym deprymującym odkryciem zapoznał dopiero ekonomista behawioralny Kahneman, podsuwając wyniki empiryczne, zob. D. Kahneman, *Putapki myślenia...*, s. 61.

107 K. Ciuman, *Ulgi i preferencje podatkowe jako specyficzne wydatki publiczne*, [w:] *Wydatki publiczne*, red. S. Owsiak, Warszawa 2019, s. 306.

108 Ogólniej (na innych przykładach niż wpływ regulacji podatkowych na sprawiedliwość) o wpływie norm prawnych na zinternalizowane normy moralne piszą: D. Bunikowski, *Podstawowe kontrowersje dotyczące ingerencji prawa w sferę moralności*, Toruń 2010; K. Bilz, J. Nadler, *Law, Psychology & Morality*, [w:] *Moral Cognition and Decision Making: The Psychology of Learning and Motivation*, eds D. Medin, L. Skitka, C. W. Bauman, D. Bartels, Academic Press 2009, vol. 50, s. 101–131.

uzyskania przychodu w podatkach dochodowych<sup>109</sup>. W praktyce zdarzały się sytuacje przerzucania ciężaru dowodu na podatnika, mimo że w danych okolicznościach ciężar ten spoczywał na organie skarbowym. Czasem nie pozwalano stronie zapoznać się ze zgromadzonym materiałem. Sporadycznie organy łamały fundamentalną zasadę, mówiącą o tym, że prawo nie działa wstecz, stosując klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania w sprawach dotyczących okresu przed wprowadzeniem klauzuli<sup>110</sup>.

## 1.2. Wprowadzanie, podwyższanie, zmiana sposobu opodatkowania

Mimo kierowania się impulsami emocjonalnymi, intuicjami sprawiedliwościowymi czy zasadami sprawiedliwości podatkowej, ekonomiści formułowali też konkretne, techniczne zalecenia dotyczące poziomu i sposobu opodatkowania. Niekiedy zalecali wprowadzenie nowego podatku, bądź podwyżkę podatków już obowiązujących. Zwykle jednak po prostu teoretyzowali – co potwierdza Knut Wicksell: „Jestem gotowy przyznać, że rozważania, które prowadzę, mogą zostać zaklasyfikowane jako spekulacje snute w fotelu<sup>111</sup>”. Lektura prac ekonomicznych pozwala jednak stworzyć zestaw zasadniczych rekomendacji dotyczących kwestii konieczności istnienia czy zmian poziomu i sposobu wprowadzania podatków.

Tabelę 3 można potraktować jako próbę usystematyzowania i rozwinięcia wycinkowych badań polskich naukowców (Urszuli Zagóry-Jonszty, Joanny Pomaskow, Izabeli Bludnik, Stanisława Swadźby i Moniki Pasternak-Malickiej) nad poglądami znanych ekonomistów na kwestię opodatkowania.

---

109 W. Nykiel, *Budżet a normy prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2021, t. 118, s. 54.

110 Ibidem, s. 55.

111 K. Wicksell, *Finanztheoretische Untersuchungen*, Fischer, Jena 1896; cyt. za: J. M. Buchanan, *Public Finance in Democratic Process*, Indianapolis 1999, s. 2, [https://www.econlib.org/library/Buchanan/buchCv4.html?chapter\\_num=2#book-reader](https://www.econlib.org/library/Buchanan/buchCv4.html?chapter_num=2#book-reader) [dostęp: 18.02.2025].

**Tabela 3.** Propozycje wybranych ekonomistów w zakresie wprowadzania, podwyższania, optymalnego sposobu i poziomu opodatkowania ze szczególnym uwzględnieniem ewentualności opodatkowania nadzwyczajnego

Ekonomista	Wprowadzanie opodatkowania/ podwyższanie opodatkowania	Sposób/poziom opodatkowania
1	2	3
Adam Smith	Dopuszczał opodatkowanie nadzwyczajne w związku z wojną, nałożone nawet na artykuły żywnościowe <sup>112</sup> .	pośredni, proporcjonalny <sup>113</sup> , niski <sup>114</sup>
David Ricardo	Proponował likwidację długu publicznego poprzez powszechną kontrybucję <sup>115</sup> , był za opodatkowaniem rent gruntowych <sup>116</sup> .	pośredni <sup>117</sup> , proporcjonalny, niski <sup>118</sup>
Jean Baptiste Say	Poparł wprowadzenie podatku na walki kogutów w Meksyku – dopuścił zatem swoistą nadzwyczajność dla wspierania moralności <sup>119</sup> ; jedyny pozytywny sens wprowadzania opodatkowania widział w stymulowaniu przedsiębiorców do znajdowania innowacyjnych rozwiązań w zakresie jakości i ceny wytwarzanych produktów <sup>120</sup> .	pośredni, <b>progresywny</b> <sup>121</sup> , niski <sup>122</sup>

112 A. Smith, *Badania nad naturą...*, s. 603.

113 Ibidem, s. 502–503.

114 Właściwy poziom opodatkowania Smith uzależniał jednak od konkretnego typu podatku, szerzej na ten temat zob. S. Swadźba, *Rozważania o podatkach...*, s. 331–341.

115 D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej...*, s. 280–281, 286; W. R. Scott, *Some Aspects of the Proposed Capital Levy*, „The Economic Journal” 1918, vol. 28, no. 111, s. 247–248.

116 Jak podawał Piketty, zdaniem Ricardo należało wprowadzić „stale rosnący podatek od renty gruntowej” – T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku*, tłum. A. Bilik, Warszawa 2015, s. 16. Piketty jednak nie wskazuje konkretnych fragmentów rozważań Ricardo, tymczasem rzeczywista analiza Ricardo skupia się na subtelnych rozróżnieniach typów rent i ewentualnym rozkładzie tego rodzaju obciążenia podatkowego między dotknięte nim podmioty (*tax incidence*). Trudno natomiast wskazać, na jakiej podstawie Piketty przypisuje Ricardo określenie „stale rosnący”. Por. D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej...*, s. 194–197.

117 Zob. obszerny rozdział traktujący o opodatkowaniu „towarów, które nie są płodami rolnymi”, D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej...*, s. 279–296; U. Zagóra-Jonszta, *Rozważania o podatkach Davida Ricarda i Johna Stuarta Milla*, „Studia i Prace WNEiZ US” 2016, nr 44/2, s. 414.

118 D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej...*, s. 205; U. Zagóra-Jonszta, *Rozważania o podatkach...*, s. 410.

119 J. B. Say, *Traktat o ekonomii politycznej...*, s. 786.

120 Ibidem, s. 764.

121 Ibidem, s. 777–778; U. Zagóra-Jonszta, *Jean Baptiste Say o podatkach...*, s. 136. Dodaję od siebie pokreślenie, aby zwrócić uwagę Czytelnika na zaskakujące elementy, które mogą być niezgodne z utrwalonymi opiniami na temat poglądów danego ekonomisty. W przypadku Saya chodzi o popularne, a błędne, przekonanie w rodzaju: „wszyscy klasycy za Smithem musieli popierać proporcjonalne opodatkowanie”.

122 J. B. Say, *Traktat o ekonomii politycznej...*, s. 768. Najwymowniej chyba jednak o podatku orzekł na kolejnych stronach, s. 777: „należałoby go zmniejszać nie tylko proporcjonalnie, ale i progresywnie” i na s. 778: „pójdę jeszcze dalej i nie zawaham się stwierdzić, że jedynie podatek progresywny jest podatkiem sprawiedliwym”.

Tab. 3 (cd.)

1	2	3
John Stuart Mill	Kolejność i liczba wprowadzanych podatków zależna od wielkości potrzeb państwa – najpierw trzeba pobierać podatki majątkowe od nieruchomości, renty, spadków i darowizn. Następnie, trzeba sięgnąć do podatków pośrednich. Klasyczny podatek dochodowy to ostatnia instancja, tylko w nadzwyczajnych sytuacjach („z wyjątkiem stanu tak pilnej narodowej koniecznej potrzeby, że usprawiedliwiłaby rząd do niezwracania uwagi na wielkość niesprawiedliwości i niestuszności”) <sup>123</sup> . Wprowadzenie nowego podatku ma przede wszystkim nie zniechęcać do pracy <sup>124</sup> . Zalecenie progresji dla spadków i zapisów <sup>125</sup> .	pośredni plus bezpośredni, proporcjonalny z wyjątkiem <sup>126</sup> , niski
John Maynard Keynes	W jego koncepcji wprowadzenie nowego podatku nie powinno, przede wszystkim, oddziaływać negatywnie na zagregowaną konsumpcję <sup>127</sup> . Podwyższanie podatków może zostać usprawiedliwione koniecznością zwiększenia wydatków rządowych. Należy wprowadzać progresję dla podatków od dochodów i spadków oraz podwyższać podatki dla wysokich dochodów <sup>128</sup> .	zarówno bezpośredni (ważniejszy), jak i pośredni <sup>129</sup> , czasem niski <sup>130</sup>
James M. Buchanan	Ze względów sprawiedliwościowych podatek spadkowy aż do 100% <sup>131</sup> .	zarówno bezpośredni, jak i pośredni <sup>132</sup> , niski <sup>133</sup>

123 J. S. Mill, *Zasady ekonomii...*, s. 664; R. L. Heilbroner, *Wielcy ekonomiści...*, s. 118.124 U. Zagóra-Jonszta, *Rozważania o podatkach...*, s. 415–418.125 Ibidem, s. 415; R. L. Heilbroner, *Wielcy ekonomiści...*, s. 118.126 M. Pasternak-Malicka, *Istota sprawiedliwości podatkowej pionowej i poziomej w kontekście liniowej oraz progresywnej stawki podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, t. 87, nr 3, cz. 2, s. 18.127 J. Pomaskow, *Podejście ekonomistów...*, s. 176.128 J. M. Keynes, *The General Theory of Employment, Interest, and Money*, Macmillan, London 1936, s. 187, [https://www.files.ethz.ch/isn/125515/1366\\_KeynesTheoryofEmployment.pdf](https://www.files.ethz.ch/isn/125515/1366_KeynesTheoryofEmployment.pdf) [dostęp: 10.02.2025]; S. Swadźba, U. Zagóra-Jonszta, *Teoria Keynesa i Schumpetera – próba porównania i aktualność myśli*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2016, nr 35, t. 2, s. 246.129 J. Pomaskow, *Podejście ekonomistów...*, s. 177; I. Bludnik, *Keynes a neoklasycyści*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, t. 66, z. 2, s. 139.130 Zgodnie z relacją Dauntona, Keynes, w sytuacji kryzysu spodziewał się długookresowego zysku dzięki obniżce podatków. Dauntton zdaje się ostatecznie brać stronę ówczesnych polityków, a nie wybitnego ekonomisty, pisząc: „przedstawiciele ministerstwa mieli bardziej cyniczny (i chyba bardziej realistyczny) punkt widzenia na politykę podatkową, bojąc się, że obniżka podatków spowoduje żądania dalszych obniżek” – M. Dauntton, *Just Taxes: The Politics of Taxation in Britain, 1914–1979*, Cambridge 2007, s. 164–165.131 G. Brennan, *Liberty Matters...*, s. 8; D. R. Henderson, *Public Choice, Past and Present: The Legacy of James M. Buchanan and Gordon Tullock*, ed. D. R. Lee, New York 2013, s. 162–163.132 J. M. Buchanan, *Public Finance in Democratic Process*, Indianapolis 1999, s. 22–56.133 J. M. Buchanan, G. Tullock, *The Collected Works of James M. Buchanan*, t. 3, *The Calculus of Consent. Logical Foundations of Constitutional Democracy*, Indianapolis 1999, s. 33. U Buchana podatek to swoista „cena” dóbr publicznych, jednostka będzie chciała ich więcej, gdy będą „po niskiej cenie”.

1	2	3
Joseph E. Stiglitz	W sytuacji takiej, jak kryzys grecki w strefie euro, „należało wprowadzić <i>progresywny podatek majątkowy</i> od każdej <i>dużej własności</i> ” <sup>134</sup> .	zarówno bezpośredni, jak i pośredni, umiarkowany <sup>135</sup>
Arthur Laffer, Don Fullerton	Obecnie przyjmowany kształt krzywej Laffera może zachęcać do wprowadzania wysokich podatków – empirycznie jednak patrząc, pierwotna jej konceptualizacja doprowadziła do obniżki podatków przez administrację Ronalda Reagana <sup>136</sup> . Podwyższanie wskazane, gdy znajdujemy się po lewej stronie krzywej.	niejednoznaczne <sup>137</sup> /progresywny, wysoki
Milton Friedman	Idea wprowadzenia negatywnego podatku dochodowego <sup>138</sup> (wypróbowywana w Izraelu <sup>139</sup> ).	bezpośredni, proporcjonalny, niski <sup>140</sup>
Friedrich von Hayek	Generalnie przeciwnik wprowadzania nowych podatków <sup>141</sup> . Zalecenie progresywnego podatku dochodowego <sup>142</sup> .	bezpośredni, proporcjonalny z jednym wyjątkiem, niski <sup>143</sup>
Murray Rothbard	Radykalny przeciwnik wprowadzania i podwyższania podatków.	<b>progresywny</b> <sup>144</sup> , bardzo niski
Thomas Piketty	Zaleca wprowadzić podatek majątkowy dla najbogatszych – 0,1–0,5% rocznie od majątku poniżej 1 mln €, 1% między 1 a 5 mln €, 2% między 5 i 10 mln € oraz od 5% do 10 % od majątków sięgających powyżej kilkuset milionów € <sup>145</sup> . Należy podwyższyć podatek dochodowy dla osób znajdujących się w jego najwyższym progu – podatek w wysokości 82% od dochodu przewyższającego 1 mln €/§ rocznie <sup>146</sup> .	bezpośredni, progresywny, bardzo wysoki

**Źródło:** opracowanie własne.

134 J. E. Stiglitz, *Euro. W jaki sposób wspólna waluta zagraża przyszłości Europy*, Warszawa 2017, s. 261. Ten pogląd to w istocie sformułowanie postulatu wprowadzenia nadzwyczajnego podatku majątkowego.

135 Ibidem, s. 257–260.

136 Krytyka w: D. Fullerton, *On the Possibility of an Inverse Relationship between Tax Rates and Government Revenues*, „Journal of Public Economics” 1982, vol. 19, issue 1.

137 J. Pomaskow, *Podejście ekonomistów...*, s. 180.

138 M. Friedman, R. Friedman, *Wolny wybór...*, s. 114–121.

139 Jednak jak stwierdza Mateusz Machaj: „podatek negatywny to eufemizm bardziej precyzyjnego słowa zasiłek”, M. Machaj, *Selektywny przegląd dorobku Milтона Friedmana*, „Wrocławskie Studia Erazmiańskie” 2007, s. 243

140 M. Friedman, R. Friedman, *Wolny wybór...*, s. 296–297. Napisałi oni: „Niska, jednolita stopa – powiedzmy 20-procentowa – na dochody wyższe od progu zwolnień (...) dałaby więcej przychodów aniżeli obecna, ociążała struktura podatkowa”.

141 F. A. Hayek, *Konstytucja wolności*, tłum. J. Stawiński, Warszawa 2006, s. 300.

142 Ibidem, s. 301.

143 J. Pomaskow, *Podejście ekonomistów...*, s. 178.

144 M. N. Rothbard, *Power and Market*, tłum. J. Lewiński, <https://mises.pl/blog/2004/10/24/rothbard-podatki/> [dostęp: 3.08.2020].

145 T. Piketty, *Kapitał w XXI...*, s. 724–725. Piketty w swoich rekomendacjach, bez żadnego powodu, pominął przedział od 11 do 100 mln €.

146 Ibidem, s. 640–642.



Zestawienie w tabeli 3 podsumowuje traktowanie zagadnień podatkowych przez wybranych teoretyków ekonomii. Można dostrzec, że ich podejście zmieniło się w czasie wraz z liczbą i wysokością podatków. W tabeli dominują ekonomiści preferujący niski poziom opodatkowania (ośmiu; wyłamują się jedynie Fullerton, Piketty i, częściowo Keynes oraz Stiglitz). Perspektywa historyka gospodarczego, Davida Landesa, jest podobna. Nakreślił on przypadek „idealnego społeczeństwa, teoretycznie najlepiej przygotowanego do tego, by osiągnąć materialny i powszechny dobrobyt”, wymieniając wśród jego cech niskie podatki<sup>147</sup>. Inny interdyscyplinarny badacz kwestii ubóstwa i bogactwa narodów, zwolennik hipotezy geograficznej, Jared Diamond, wypowiada się na temat podatków w zbliżonym tonie: „Nietrudno (...) wskazać bezpośrednie przyczyny wzrostu znaczenia Europy: (...) fakt, że nie doszli w niej do władzy despotyczni władcy absolutni ani nie powstał niszczący wszelkie innowacje system podatkowy (...)”<sup>148</sup>.

Informacje zaprezentowane w tabeli 3 nie dają podstaw do formułowania jednoznacznych generalizacji co do optymalnego sposobu opodatkowania. Chronologiczny układ tej listy ma ułatwiać dostrzeżenie zwrotu od skupionej na sprawiedliwości podatkowej deontologii klasyków<sup>149</sup> do upowszechnienia się poglądów interwencjonistycznych, charakterystycznych w podejściu utylitarno-konsekwencjalnym. Przekładając język metaetyki na język teorii ekonomicznych: chodzi o rozwój dziedziny finansów publicznych w kierunku post- i neokeynesistowskim. Ewolucja poglądów nad pokrewnymi podatkami, ale jednak zasadniczo odrębnymi zagadnieniami (roli kredytu i oszczędności, polityki monetarnej i zasady nie/równoważenia budżetu), zaważyła na współczesnym kształcie debaty politycznej nad polityką fiskalną. W myśli Alвина Harveya Hansena można się dopatrywać źródeł aktualnego podejścia do finansów publicznych. Otóż to właśnie on odrzucił definitywnie zasadę równoważenia budżetu państwa. Należy podkreślić, że ten pogląd nie łączy się w sposób konieczny z postulatem wysokich, bądź niskich podatków. Jego filozofia ekonomii zakładała, że silny, pozytywny wpływ kredytu na realną gospodarkę z naddatkiem zrekompensuje ewentualne problemy wynikające z zadłużeń publicznych<sup>150</sup>.

Abba Ptachya Lerner sformułował pojęcie „finansów funkcjonalnych”, w ramach którego nie tylko podobnie jak Hansen odrzucił konserwatyzm fiskalny, lecz również za sensowne środki polityki finansowej uznał emisję i wycofywanie z obiegu pieniądza<sup>151</sup>. Kolejny zwrot w dziedzinie finansów publicznych wiąże się już

147 D. Landes, *Bogactwo i nędza narodów. Dlaczego jedni są tak bogaci, a inni tak ubodzy*, tłum. H. Jankowska, Warszawa 2020, s. 250–251. Zob. też G. Clark, *Pożegnanie z jałmużną*, tłum. J. Lang, Poznań 2014, s. 168–169.

148 J. Diamond, *Strzelby, zarazki, stal. Krótka historia ludzkości*, tłum. T. Teszner, Poznań 2020, s. 592.

149 B. Kucia, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w ujęciu historycznym*, „Roczniki Nauk Prawnych KUL” 1998, t. VIII, s. 291–296.

150 S. Owsiak, *Finanse publiczne...*, s. 47.

151 Ibidem, s. 48–49.

ze środowiskiem Buchanana i jego raczej deontologiczną teorią wyboru publicznego<sup>152</sup>, w której przepisy konstytucyjne wydają się aspirować do miana metaetycznego imperatywu kategorycznego. Z drugiej strony szkoła ta posługuje się również silnym argumentem konsekwencjalnym, podług którego sprawiedliwie dystrybuowane podatki to te przeznaczone na aktywność państwa, zgodnie uznawaną przez wszystkich obywateli za pożyteczną. W tym ujęciu wymaga się, by korzyść przeważała koszt ponoszony przez podatników<sup>153</sup>. Michał Możdżeń zidentyfikował dwa, zazwyczaj rozłączne, alternatywne założenia teorii wyboru publicznego: maksymalizowanie użyteczności wyborców (to podejście eksponuje wydatki budżetu) oraz maksymalizowanie użyteczności polityków (to podejście eksponuje dochody budżetu)<sup>154</sup>. Tekst Krystyny Ciuman uświadamia, że ulgi i preferencje podatkowe można rozpatrywać jako specyficzne wydatki publiczne<sup>155</sup>.

Także w myśleniu nad optymalnym przedmiotem opodatkowania pewną rolę odgrywa etyka. Główny argument za opodatkowaniem pośrednim związany jest z faktem, że tego rodzaju podatek pozostawia konsumentowi pewną wolność wyboru: często można zmienić preferencje, wybierając inne dobro substytucyjne, objęte obniżoną stawką, czy w ogóle zrezygnować z konsumpcji danego dobra – podatki bezpośrednie nie oferują takiej opcji. Jest to zatem ponownie argument

152 W gruncie rzeczy teoria wyboru publicznego jest dosyć niejasna. Jej zakres przedmiotowy pokrywa się z takimi teoriami jak: teoria wyboru społecznego, teoria racjonalnego wyboru, instytucjonalizm, konstytucyjna ekonomia polityczna i polityczna makroekonomia. Mieszają się w niej nawet elementy behawioralne z egoistycznym maksymalizowaniem użyteczności *homo oeconomicusa*. Na tę kwestię zwrócił już uwagę M. Możdżeń, *Polityka fiskalna, polityka monetarna oraz polityka rynku pracy w perspektywie teorii wyboru publicznego*, [w:] *Metaekonomia II...*, s. 348–352.

153 K. Wicksell, *A New Principle of Just Taxation* [1896], [w:] *Classics in the Theory of Public Finance*, eds R. A. Musgrave, A. T. Peacock, London 1967, s. 72–118. Ten klasyczny tekst piszącego po niemiecku Szweda przetłumaczył na angielski sam Buchanan. Jego ogromną zasługą teoretyczną było przeformułowanie kompletnie nierealistycznego Wicksellowskiego warunku jednomyślności obywateli w, osiągniętą demokratycznym kompromisem, zgodę na poddanie się „regułem gry” na poziomie konstytucyjnym.

154 M. Możdżeń, *Polityka fiskalna, polityka monetarna...*, s. 352. Przykładem myślenia w kategoriach wydatków budżetu może być podsumowanie Katarzyny Mikołajczyk z pracy zbiorowej, poświęconej właśnie wydatkom publicznym: „Priorytetem w decyzjach dotyczących alokacji środków publicznych w Polsce powinno być zwiększanie udziału wydatków na ochronę zdrowia oraz edukację przy zmniejszaniu udziału bardzo wysokich wydatków na ochronę socjalną”. Zob. K. Mikołajczyk, *Wysokość i struktura wydatków publicznych a wzrost gospodarczy: analiza empiryczna dla Polski*, [w:] *Wydatki publiczne*, red. S. Owsiak, Warszawa 2019, s. 380.

155 Intuicyjne wydaje się, że ulgi i zwolnienia jako elementy konstrukcyjne podatków, będą zawsze analizowane w kontekście wpływów, a nie wydatków budżetowych. Tymczasem tak nie jest, zob. K. Ciuman, *Ulgi i preferencje podatkowe jako specyficzne wydatki publiczne*, [w:] *Wydatki publiczne...*, s. 303–332. Zob. też: R. Dziemianowicz, R. Budlewska, *Tax Expenditures – wydatki publiczne poza procesem budżetowym*, [w:] *Tax Expenditures jako narzędzie transparentnej polityki fiskalnej. Definicja, szacowanie i ocena*, red. R. Dziemianowicz, Warszawa 2015, s. 245–272.

natury aksjologicznej, przywołujący wartość, jaką jest wolność. Myślący konsekwencjalnie J. S. Mill odrzuca jednak ten argument, przeprowadzając następujące rozumowanie:

Powiada się często, że podatki od dóbr są mniej uciążliwe niż inne podatki, ponieważ podatnik może uniknąć ich, przestając używać opodatkowanego dobra. Z pewnością może tak zrobić, jeśli jego celem jest pozbawić rząd pieniędzy; lecz czyniąc to, poświęca swoje przyjemności, które (...) zabrałyby mu taką samą sumę, pobraną od niego przez bezpośredni podatek<sup>156</sup>.

Inny konsekwencjalny argument przeciw podatkom pośrednim wytacza Say, wskazując, że te podatki mogą przerywać łańcuchy produkcji:

Brazylia obfituje w produkty, które mogłyby być długo przechowywane i wywożone do dalekich krajów, gdyby można było je solić. (...) Cóż, kiedy podatek od soli utrudnia solenie, a przez to uniemożliwia konserwację i transport mięsa i ryb<sup>157</sup>.

Według Jerzego Żyżyńskiego zasadnicza przewaga gospodarki amerykańskiej nad europejską ma polegać na przesunięciu ciężaru opodatkowania w kierunku podatków bezpośrednich. Podatki pośrednie oskarża się też o „cenotwórczość”<sup>158</sup>. Argument ten ma sens, ponieważ podwyżkę stawki podatków pośrednich zazwyczaj ostatecznie płacą konsumenci pod postacią zwiększonej ceny produktu<sup>159</sup>.

Inny argument (obecnie przestarzały, lecz istotny dla dalszej części pracy z uwagi na częste podnoszenie go przez polityków II RP) przeciw podwyżkom podatków pośrednich uwzględnili w badaniach Anna i Piotr Krajewscy: „wskazuje się, że jego wzrost przesunął ciężar podatkowy na grupy społeczne o niskich dochodach, a także na to, że wzrost VAT i akcyzy wpływa na poziom inflacji”<sup>160</sup>.

Duża niejednorodność stanowisk znanych ekonomistów odzwierciedla obecny stan rzeczy, w którym debata nad sposobem opodatkowania w kontekście jego przeczulności na konsumenta traci na znaczeniu. Właściwie wszystkie rozwinięte kraje stosują zarówno podatki bezpośrednie, jak i pośrednie. Rzecz się sprowadza do ustanowienia pewnej proporcji, co zauważył Stanisław Owsiak: „konieczne jest zachowanie właściwej proporcji między podatkami bezpośrednimi a podatkami

156 J. S. Mill, *Zasady ekonomii...*, s. 661.

157 J. B. Say, *Traktat o ekonomii politycznej...*, s. 782.

158 J. Żyżyński, *Budżet i polityka podatkowa. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2009, s. 149.

159 Stopień, w jakim ostatecznie podatek pośredni (ale tylko przybierający formę podatku obrotowego) jest przerzucony z producenta na konsumenta, zależy od elastyczności cenowej krzywych popytu i podaży. Tylko w skrajnym przypadku sztywnego popytu cały koszt obciążenia spada na konsumenta. Z kolei, przy popycie doskonale elastycznym producent płaci podatek. Co do zasady, zawsze strona „bardziej elastyczna” ma mniejszy udział w ciężarze (tak jest przy podatku obrotowym, natomiast mechanizm odliczeń w VAT naturalnie powoduje, że taka analiza elastyczności nie ma znaczenia, bo przedsiębiorcy odliczają VAT).

160 A. Krajewska, P. Krajewski, *Opodatkowanie konsumpcji, pracy i kapitału w krajach Unii Europejskiej. Wnioski dla Polski*, Warszawa 2020, s. 182.

pośrednimi. Proporcje te są ważne ze względu na przestrzeganie elementarnych zasad opodatkowania, jak też (...) zaspokojenie popytu państwa na pieniądź”<sup>161</sup>.

Różnicę zachodzącą między Stanami Zjednoczonymi a UE tłumaczy Nykiel, zauważając, że w UE podstawa opodatkowania pośredniego jest bezpieczniejsza niż podstawa opodatkowania dochodu i majątku z uwagi na wyższą mobilność różnych form kapitału. Mobilność ludzi oraz kapitałów nie utrudnia ściągania podatku pośredniego. Z kolei położenie geograficzne i kulturowo uwarunkowana mniejsza mobilność wyizolowanych, bardziej konserwatywnych Amerykanów powoduje, że tam władzom skarbowym łatwiej przyjąć za podstawę opodatkowania dochód<sup>162</sup>. Dodatkowym powodem tych różnic mogą być historyczne uwarunkowania odmiennych tradycji *common law* i prawa kontynentalnego.

Przechodząc do zagadnień sposobu opodatkowania, należy zauważyć, że we współczesnym świecie w podobnym stopniu rozpowszechnione są liniowość<sup>163</sup> i progresja opodatkowania. Mít szkodliwości progresji obala Rothbard, co pokazano w tabeli 4<sup>164</sup>.

**Tabela 4.** Matryca Rothbarda (zapłacone kwoty podatku w zł przy różnej progresji i wysokości opodatkowania)

Spółeczeństwo A / B	Podatnik o dochodzie 5000 zł	Podatnik o dochodzie 20 000 zł	Podatek łącznie
Stawki opodatkowania dochodów (A) poniżej 10 000 – 10% powyżej 10 000 – 50%	500 zł	10 000 zł	10 500 zł
Stawki opodatkowania dochodów (B) poniżej 10 000 – 0,1% powyżej 10 000 – 20%	5 zł	4000 zł	4005 zł

**Źródło:** opracowanie własne, na podstawie: <https://mises.pl/blog/2004/10/24/rothbard-podatki/> [dostęp: 15.02.2025].

Tabela 4 przedstawia kwoty realnie zapłaconego podatku przy różnej skali progresji (sposobie opodatkowania). W społeczeństwie A bogatszy płaci 20-krotność, a w społeczeństwie B bogatszy płaci 800-krotność podatku biedniejszego – mimo

161 S. Owsiak, *Finanse publiczne...*, s. 158.

162 W. Nykiel, *Prawo podatkowe...*, s. 431.

163 Rozbudowaną argumentację „za” i „przeciw” podatkowi liniowemu odnajdziemy w: A. Krajewska, *Podatki w Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 108–109.

164 Przytoczenie akurat jego argumentacji motywuję faktem, że to ostatni ekonomista, którego można by podejrzewać o akceptację progresji podatkowej, w związku z przesadnie rozpowszechnionym uproszczeniem intelektualnym, że „wolnorynkowcy” są za liniowością opodatkowania, a socjaldemokraci za progresją.

tej absurdalnie wysokiej progresji obaj ogromnie zyskują właśnie w jeszcze bardziej progresywnym wariantcie B, gdyż zapłacili łącznie zaledwie 4005 zł, na tle wariantu A, gdzie, mimo mniejszej progresji, oddali państwu 10 500 zł (poziom opodatkowania). Z tego prostego eksperymentu myślowego wynika wniosek o istotności poziomu, a nie sposobu opodatkowania. Naturalnie jednak wywodu Rothbarda nie można uznać za argument rozstrzygający w kwestii oceny progresji podatkowej (choćby przez fakt, że taka analiza nie uwzględnia zmiany dochodów państwa). A tym bardziej w kwestii oceny etycznej – sumienia ekonomistów wciąż nurtuje problematyka stosunku do sposobu opodatkowania, co udowadnia Deirdre Nansen McCloskey w głośnej pracy *Burżuazyjna godność. Dlaczego ekonomia nie potrafi wyjaśnić współczesnego świata?*: „(...) w latach pięćdziesiątych ubiegłego stulecia zamknięto – mimo braku dowodów i logicznych argumentów – dyskusję na temat tak mętnej i etycznie wątpliwej koncepcji jak »progresywne opodatkowanie«”<sup>165</sup>.

W kontekście moralności podatkowej (*tax morale*) przywoływano wyniki badań, świadczących o pozytywnej korelacji między zwiększaniem progresji podatkowej a poczuciem sprawiedliwości (rozumianym w tego typu badaniach jako wewnętrzna motywacja do płacenia podatków)<sup>166</sup>. Efekt ten jednak zanika wraz ze wzrostem dochodu. Taki rezultat uzyskali w swoich badaniach Philipp Doerrenberg i Andreas Peichl<sup>167</sup>. Autorzy poczynili ważne zastrzeżenie, że nie udało się ustalić kierunku ewentualnego związku przyczynowego opartego na tej korelacji i równie dobrze to poczucie sprawiedliwości obywateli oraz ich awersja do nierówności społecznych mogą wywoływać decyzję rządu o uczynieniu systemu opodatkowania bardziej progresywnym.

### 1.3. Charakter podatków majątkowych

Jest raczej niefortunnym, że słowo „kapitał” w wyrażeniu „podatek od kapitału” nie jest użyte w sensie, w jakim generalnie było wykorzystywane w podręcznikach ekonomii. (...) Dla pewnych przyczyn lepiej byłoby używać słowa „majątek” zamiast „kapitał”, jednakże wolałem zaakceptować termin, który jest w powszechnym użyciu i zdefiniować go na nowo zgodnie ze znaczeniem, które do niego przypisano w tym połączeniu<sup>168</sup>.

165 D. N. McCloskey, *Burżuazyjna godność. Dlaczego ekonomia nie potrafi wyjaśnić współczesnego świata?*, tłum. J. Lewiński, M. Zieliński, Wrocław 2017, s. 562.

166 Więcej wyników badań związanych z obszarem *tax morale* zreferowałem w: A. Kędrzyński, *Przegląd wybranych badań...*, s. 65–80.

167 P. Doerrenberg, A. Peichl, *Progressive Taxation and Tax Morale*, Discussion Paper nr 5378, Bonn 2010, s. 17–18.

168 F. W. Pethick-Lawrence, *A Levy on Capital*, London 1920, s. 9.

Wyjaśnijmy, skąd bierze się bliskość terminów „podatek majątkowy” (*wealth tax*) i „podatek kapitałowy” (*capital levy*), a niekiedy nawet „podatek dochodowy” (*income tax*). Aktywa (*assets*) używane do generowania kolejnych aktywów nazywane są aktywami kapitałowymi. Mogą one dostarczyć strumienia usług albo pieniędzy<sup>169</sup>. Kapitał zatem stanowi porcję majątku używaną do generowania większego majątku. Termin „kapitał” nie orzeka o własności aktywów, do własności odnosi się termin „majątek” (*wealth*). Nieruchomość jest majątkiem dla właściciela, ale kapitałem tylko dla właściciela, który ją wynajmuje albo prowadzi w niej własną firmę. Do tego ujęcia prawnofinansowego należy dodać ekonomiczną definicję, określającą, że kapitał jest czynnikiem produkcji, podczas gdy majątek takim czynnikiem nie jest (tylko przechowuje wartość). Podatki od zysków kapitałowych (*capital gains taxes*) są z kolei podatkami dochodowymi, a nie kapitałowymi<sup>170</sup>. Podobnie, znacznie bliższe analizowanemu kazusowi podatki od zysków wojennych będą niekiedy należeć do kategorii podatków dochodowych<sup>171</sup>. Szukając szerzej, jako na „parapodatki” majątkowe można także spojrzeć na przymusowe pożyczki wewnętrzne (przymusowy zakup niskoprocentowanych obligacji), ponieważ uszczuplały one majątek podatnika, a i po nie sięgano w nadzwyczajnych okolicznościach.

Dla rozwikłania problemu z dodatkową kategorią „dochodu” należy przytoczyć dwie teorie opisujące trudności, przynajmniej na polskim gruncie teoretycznym. Pierwsza to, przyjęta w tej pracy, rozwijana m.in. przez ekonomistę Romana Rybarskiego, teoria źródeł. Wedle niej, pojęcie dochodu składa się z trzech konstytutywnych elementów, które muszą występować łącznie: „osobisty charakter, periodyczność wpływów i stałość źródła ich uzyskania”<sup>172</sup>. Klasyczny podatek majątkowy, czyli podatek od spadków i darowizn, w oczywisty sposób nie spełnia

169 H. Varian, *Mikroekonomia. Kurs średni – ujęcie nowoczesne*, tłum. S. Domański, Warszawa 2005, s. 225.

170 Są one najpoważniejszą alternatywą dla klasycznych podatków majątkowych (niemal wszystkie rozwinięte kraje je stosują). Muszą się one charakteryzować znacznie wyższą stawką, gdyż opodatkowują zasadniczo mniejszą podstawę. Na przykładzie: podatek majątkowy w wysokości 1% od miliona złotych, normalnej stopy zwrotu (dajmy na to – 5%), ryzyka i rent, będzie z grubsza tożsamy z podatkiem od dochodów kapitałowych w wysokości 20% z normalnej stopy zwrotu (samych tych 5%), ryzyka i rent. Renty rozumiem tutaj jako dodatkowe zyski, np. dochody monopolisty czy korzyści z informacji poufnych (*insider information*). Ten sposób rozumienia podatków majątkowych zaproponował Wojciech Kopczuk, zob. W. Kopczuk, *Comment on 'Progressive Wealth Taxation'*, „Brookings Papers on Economic Activity” 2019, Fall, s. 1–2.

171 Szczegółowe rozważania na ten temat, zob. podrozdział 3.1. Warto tutaj jednak odnotować istnienie technicznej, teoretycznej pracy Kaleckiego, traktującej o podatku od kapitału w ogólności: M. Kalecki, *A Theory of Commodity, Income, and Capital Taxation*, „The Economic Journal” 1937, vol. 47, no. 187, s. 444–450. Kalecki zaleca podatek od kapitału jako znakomite rozwiązanie fiskalne – miejmy jednak świadomość, że jego ścisłe równania doprowadziły do tego wniosku jedynie przy przyjęciu keynesowskich założeń paradygmatycznych.

172 Cyt. za: H. Litwińczuk, *Opodatkowanie przyrostu majątku indywidualnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1981, nr 43, z. 1, s. 175.

tych kryteriów. Spadki oraz darowizny nie są okresowe, ani stałe i dlatego nie ma wątpliwości, że nie należą do podatków dochodowych. Trudno też mówić o wzbogaceniach wojennych jako o stałym źródle dochodu. Druga teoria, „czystego przyrostu majątkowego” traktuje wszystkie nadwyżki majątku w danym czasie, bez względu na źródło i uwarunkowania, jako dochody<sup>173</sup>. Jej zaletą jest prostota, jednak pobieżna analiza podatków majątkowych w Polsce skłania do wniosku, że opcja pierwsza przeważała – podatki majątkowe od przyrostu majątkowego nie stały się przecież podatkami dochodowymi. Według Rosińskiego:

Podatki majątkowe wymierzone są od wartości majątku, zmian praw majątkowych oraz od przyrostu wartości majątku. Typowym podatkiem od wartości majątku jest podatek katastralny, który w Polsce nie istnieje. (...) W Polsce podatki od posiadanego majątku są dość liczne, a zaliczamy do nich:

- podatek od środków transportu,
- podatek od nieruchomości,
- podatek rolny,
- podatek leśny,
- podatek od spadków i darowizn,
- podatek od czynności cywilno-prawnych,
- podatek tonażowy<sup>174</sup>.

W literaturze prawniczej widoczny jest znaczny pluralizm poglądów na zagadnienia klasyfikacyjne. Nykiel wyróżnia podatek od nieruchomości, rolny i leśny. Podatki od czynności cywilnoprawnych (dalej: PCC), od środków transportowych, od spadków i darowizn oraz tonażowy określił jako „inne podatki”<sup>175</sup>. Zgoła odmiennie do tego typu klasyfikacji podchodzą ekonomiści, którzy nie biorą pod uwagę ewentualnych sprzeczności pojęć tworzących system. Zależy im natomiast na zgodności z realiami gospodarczymi. W efekcie Simon James i Christopher Nobes za fundamentalne kryterium podziału przyjmują bezpośredniość i pośredniość opodatkowania (ta cecha decyduje o tym, kto rzeczywiście płaci podatek). Następnie dzielą te dwie grupy według sposobu opodatkowania: progresywnego, regresywnego, proporcjonalnego i *ad valorem*<sup>176</sup>. Niekończące się problemy klasyfikacyjne nie dziwią w świetle zasadniczej niejednorodności podmiotowej, przedmiotowej i konstrukcyjnej grupy, jaką stanowią daniny majątkowe<sup>177</sup>.

Dla ekonomistów podatek majątkowy to „świadczanie, którego źródłem jest majątek podatnika”<sup>178</sup>. Ekonomiczny skutek sprowadza się do przejęcia części lub całości majątku podatnika. Późniejsi ekonomiści zwracali raczej uwagę, czy dany

173 Ibidem.

174 R. Rosiński, *Podatek i jego klasyfikacja...*, s. 88.

175 W. Nykiel, *Prawo podatkowe...*, s. 9–10.

176 S. James, C. Nobes, *The Economics of Taxation*, Oxford 1988, s. 13.

177 A. Krajewska, P. Krajewski, *Opodatkowanie konsumpcji...*, s. 108.

178 H. Litwińczuk, *Opodatkowanie przyrostu majątku...*, s. 176.

podatek majątkowy jest podatkiem od ilości czy podatkiem *ad valorem* (podatki majątkowe zwykle należą do tej drugiej kategorii – choć akurat nie w Polsce, gdzie liczy się powierzchnia nieruchomości, a nie jej wartość<sup>179</sup>).

Współcześnie odchodzi się od stosowania podatków majątkowych, a w krajach, w których jest stosowany, nie ma istotnych fiskalnie rozmiarów<sup>180</sup>. Powodem tego stanu rzeczy wydaje się być, między innymi, praktyczne trudności z szacowaniem czyjegoś majątku. Rozmiary elementów masy majątkowej udaje się uchwycić wyłącznie w specyficznych sytuacjach, np.: dokonywania czynności prawnej czy przejmowania spadku. Przedmiotu opodatkowania nie można jednak opodatkować zbyt wysoko<sup>181</sup> (doprowadziłoby to do nieopłacalności inwestowania w aktywa majątkowe), w związku z czym podatki te, nawet gdy, jak w Polsce, są wciąż liczne, to i tak nie odgrywają dużej roli w budżecie. Krytykę tychże obciążeń rozpoczął ojciec ekonomii, Smith, wskazując, że ciężar podatków majątkowych ponosiła zwykle strona słabsza. Zwiększały one dochód panującego oraz powodowały wzrost liczby pracowników nieprodukcyjnych, jednocześnie zmniejszając liczbę pracowników produkcyjnych<sup>182</sup>. Ricardo do tej argumentacji dodał:

nie jest to bynajmniej jedyne zastrzeżenie przeciw podatkowi od przeniesienia własności. Unie możliwiają one także najkorzystniejszy dla społeczeństwa podział kapitału narodowego. (...) należy jak najbardziej ułatwiać przenoszenie i wymianę wszystkich rodzajów własności, w ten bowiem sposób kapitały wszelkiego rodzaju najłatwiej trafią do rąk osób, które najumiejtniej zastosują je do pomnożenia produkcji całego kraju<sup>183</sup>.

Powrót do opodatkowania majątkowego na większą niż obecna skalę postuluje znana organizacja pozarządowa zwalczająca nierówności na świecie – Oxfam<sup>184</sup>.

179 Warto, na marginesie, przywołać cenny wniosek z badań Anny i Piotra Krajewskich: „(...) przejście na podatek *ad valorem*, chociaż w dłuższej perspektywie wydaje się niezbędne, wymaga wyraźnej determinacji, przelamania oporu społecznego, a także czasu i dużych środków finansowych na ewidencję wszystkich nieruchomości w Polsce”, zob. A. Krajewska, P. Krajewski, *Opodatkowanie konsumpcji...*, s. 180.

180 W klasycznej postaci są w Europie stosowane obecnie jedynie w Norwegii, Francji i Hiszpanii. W Norwegii różne formy majątku zostały opodatkowane w różnym stopniu – od 0 do 100% wartości danej formy majątku, co stanowi podstawę. Następnie od tak obliczonej podstawy pobiera się od 0,85% do 1,1% stawki podatku. Kraje eksperymentują z podatkami majątkowymi – wprowadzają, na przestrzeni lat zmieniają stawki, a następnie, niekiedy szybko, już po kilku latach, usuwają z systemu podatkowego.

181 Dla przykładu efektywna stawka opodatkowania nieruchomości w USA wynosi od 0,3% do 2,21% wartości nieruchomości w skali roku, zależnie od konkretnego stanu (najniższa na Hawajach, najwyższa w New Jersey).

182 A. Smith, *Badania nad naturą...*, s. 639–640.

183 D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej...*, s. 170.

184 C. Coffey, P. Espinoza Revollo, R. Harvey, M. Lawson, A. P. Butt, K. Piaget, D. Sarosi, J. Thekudan, *Time to care. Unpaid and underpaid care work and the global inequality crisis*, Oxfam, <https://policy-practice.oxfam.org/resources/time-to-care-unpaid-and-underpaid-care-work-and-the-global-inequality-crisis-620928/> [dostęp: 25.08.2021].



Twierdzi ona, że jego przywrócenie wraz z podwyższeniem innych obciążeń dla najbogatszych zmniejszyłoby nierówności. Podejście takie jednak ignoruje skalę ludzkiej niewiedzy co do ewentualnych następstw takiej ingerencji. Problem ten opisały w ekonomii dwie słynne metafory: Bastiatowskie „to, czego nie widać” i Kahnemanowskie „istnieje tylko to, co widzisz”<sup>185</sup>. Nierówności społeczne wyjątkowo silnie rzucają się w oczy<sup>186</sup>, trudniej dostrzec niezwykle i różnorodnie talenty, którym przedsiębiorcy zawdzięczają sukces, a jeszcze trudniej dostrzec wybitność dawno zmarłych przodków współczesnych spadkobierców, których „niezasłużone” bogactwo jest po prostu wynikiem prawidłowo funkcjonującego prawa spadkowego, stanowiącego przecież fundamentalną instytucję prawną, zapewniającą bezpieczeństwo i zaufanie w obrocie gospodarczym. Poza tym empiryczne badania polskich naukowców, Michała Brzezińskiego, Katarzyny Sałach i Marcina Wrońskiego, wskazują, że podatki majątkowe w niewielkim stopniu redukują nierówności społeczne (a procesy dziedziczenia wręcz zmniejszają, a nie zwiększają, różnice majątkowe)<sup>187</sup>. Podatki majątkowe mogłyby mieć jednak charakter perswazyjny, tzn. prowadzić do łagodzenia napięć społecznych poprzez pozorne zwalczanie nierówności i łączące się z tym zwiększanie legitymizacji systemu.

Podatki majątkowe posiadają funkcję subsydiarną (pomocniczą), co oznacza, że nie stanowią głównej części wpływów budżetowych. Ich negatywnym efektem gospodarczym może być obniżenie płynności przedsiębiorstw. Na ten problem zwracają uwagę Marcin Jamróży i Stephan Kudert: „Podatki majątkowe, w szczególności podatek od nieruchomości (...), bezpośrednio obniżają płynność przedsiębiorstwa”. Autorzy ci zauważają jednak również, że podatek od nieruchomości można wliczyć w koszty uzyskania przychodów, wskutek czego uzyskuje się zmniejszenie podstawy opodatkowania w podatku dochodowym. Ten pozytywny efekt nazywają efektem „odciążenia podatkowego”<sup>188</sup>.

Należy jeszcze podnieść problem definicyjny, który ujawnia się przy analizie nadzwyczajnych podatków majątkowych. „Nadzwyczajność”<sup>189</sup> jest nieprecyzyjnym terminem, który rozumie się na wiele sposobów. Można ją potraktować jako

185 D. Kahneman, *Pułapki myślenia...*, s. 320.

186 Analizę zagadnienia nierówności, z perspektywy bliskiej myśleniu wspomnianego Bastiata, wykonał Arkadiusz Sieroń, w artykule *Nierówności dochodowe, czyli Piketty vs. Cantillon*, <https://mises.pl/arttykul/sieron-nierownosci-dochodowe> [dostęp: 21.02.2025].

187 M. Brzeziński, K. Sałach, M. Wroński, *Wealth Inequality in Central and Eastern Europe: Evidence from Household Survey and Rich Lists' Data Combined*, „Economics of Transition and Institutional Change” 2020, vol. 28, no. 4, s. 637–660.

188 M. Jamróży, S. Kudert, *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Warszawa 2013, s. 111.

189 Najgłębiej pojęcie „nadzwyczajności” w kontekstach prawnopolitycznych badają traktaty filozoficzne. Przywołać tutaj należy: C. Schmitt, *Teologia polityczna i inne pisma*, tłum. M. Cichocki, Warszawa 2012; G. Agamben, *Stan wyjątkowy*, tłum. M. Surma-Gawłowska, Kraków 2008.

wyjątkowość<sup>190</sup>, jako jednorazowość albo jako całkiem odrębne kryterium taksonomii. Można też skupić się na najczęstszych empirycznych przyczynach „nadmierzalności” i skonstatować, że nadzwyczajność powinna być odbierana jako sytuacja zagrożenia wojną, bądź innym stanem wyjątkowym (np. klęski żywiołowej, pandemii). W niniejszej pracy jako elementarną cechę „nadmierzalności” przyjmuję (podobnie jak Rybarski w latach 30.<sup>191</sup>) jednorazowość opodatkowania. Przydatny w takim podejściu jest podział proponowany przez Zbigniewa Ofiarskiego:

ze względu na sposób i okoliczności wprowadzania podatków można wyodrębnić podatki jednorazowe, tj. nadzwyczajne (np. wprowadzony w 1919 r. podatek od zysków wojennych lub wprowadzony w 1945 r. nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego lub wprowadzony w 1975 r. jednorazowy podatek majątkowy), oraz stałe (zwyczajne), tzn. wymierzone i pobierane periodycznie<sup>192</sup>.

Z cytatu wynika również, że można z nadzwyczajności uczynić osobne kryterium klasyfikacji (sposób i okoliczności wprowadzenia). Warto nadmienić, że cele związane z podatkami nadzwyczajnymi dają się zwykle osiągnąć znacznie prostszymi sposobami (likwidacja niektórych, bądź wszystkich, ulg i zwolnień podatkowych, nowelizacje ustaw podwyższające stawki podatkowe, konfiskata majątku), dlatego też Ofiarski wymienia zaledwie trzy przypadki podatków nadzwyczajnych w historii gospodarczej Polski. Niniejsza praca prostuje ten błąd, omawiając więcej takich przypadków w samym XX w., z jednoczesnym zaznaczeniem, że w Polsce już we wcześniejszych stuleciach występowały podatki nadzwyczajne.

Istnieją różne kryteria służące klasyfikacji podatków (podmiot, przedmiot, bezpośredniość). Jako że nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego obciążał kapitał/majątek (przedmiot), to skupię na przedmiotowych podziałach podatków majątkowych.

190 Przy takim, odmiennym niż ostatecznie przyjęte w niniejszej pracy, rozumieniu terminu, można by zrobić przegląd podatków-ciekawostek, jak podatki od posiadania psa, międzywojenne podatki od zapatek, drożdży i gilz, czy podatek od tłuszczów trans, hipotetycznie analizowany przez Gary’ego Beckera i Richarda Posnera na ich blogu, zob. G. Becker, R. Posner, *Nieoczywistości. Ekonomiczna teoria wszystkiego*, tłum. S. Kowalski, Warszawa 2013, s. 150–166.

191 R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 190.

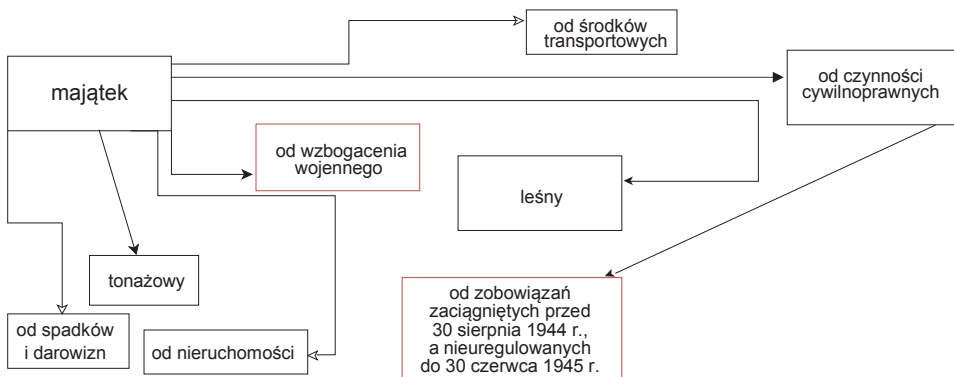
192 Z. Ofiarski, 5. *Klasyfikacja podatków* [w:] tenże, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 88.



**Rysunek 1.** Kategorie podatków wg Zbigniewa Ofiarskiego

**Źródło:** Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe...*

Zarówno Ofiarski, jak i Felis<sup>193</sup>, wyróżniają podatki majątkowe realne, w wyniku których następuje zmniejszenie majątku podatnika, oraz podatki majątkowe nominalne, które odnoszą się do wartości majątku, ale ich pobór nie zmniejsza substancji majątkowej podatnika, gdyż następuje z innych źródeł<sup>194</sup>. W skrajnych przypadkach, podatki majątkowe realne mogą przyjąć postać konfiskaty majątku<sup>195</sup>.



**Rysunek 2.** Podział podatków majątkowych według kryterium przedmiotu opodatkowania we współczesnej Polsce a nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r.

**Źródło:** opracowanie własne.

Rysunek 2 ujawnia dwoistą naturę nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z 1945 r. na tle dzisiejszych kategoryzacji prawnych. Regulacja ta przez pierwsze cztery lata miała charakter podatku konkretnie od wzbogacenia

193 P. Felis, *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych...*, s. 43–44, 86.

194 Nominalne są bardziej zgodne z zasadą sprawiedliwości podatkowej – nie uszczuplają majątku podatnika, który stanowi źródło opodatkowania.

195 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe...*, s. 86–87.

wojennego (jeżeli podatnik wzbogacił się w trakcie wojny o plac, to kwota należna państwu wynosiła pewien procent od, oszacowanej przez biegłego, wartości placu). Później zaś, od 1949 r., została rozszerzona o przepisy uzupełniające podatek od wzbogacenia o swoisty podatek od czynności cywilnoprawnych. W przypadkach niespłaconych do końca wojny przedwojennych zobowiązań również zawiera się pewna szczególna forma wzbogacenia: dłużnicy „wzbogacili się”, uszczuplając swoje kieszenie o niskie kwoty, pozbawionych wartości z powodu inflacji i spłaconych po wojnie, długów.

Specyficzne rozszerzanie przez władzę definicji wzbogacenia utrudnia podanie jednej, nie budzącej wątpliwości, definicji omawianego podatku. Pomimo tych zastrzeżeń, trzeba uznać, że nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r. był podatkiem bezpośrednim, majątkowym i progresywnym. Jego przedmiotem nie stanowiła wartość całego majątku (metoda *ad valorem*), a samo wzbogacenie majątkowe (metoda porównania stanu majątku z daty  $x$  ze stanem majątku z daty  $y$  i opodatkowanie przyrostu majątku).

Cecha nadzwyczajności dotyczyła jednorazowego charakteru świadczenia oraz nietypowej metody obliczania podstawy opodatkowania. Inny element nadzwyczajności podatku od wzbogacenia wojennego stanowiło łamanie zasad sprawiedliwości podatkowej, istotne z przyjętej w pracy perspektywy etycznej.

W proponowanym podziale dominujące staje się wyraziste kryterium przedmiotu opodatkowania, w tym wypadku majątku<sup>196</sup>. „Nadzwyczajność”, jako określenie bardziej nieostre niż przedmiot, będę traktował jako element definicji podrzędny względem „majątku”. Przy próbie uwypuklenia nadzwyczajności jako cechy priorytetowej, konieczne byłoby uczynienie z niej osobnego kryterium podziału (jak czyni to Ofiarski).

## 1.4. Podsumowanie

W literaturze prawniczej tylko trzy podatki (niniejsza praca rozszerzy ten katalog) na przestrzeni stu lat w Polsce uznano za nadzwyczajne, przy czym zaledwie dwa należą jednoznacznie do, nadrzędnej w proponowanej klasyfikacji (zob. rysunek 1), kategorii podatków majątkowych. Już Edward Taylor w okresie międzywojennym zauważył tę niekonieczność majątkowego charakteru obciążeń jednorazowych: „rozwój ustawodawstwa podatkowego Rzeczypospolitej Polskiej

<sup>196</sup> Kryterium przedmiotu jest dość ostre przez swoją oczywistość. Przedmioty stanowią: spadki, darowizny, statki morskie (do nich odnosi się podatek tonażowy), nieruchomości, wzbogacenia wojenne (przyjmujące formę pieniądza, bądź nieruchomości), lasy czy środki transportowe oraz przedmioty opisane w umowach cywilnoprawnych.

wykazuje wielką skłonność do używania formy jednorazowych nadzwyczajnych podatków, przybierających **najczęściej** formę majątkową<sup>197</sup>.

Nadzwyczajne podatki majątkowe są nakładane jedynie okazjonalnie, w określonych sytuacjach (np. katastrofy naturalne, zagrożenie granic kraju). Ich zastosowanie utrudnia realizację zasady pewności, stabilności opodatkowania, nie-naruszalności przedmiotu opodatkowania i sprawiedliwości podatkowej. Ten problem w zasadzie nie powinien dziwić, ponieważ jak przypomina Giorgio Agamben *necessitas legem not habet* (konieczność nie zna prawa)<sup>198</sup>. Zasadniczą niekonkluzywność dotychczasowych rozważań pozostaje zrekapitulować prostą, a trzeźwą obserwacją Ricardo o ponadczasowym charakterze:

Podatki nakładane na kapitał niekoniecznie obciążają kapitał, a podatki nakładane na dochód niekoniecznie obciążają dochód. Jeżeli mam obowiązek płacić 100 f. szt. ze swego dochodu rocznego wynoszącego 1000 f. szt., to podatek ten wtedy rzeczywiście obciąży mój dochód, kiedy poprzestanę na wydawaniu pozostałych 900 f. szt. Podatek ten obciąży jednak kapitał, jeżeli nadal będę wydawał 1000 f. szt.<sup>199</sup>

Nierozwiązywalność dylematów sprawiedliwości podatkowej, tudzież niemożność falsyfikacji jakichkolwiek hipotez badawczych na apriorycznym, teoretycznym gruncie, zachęca do przywołania konkretnych przykładów z historii.

197 E. Taylor, *Polityka skarbowa i system podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Poznań 1929, s. 261.

198 G. Agamben, *Stan wyjątkowy...*, s. 7.

199 D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej...*, s. 170.

## Rozdział 2

# Przykłady nadzwyczajnych podatków na świecie w latach 1918–1945

W rozdziale tym zdecydowano się na ograniczenie do przypadków opodatkowań majątkowych nadzwyczajnych z okresy międzywojennego i czasów II wojny światowej, które to opodatkowania dotychczas nie znalazły omówienia w literaturze przeglądowej. Co więcej, w aktualnych opracowaniach kładzie się nacisk na analizę powtarzających się (*recurrent*), a nie jednorazowych (*one-off*), podatków majątkowych nadzwyczajnych<sup>1</sup>.

W epoce przedprzemysłowej, do 1800 roku, podatki ogółem, nie mówiąc już nawet o specyficznej podgrupie danin nadzwyczajnych, stanowiły znikomą część dochodu narodowego (do 14% w Wielkiej Brytanii, 4–8% w Chinach)<sup>2</sup>. Przegląd jednorazowych majątkowych podatków wojennych cechujących się nadzwyczajnością można zacząć od *eisphory* opisywanej przez Tukidydesa, a w przypadku Polski napisać jeszcze o jagiellońskich poborach, uchwalonych w 1404 r.<sup>3</sup> Niewykonalne wydaje się jednak precyzyjne zaklasyfikowanie dawnych danin pod kątem

---

1 J. Limberg, L. Seelkopf, *The Historical Origins of Wealth Taxation*, „Journal of European Public Policy” 2021, vol. 29, no. 5, s. 670–688.

2 G. Clark, *Pożegnanie z jałmużną*, tłum. J. Lang, Poznań 2014, s. 174.

3 W przypadku pierwszego poboru chodziło o nietypowy cel wykupienia Ziemi Dobrzyńskiej z rąk Zakonu Krzyżackiego. Bazę dla poborów stanowiły podatki zwyczajne, a stawkę wyznaczały wielokrotności tychże podatków zwyczajnych (łanowe, szos, od 1629 r. podymne). Później wprowadzono nadzwyczajny szos. Zob. więcej w: K. Wagner, *Mieszczanie i podatki. Nierówności majątkowe w wybranych miastach Korony w XVII wieku*, Warszawa 2020. Autorka analizuje dane z rejestrów szosu miejskiego lat 1635, 1653, 1692 i 1702. Pierwsze zaś wzmianki o podatku majątkowym na świecie dotyczą czasów reform Solona, zob: E. R. A. Seligman, *Progressive Taxation in Theory and Practice*, „Publications of the American Economic Association” 1908, vol. 9, no. 4, s. 13–14; J. Pawłowska-Tyszko, *Opodatkowanie w krajach UE*, [w:] *Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej*, red. J. Pawłowska-Tyszko, Warszawa 2013, s. 9.

cech zwyczajności i nadzwyczajności<sup>4</sup>. Niemal wszystkie dawniejsze podatki nosiłyby w sobie silne pierwiastki nadzwyczajności z wielu względów: (1) wobec braku procedur demokratycznych, kodeksów regulujących postępowania sądowe, zasady rządów prawa, trudno byłoby sensownie mówić o poszanowaniu sprawiedliwości, szczególnie proceduralnej; (2) nie istniały systemy emerytalne, powszechne, państwowe szkolnictwo ani służba zdrowia, zatem trudno byłoby o analizę sprawiedliwości dystrybtywnej, wreszcie (3) podatki, historycznie, występowały w tworach państwowych opartych o niekiedy zupełnie sprzeczne paradygmaty etyczne. Odnosząc się do punktu 3, można przywołać dawną formę podatku pośredniego, rzymska *centesima rerum venalium* (danina od większości dóbr wynosiła 1%, ale stawka rosła, gdy sprzedawany był niewolnik!)<sup>5</sup>. Nawet jeśli tego rodzaju regulacja przypominała podatek pośredni techniczne, to, praktycznie rzecz biorąc, nie miała żadnego przełożenia na bardzo ściśle, regulowane dziesiątkami aktów prawnych, XX-wieczne rozumienie terminu „podatek”. Próba analizy podatku od sprzedaży człowieka byłaby mieszanym dwóch zupełnie odrębnych rzeczywistości społecznych i etycznych.

Tymczasem analizując okres współczesny oraz ograniczając się do cywilizacji zachodniej, można odnieść się do w miarę spójnego paradygmatu normatywnego w zakresie norm etycznych i prawa podatkowego. Za umowną cezurę został przyjęty moment uchwalenia z inicjatywy Wiliama Tafta podatku dochodowego w Stanach Zjednoczonych w 1913 r.<sup>6</sup> (podpisanie ustawy przez prezydenta Thomasa Woodrowa Wilsona nastąpiło 13 października)<sup>7</sup>. Wówczas regulację poprzedziła poprawka konstytucyjna (ratyfikowana wcześniej, 3 lutego), zgodnie z Buchanowskim paradygmatem (wówczas przecież jeszcze nieznanym, a mimo to intuicyjnie stosowanym) ustalania „reguł gry” na poziomie konstytucyjnym.

Dobór prezentowanych przykładów, podyktowany nie tylko zidentyfikowaną luką w literaturze, lecz także opierający się o spójność instytucjonalnych ram prawnoetycznych, zaburza przypadek turecki. Uwzględnienie podatku wprowadzonego w Turcji motywują jednak ważną potrzebą pokazania daniny jednoznacznie niesprawiedliwej. Przypadek turecki podnosi wagę podejmowania tematyki podatków z perspektywy etycznej.

4 O ogromnie zróżnicowanym charakterze danin publicznych okresu 1000–1900 w Europie, Stanach i Indiach traktuje praca: F. H. M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe Drugiego Milenium*, tłum. J. Głuchowski, Toruń 2010.

5 R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Warszawa 2010, s. 19; N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 20. Być może należałoby jednak pisać osobno o *centesima rerum venalium* i *quinta et vicesima venalium mancipiorum*. Zob. A. Pikulska-Radomska, *Fiscus non erubescit. O niektórych włoskich podatkach rzymskiego pryncypatu*, Łódź 2013, s. 81–88.

6 Pamiętając jednak, że nowoczesny podatek dochodowy obowiązywał w II Rzeszy już w XIX wieku.

7 D. Acemoglu, J. A. Robinson, *Dlaczego narody przegrywają?*, tłum. J. Łoziński, Warszawa 2014, s. 359.

W podrozdziałach 2.1–2.5 posłużę się interpretacją historyczną tekstów, by w rozdziale 2.6 dokonać pewnych uogólnień i odniesień do współczesności za pomocą metody rekonstrukcji racjonalnej<sup>8</sup>.

## 2.1. Włoski Dekret Królewski z 24 listopada 1919 r.

Podatek od kapitału z pewnością może być postrzegany z ekonomicznego punktu widzenia, kiedy jest odbierany jako środek najlepiej dostosowany do wydobycia państwa z kłopotów finansowych z najmniejszą możliwą szkodą dla krajowego systemu ekonomicznego. (...) i to głównie, jeśli nie wyłącznie, z tego punktu widzenia był analizowany i odrzucony przez parlamenty Francji i Anglii<sup>9</sup>.

Włochy po I wojnie światowej znalazły się w dramatycznej sytuacji. Rewolucja była bardzo realnym scenariuszem. Kryzysowi struktury politycznej towarzyszył postępujący kryzys ekonomiczny. Zmęczone wojną społeczeństwo łatwo się radykalizowało<sup>10</sup>. Czas wojny sztucznie wpływał na rozwój włoskiego przemysłu i proces koncentracji kapitału. Problem leżał w tym, że wzrost gospodarki miał charakter ekstensywny, a nie intensywny – nie następowała zmiana jakościowa, mimo znacząco poprawiających się statystyk. Warto, mimo to, odnotować kilka istotnych liczb. W okresie wojny zyski w przemyśle hutniczym wzrosły o ok. 10 punktów procentowych, w przemyśle samochodowym o 22 punkty procentowe. FIAT (*Fabbrica Italiana Automobili Torino* – Włoska Fabryka Samochodów w Turynie) zwiększył zatrudnienie o 36 tys. pracowników, co stanowiło wzrost o ok. 1000%<sup>11</sup>. Po wojnie ujawniły się jednak negatywne strony tego wzrostu: Włochy posiadały bardzo niekorzystny bilans handlowy oraz potężne zadłużenie zagraniczne, w szczególności wobec USA<sup>12</sup>.

8 R. Rorty, *The Historiography of Philosophy: Four Genres*, [w:] *Philosophy in History: Essays in the Historiography of Philosophy*, eds R. Rorty, J. B. Schneewind, Q. Skinner, Cambridge 1984, s. 49–76; J. Czerkowski, *Badania nad dziejami filozofii a historyzm*, „Roczniki Filozoficzne” 2004, t. 52, nr 2, s. 97–109.

9 C. Gini, *A Levy on Capital*, „The Economic Journal” 1920, vol. 30, no. 119, s. 288. Artykuł powstał na uniwersytecie królewskim w Padwie w styczniu 1920 r.

10 J. A. Gierowski, *Historia Włoch*, Wrocław 1985, s. 556.

11 Ibidem.

12 F. Flora, *Cambi e scambi*, „L’Economista”, 21 grudnia 1919, [https://www.byterfly.eu/islandora/object/librib:175739/datastream/PDF/content/librib\\_175739.pdf](https://www.byterfly.eu/islandora/object/librib:175739/datastream/PDF/content/librib_175739.pdf) [dostęp: 24.04.2024]; Banca d’Italia, <https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/relazione-annuale/1923/rel1923-ordine-stra.pdf> [dostęp: 24.04.2024].



W okresie głębokiego deficytu handlowego spadła również produkcja rolna, przedsiębiorstwa bankrutowały, a inflacja nieprzerwanie rosła<sup>13</sup>. Wobec nagłego załamania gospodarczego Włochy stanęły przed trzema możliwymi scenariuszami: rewolucja proletariacka, rewolucja faszystowska lub reforma demokratyczna. Wybory z listopada 1919 r., bezpośrednio poprzedzające wprowadzenie podatku, wygrała partia socjalistyczna z poparciem 1,83 mln obywateli oraz partia popolarów (katolicka Włoska Partia Ludowa), uzyskując 1,175 mln głosów. Ogółem uprawnionych do głosowania było 11 mln ludzi. Frekwencja wyniosła jedynie 56,6%, co oznaczało że jedynie 5,682 mln Włochów wzięło udział w wyborach. Popolarzy z socjalistami zdobyli 256 mandatów przy zaledwie 209 mandatach ugrupowań liberalnych<sup>14</sup>. W kontekście rosnącej siły rewolucyjnych socjalistów łatwiej zrozumieć ówczesne traktowanie podatku od wzbogacenia wojennego jako rozwiązania sprawiedliwego. Władze chciały ustanowić podatek majątkowy z powodu niezadowolenia społecznego oraz gwałtownie rosnącego w okresie powojennym poziomu publicznego zadłużenia (83% PKB w 1914, 98% w 1918 i aż 159% na koniec 1921 r.). Nie było wówczas zgody co do tego, czy skorzystać z samego podatku majątkowego, czy z połączenia instrumentów podatku majątkowego wraz z podatkiem od wzbogacenia wojennego.

Warto też zaznaczyć, że panujący od 1900 r. król Wiktor Emanuel III nie miał realnej władzy politycznej, choć formalnie składał podpis na dokumencie (stąd „dekret królewski”) wprowadzającym podatek. Mimo niekorzystnego wyniku wyborczego, rządem który wprowadził podatek, sterował Francesco Saverio Nitti, reprezentant słabnących demokratycznych liberałów. Ulegał on przeważającym liczebnie w parlamencie radykalizującym się socjalistom. Celem rządu było zebranie 20 mld lirów do budżetu państwa, co miało poprawić stan finansów publicznych, zredukować dług oraz zmniejszyć ilość pieniądza w gospodarce<sup>15</sup>.

Genezy technicznych uregulowań podatku (stawek i skali progresywności) należy doszukiwać się w ustaleniach komisji eksperckiej. W jej skład weszli m.in. profesorowie: Attilio Cabiati<sup>16</sup>, Luigi Einaudi<sup>17</sup>, Benvenuto Griziotti i Corrado Gini<sup>18</sup>. Komisja nie mogła wpłynąć na samą decyzję o wprowadzeniu po-

13 J. A. Gierowski, *Historia Włoch...*, s. 557.

14 Ibidem, s. 562.

15 C. Gini, *A Levy...*, s. 290–291.

16 Cabiati przybliżył zwykłym Włochom tematykę podatku artykułem prasowym *L'imposta progressiva sul patrimonio*, „L'Economista”, 21 grudnia 1919 r.

17 Einaudi był potem prezydentem Włoch w latach 1948–1955.

18 Byli to przedstawiciele tzw. „włoskiej szkoły ekonomii i finansów”. Obok Giniego najwybitniejszym myślicielem związanym z tym środowiskiem był bez wątpienia Vilfredo Pareto (on jednak nie brał udziału w pracach nad podatkiem). Część tych nazwisk przewija się również niechlubnie w pracy F. Cassata, *Building the New Man. Eugenics, Racial Science and Genetics in Twentieth-Century Italy*, transl. E. O'Loughlin, Budapest 2011. Sam Gini wziął udział w kongresie eugenicznym w Londynie w 1912 r., reprezentując tam nacjonalistyczne podejście (ibidem, s. 9).

datku, który ze względów politycznych i tak miał zostać wprowadzony<sup>19</sup>. Obrady były umocowane prawnie – komisję powołano dekretem Ministerstwa Finansów (dalej: MF) z 29 lipca 1919 r. Prace rozpoczęto 4 sierpnia 1919 r. Według relacji Einaudiego, rząd postawił komisji warunek, że w projekcie musi znaleźć się kwota wolna od podatku, a majątki powstałe w okresie wojny mają podlegać surowszym regulacjom<sup>20</sup>.

Pod koniec sierpnia 1919 r. osiągnięto porozumienie, ustalając, że wykorzystane zostaną dwa nadzwyczajne instrumenty. Pierwszy stanowił podatek od wzbogacenia wojennego za okres 1 sierpnia 1914 – 31 grudnia 1919 r. Stawka miała wynieść 5% przy podstawie wartości majątku od 20 tys. ITL w górę i rosnąć progresywnie do stawki 40% przy podstawie 100 mln ITL i wyższej. Jednorazowy termin zapłaty wyznaczono na 1 stycznia 1920 r. Podatnik mógł jednak żądać rozłożenia kwoty obciążenia na okres od czterech do ośmiu rocznych rat. Drugim instrumentem była przymusowa pożyczka dla państwa, odniesiona do pełnej wartości prywatnego majątku konkretnego podatnika. Przymusową pożyczkę państwu miał udzielić każdy obywatel z majątkiem przekraczającym 20 tys. ITL. Pożyczki, zupełnie jak podatek, miały być wyskalowane progresywnie, dochodząc do 40% wartości majątków wycenionych na 100 mln ITL i więcej. W zamian podatnik otrzymywał obligację, dającą 1% rocznie, z terminem zapadalności wynoszącym 70 lat, począwszy od 1 stycznia 1920 r. Pożyczkodawcy dostali możliwość rezygnacji z 1% obligacji, jeśli zapłacili dwie trzecie wyliczonej kwoty pożyczki przymusowej, nie oczekując świadczenia zwrotnego ze strony państwa. W tym wariancie uzyskiwano po prostu drugi podatek w wysokości blisko 67% od 5–40% wartości całego majątku<sup>21</sup>. W obu rozwiązaniach chodziło o uchwycenie bazy opodatkowania w postaci łącznej wartości całego majątku oraz jego przyrostu (ziemia, budynki, gotówka, papiery wartościowe i biżuteria).

We wrześniu 1919 r. ekspercka komisja podała do informacji publicznej ostateczny kształt reform fiskalnych, który został zaakceptowany przez rząd. Przetrwiał zmodyfikowany projekt podatku od wzbogaceń. Porzucono natomiast pomysł przymusowej pożyczki. W jej miejsce zdecydowano się sięgnąć po trzy dodatkowe instrumenty, obok podatku od wzbogacenia wojennego<sup>22</sup>:

- 1) Dekret Królewski nr 2168, którym rozpoczęto emisję dobrowolnych obligacji 5% po cenie 87,5 ITL;
- 2) nadzwyczajny podatek od dywidend, odsetek i premii;
- 3) nadzwyczajny podatek majątkowy (*Il numero 2169 [...] dei decreti del Regno*);
- 4) podatek od wzbogacenia wojennego (*Il numero 2164 [...] dei decreti del Regno*).

19 C. Gini, *A Levy...*, s. 291.

20 L. Einaudi, *Taxes on Property and Property Increments in Italy*, „The Quarterly Journal of Economics” 1920, vol. 35, no. 1, s. 108.

21 *Ibidem*, s. 109.

22 *Ibidem*, s. 111–112.

Pożyczki dobrowolne zastąpiły zatem pożyczki przymusowe. Stanowiły one bardzo przydatne narzędzie dla finansów publicznych w okresie powojennym. Generowały jednak także wewnętrzny dług publiczny. Wielkość wpływów z ich emisji – na tle emisji obligacji wojennych prezentuje tabela 5.

**Tabela 5.** Emisje obligacji SP a dochody budżetu państwa włoskiego z tytułu emisji pożyczek wewnętrznych w latach 1915–1919

Rok	Oprocentowanie w %	Kurs emisyjny obligacji	Wpływy budżetowe w mln ITL, dane Luigiego Einaudiego	Wpływy budżetowe w mln ITL, dane Edwina Seligmana
1915 (pożyczka „mobilizacyjna”)	4,5	97	1 000,0	1 000,0
1915 (pierwsza pożyczka wojenna)	4,5	93–95	1 145,9	1 146,0
1916	5,0	97,5	3 018,1	3 014,0
1917	5,0	90,0	3 798,5	3 985,0
1918	5,0	86,5	6 089,1	6 120,0
1919	5,0	87,5	20 000,0	b.d.

**Źródło:** opracowanie własne, na podstawie: L. Einaudi, *Taxes on Property...*, s. 111–112; E. R. A. Seligman, *The Cost of the War and How It Was Met*, „The American Economic Review” 1919, vol. 9, no. 4, s. 765.

W 1919 r. uszczuplające oszczędności obywateli pożyczki wewnętrzne (kupowane obligacje skarbowe) okazały się być znacznie ważniejszym od powojennych nadzwyczajnych podatków majątkowych sposobem finansowania krótkoterminowych, bieżących zobowiązań państwa. Tabela 5 dowodzi wagi pożyczek. Bezpośredni związek pożyczek z podatkami oddają słowa Saya: „zwykle rządy ustalają swoje wydatki na poziomie podatków, jakie można ściągnąć z ludności, i muszą uciekać się do pożyczki jako środka nadzwyczajnego, aby zaspokoić wydatki nadzwyczajne spowodowane np. przez wojnę”<sup>23</sup>.

*Il numero 2164 (...) dei decreti del Regno* (dalej: Dekret Królewski nr 2164) oraz *Il numero 2169 (...) dei decreti del Regno* (dalej: Dekret Królewski nr 2169) z 24 listopada 1919 r., dotyczące nadzwyczajnych podatków od wzbogaceń majątkowych i od kapitału (*imposta sugli aumenti di patrimonio derivanti dalla guerra; imposta straordinaria progressiva sul patrimonio*), dotknęły zarówno osoby fizyczne, jak i prawne<sup>24</sup>. Podatki nie wykluczały się wzajemnie, lecz uzupełnia-

23 J. B. Say, *Traktat o ekonomii politycznej...*, s. 824.

24 Dekrety opublikowano w „Gazzetta Ufficiale del Regno d’Italia”, 26.11.1919 r. – publikacja regulacji nastąpiła dwa dni po podpisaniu. Przepisy były obszerne. Opodatkowaniu wzbogaceń wojennych poświęcono 34 artykuły, a nadzwyczajnemu podatkowi majątkowemu aż 71 artykułów.

ły – można było stać się podmiotem obu danin<sup>25</sup>. Zwolnienie podatkowe objęło jedynie małe majątki do 20 tys. ITL (kwota wolna od podatku była identyczna dla obu obciążeń).

W przypadku nadzwyczajnego podatku majątkowego (nr 2169) należy mówić o ustawie z 24 listopada 1919 r. i nowelizacji z 22 kwietnia 1920 r. W listopadowej ustawie górną stawkę opodatkowania ustalono na poziomie 25%<sup>26</sup>. Podatek stał się w zasadzie dodatkiem do podatku dochodowego<sup>27</sup>. Podstawą opodatkowania pozostała wartość majątku (ziemia, budynki, gotówka, papiery wartościowe i biżuteria). Był to podatek *ad valorem*. Spłatę obciążenia rozłożono na 30 rocznych rat, co pozwalało na zaspokajanie roszczenia państwa z dochodu generowanego przez opodatkowany kapitał. Einaudi jednak dostrzegł element nadzwyczajności tej regulacji. Otóż artykuł 46 dekretu zapowiadał przyszłe rozporządzenie Ministra Finansów, wprowadzające namiastkę „jednorazowej zapłaty”. Wskazany powyżej artykuł podzielił okres 30 lat na cztery podokresy (6, 8, 8 i 8 lat). W efekcie podatnik zyskiwał prawo do zapłaty w pierwszym roku podatku za 6 lat z góry, w pierwszym roku kolejnego podokresu za 8 lat z góry i analogicznie za dwa pozostałe czasookresy<sup>28</sup>. Była to swoista „czterokrotna jednorazowość”.

Ulgi przewidziano dla mężczyzn po 50. roku życia i dla kobiet po 40. roku życia oraz dla małżeństw. Podatku nie płacili rodzice, dziadkowie, dzieci i wnuki do 25. roku życia, w przypadku gdy były to osoby finansowo zależne od podatnika i wspólnie z nim zamieszkujące oraz same nie należały do grona zobligowanych do zapłaty<sup>29</sup>. Ze względów sprawiedliwościowych ulgami zabezpieczono też niezdolnych do pracy, inwalidów wojennych, wdowy, rodziców i sieroty osób zabitych na wojnie<sup>30</sup>. Podatek miał zostać zapłacony w trzech transzach<sup>31</sup>.

Dekret Królewski z 22 kwietnia 1920 r. istotnie zaostrzył część regulacji – m.in. zwiększono progresywność skali podatkowej z 25% do 50%, podniesiono kwotę wolną od podatku z 20 do 50 tys. ITL, skrócono czas na zapłatę z 30 do 20 lat (dla właścicieli ziemskich i branży *real estate* – tym osobom było trudniej w szybkim tempie zbyć majątek) oraz do 10 lat w przypadku podmiotów opartych w ponad 60% o kapitał indywidualny (w postaci ubezpieczeń publicznych, udziałów, obligacji korporacyjnych, towarów, kredytów)<sup>32</sup>. Przy 10-letnim rozwiązaniu podatnik uzyskiwał korzyść w postaci 5% odsetek za pozostałe, hipotetyczne, 10 lat spłacania zobowiązania<sup>33</sup>. Opodatkowaniu wciąż podlegały wszystkie osoby

25 L. Einaudi, *Taxes on Property...*, s. 110.

26 Dekret Królewski nr 2169, art. 29.

27 L. Einaudi, *Taxes on Property...*, s. 119. Oryginalne sformułowanie autora: *tax on property proposed in November, was virtually a permanent readjustment of the income tax.*

28 Dekret Królewski nr 2169, art. 46; L. Einaudi, *Taxes on Property...*, s. 120.

29 C. Gini, *A Levy...*, s. 292.

30 Dekret Królewski nr 2169, art. 58–70.

31 L. Einaudi, *Taxes on Property...*, s. 110.

32 C. Gini, *A Levy...*, s. 307; L. Einaudi, *Taxes on Property...*, s. 123.

33 C. Gini, *A Levy...*, s. 292; L. Einaudi, *Taxes on Property...*, s. 123.

fizyczne i prawne, tak jak w pierwotnej treści ustawy. Kluczową modyfikację obrazuje tabela 6.

**Tabela 6.** Nadzwyczajny podatek majątkowy przy czasie na zapłatę 20 lat – nowelizacja z 22 kwietnia 1920 r.

Baza opodatkowania – wartość majątku w ITL na dzień 1 stycznia 1920	Wysokość podatku w %	Roczna rata w %
50 000–100 000	4,50	0,225
100 000–200 000	5,61	0,280
200 000–500 000	6,98	0,349
500 000–1 000 000	9,33	0,467
1 000 000–2 000 000	11,62	0,581
2 000 000–5 000 000	14,48	0,724
5 000 000–10 000 000	19,36	0,968
10 000 000–20 000 000	24,11	1,205
20 000 000–50 000 000	30,03	1,501
50 000 000–100 000 000	40,14	2,007
100 000 000 i więcej	50,00	2,500

**Źródło:** L. Einaudi, *Taxes on Property...*, s. 122.

Zdaniem Einaudiego, wprowadzone zmiany czyniły nowelizację z 22 kwietnia 1920 r. podobną do projektu z września 1919 r. Należy jednak przypomnieć, że projekty w ogóle nie zakładały podatku majątkowego (tylko jego wariant od samych wzbogaceń). Jego namiastkę stanowiła w nich idea przymusowych pożyczek dla państwa. Kluczowym elementem, faktycznie zbliżającym kwietniowy dekret do odwzorowania założeń o nadzwyczajności daniny, było dookreślenie art. 46 dekretu. Sprecyzowano, że opłacenie podatku może nastąpić w dowolnym momencie (jednorazowo) z przewidzianych 10 bądź 20 lat. Podatnik miał otrzymać odsetki w wysokości 6% za każdy rok szybszej spłaty<sup>34</sup>.

Odmienne przedstawiały się przepisy i stawki w przypadku podatku od wzbogaceń wojennych z 24 listopada 1919 r.<sup>35</sup>, co przedstawiono w tabeli 7. Komentując tabelę, należy zauważyć, że jednocześnie opodatkowano przyrosty dochodu, co uczyniło nadzwyczajny podatek hybrydą podatku majątkowego i dochodowego.

<sup>34</sup> L. Einaudi, *Taxes on Property...*, s. 123; Dekret Królewski nr 2169, art. 46.

<sup>35</sup> Dekret Królewski nr 2164, art. 7–8.

**Tabela 7.** Przyrosty majątku/normalnego dochodu w okresie od 1 sierpnia 1914 r. do 31 grudnia 1919 r. a wysokość opodatkowania wzbogacenia wojennego

Baza opodatkowania – przyrost majątku/ normalnego dochodu w okresie od 1 sierpnia 1914 do 31 grudnia 1919 r. $x$ - $y$ %	Wysokość podatku w %
5–10/50–100	10
10–20/100–200	20
20–30/200–300	30
30–40/300–400	40
40–50/400–500	50
50 i więcej/500 i więcej	60

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie: Dekret Królewski nr 2164, art. 7–8, 26 listopada 1919 r.

Do 31 marca 1920 r. należało złożyć deklarację podatkową, szacującą cały majątek, w tym wzbogacenie wojenne. Składano ją pod przysięgą<sup>36</sup>. Specjalna komisja, zwoływana *ad hoc*, miała sprawdzać rzetelność samooszacowania się podmiotów. Departament finansowy, powołujący takie komisje, dysponował kilkoma narządami weryfikacji zeznań podatkowych: liczba służących, wysokość renty, posiadanie biżuterii i inne<sup>37</sup>. Za odmowę złożenia deklaracji podatkowej, złożenie fałszywej deklaracji oraz zaniżenie wartości posiadanego majątku o ponad jedną trzecią<sup>38</sup> groziły surowe kary (nawet pozbawienie wolności). Dopuszczono spłatę w bardzo różnych formach – w pieniądzu, w papierach wartościowych, w obligacjach SP, czekach czy nawet w znaczkach pocztowych. Ulgowo traktowano przedsiębiorstwa, które ucierpiały w wyniku działań wojennych<sup>39</sup>. SP zastrzegł możliwość kontroli skarbowej wartości dobytku podatnika, „jeśli jego styl życia wydaje się być w niezgodzie z zadeklarowaną wartością majątku”<sup>40</sup>.

Konsulaty i ambasady innych państw poproszono o nieułatwianie ukrywania majątku zgromadzonego we Włoszech przez obcokrajowców. Ten krok niewiele pomógł – majątki zagraniczne w zdecydowanej większości szybko wyeksportowano już pod koniec 1919 r. Rząd włoski, by zakamuflować niepowodzenie koncepcji podatku od wzbogacenia wojennego, wprowadził do niego klauzulę, która zapewniała, że zagraniczne depozyty złożone w bankach od 1 stycznia 1920 r. nie będą

36 L. Einaudi, *Taxes on Property...*, s. 110. A zatem najnowsze zdobycze ekonomii behawioralnej są w istocie odkrywaniem niegdyś stosowanych metod (z przysięgą zwiększającą zgodność podatkową eksperymentował m.in. Dan Ariely).

37 L. Einaudi, *Taxes on Property...*, s. 110.

38 Do dzisiaj bada się przekrojowo oraz w szeregach czasowych to zjawisko – *underreporting*.

39 C. Gini, *A Levy...*, s. 293.

40 *Ibidem*, s. 294.

przedmiotem opodatkowania. Po tej decyzji niemal natychmiast zaobserwowano powrót zagranicznego kapitału do Włoch<sup>41</sup>. Po noweli z 22 kwietnia 1920 r. zaszły zasadnicze zmiany, co przedstawiła szczegółowo tabela 8.

**Tabela 8.** Przyrosty normalnego dochodu i przyrosty majątku w okresie od 1 sierpnia 1914 r. do 31 grudnia 1919 r. a wysokość opodatkowania wzbogacenia wojennego – nowelizacja z 22 kwietnia 1920 r.

Baza opodatkowania – przyrost normalnego dochodu rządu $x$ - $y$ % w okresie od 1 sierpnia 1914 do 31 grudnia 1919:	Baza opodatkowania – przyrost majątku rządu $x$ - $y$ % w okresie od 1 sierpnia 1914 do 31 grudnia 1919	Wysokość podatku w %
50–100	5–10	10
100–200	10–20	20
200–300	20–30	30
300–400	30–40	40
400–500	40–50	50
500–600	50–60	60
600–700	60–70	70
700 i więcej	70 i więcej	80

**Źródło:** L. Einaudi, *Taxes on Property...*, s. 114–115.

Einaudi przedstawił opodatkowanie przyrostów majątku i dochodów wojennych w osobnych tabelach, aby podkreślić istotną różnicę tych dwóch kategorii. Przyrosty majątków dotyczyły zazwyczaj producentów i biznesmenów, podczas gdy opodatkowanie przeciętnych dochodów było sposobem na sięgnięcie do kieszeni maklerów giełdowych, którzy, co przytomnie wychwycił włoski ustawodawca, nie potrzebują przecież własnego kapitału do prowadzenia zyskowej działalności<sup>42</sup>.

Einaudi podał również klarowny (na tyle, na ile to możliwe przy skomplikowaniu ówczesnego systemu podatkowego) przykład konkretyzujący sposób opodatkowania wzbogacenia wojennego. Wyobraźmy sobie przedsiębiorcę, inwestującego 1 sierpnia 1914 r. 1 500 000 ITL. Dochód z tego kapitału podlegał podatkowi wojennemu (*taxation of war profits*; taki podatek istniał praktycznie w każdym z walczących w wojnie państw<sup>43</sup>). Podatek ten wynosił 8%. Następnie Einaudi podaje hipotetyczne zyski – 250 000 ITL (1915 r.), 200 000 ITL (1916 r.), 320 000 ITL

41 Ibidem, s. 294–295.

42 L. Einaudi, *Taxes on Property...*, s. 114–115.

43 Zazwyczaj pod nazwą podatku od nadmiarowych zysków (*excess profits duty* albo *excess profits tax*).

(1917 r.), 340 000 ITL (1918 r.), 440 000 ITL (1919 r.) – łącznie 1 750 000 ITL. Teraz od tych zysków potrącamy wspomniany podatek 8%, czyli kwotę 650 000 ITL (4 x 120 000 ITL + 170 000 ITL za aż siedemnaście miesięcy pierwszego okresu, czyli lat 1914–1915; podstawą dla tych 8% był pierwotny majątek 1,5 mln ITL). Pozostałe 1 100 000 ITL to właśnie wzbogacenie wojenne w rozumieniu analizowanej ustawy. Z tej kwoty należy potrącić kolejne dwa wojenne podatki. Istotnym jest, że podatnik pozostaje ze wzbogaceniem 733 000 ITL na tym etapie. Ekonomista proponuje dalej założyć, że 33 000 ITL zostały wydane na życie w czasie wojny. Ostateczna kwota wzbogacenia podlegająca opodatkowaniu wynosi zatem 700 000 ITL. Teraz, zgodnie z nowelizacją z 22 kwietnia 1920 r., należy tę kwotę przyłożyć do taryfikatora, który przedstawiono w tabeli 9<sup>44</sup>.

**Tabela 9.** Przykład Einaudiego: obliczanie należnego podatku od wzbogacenia wojennego wynoszącego 700 000 ITL

<b>Baza opodatkowania – przyrost majątku rządu x-y% w okresie od 1 sierpnia 1914 do 31 grudnia 1919 w %:</b>	<b>Wysokość podatku w %:</b>	<b>Przyrost kapitału z przykładu Einaudiego w ITL:</b>	<b>Należny podatek w ITL</b>
5–10	10	75 000	7 500
10–20	20	75 000	15 000
20–30	30	75 000	22 500
30–40	40	75 000	30 000
40–50	50	75 000	37 500
50–60	60	75 000	45 000
60–70	70	75 000	52 500
70+	80	100 000	80 000
-----	<b>SUMA:</b>	<b>700 000</b> (brakujące 75 000 to kwota wolna, 5% z 1 500 000 ITL pierwotnego majątku)	<b>290 000</b>

**Źródło:** L. Einaudi, *Taxes on Property...*, s. 116.

Z zaprezentowanego przykładu wynika, że prawidłowe wyliczenie podatku od wzbogacenia wojennego należało do zadań dość skomplikowanych. Być może właśnie ta złożoność ówczesnego systemu fiskalnego utrudniała administracji skarbowej efektywne działania.

<sup>44</sup> L. Einaudi, *Taxes on Property...*, s. 115–117.



Dekrety nr 2164 i 2169 wraz z nowelizacjami scharakteryzował szczegółowo Gini<sup>45</sup>. W artykule opublikowanym w sierpniowym numerze „The Economic Journal” z 1920 r., Gini jawi się jako naukowiec interdyscyplinarny – podkreślał, że nie tylko ekonomiczny punkt widzenia generuje argumenty za i przeciw opodatkowaniu majątku, ale wymieniał też względy społeczne i polityczne. Gini pisał, że społeczne aspekty odegrały kluczową rolę w przypadku podatku kapitałowego w bolszewickiej Rosji, gdzie chodziło o zniwelowanie skutków stosunków kapitalistycznych oraz „niesprawiedliwego” wzbogacenia się w wyniku wojny. Ekonomiczne pogarszanie się sytuacji kraju nie miało dla bolszewików większego znaczenia. Polityczne pobudki motywowały zaś współczesnych Giniemu Niemców do szybszego gromadzenia dużych środków poprzez opodatkowanie się celem pozbycia się dotkliwych kosztów reparacji wojennych<sup>46</sup>.

Gini sformułował też pytania badawcze odnoszące się do problematyki podatków majątkowych (ich ponadczasowy charakter powoduje, że większość z nich można zastosować do wszelkich innych prób opodatkowania):

Jaki będzie czas i koszt ściągnięcia podatku? Jakie trudności fiskalne przy tym wynikną? Jaki będzie opór podatników wobec obciążenia, które, z konieczności, będzie musiało być bardzo wysokie? Jakie anomalie wystąpią? W końcu, jaki będzie efekt podatku na powstawanie majątków i na emigrację i imigrację jednostek oraz kapitału? Czy strach przed powtórzeniem podatku nie będzie większą przeszkodą w procesie koncentracji kapitału niż brzemień podatku [dochodowego – przyp. A.K.], które podatek kapitałowy usiłuje zredukować? Jaki będzie rzeczywisty rezultat akcji wymiarowej, kiedy wahania cen i zakres uchylania się od opodatkowania, których należy oczekiwać, zostaną wzięte pod uwagę? Czy ulgi w presji podatkowej w przyszłości będą współmierne do wagi terazniejszego obciążenia i dyslokacji [kapitału – przyp. A.K.] w całym systemie ekonomicznym kraju?<sup>47</sup>

W dalszej części artykułu Gini wskazał zalety, wady, motywy i okoliczności wprowadzenia podatku, wobec którego eksperci i większość posłów parlamentu włoskiego byli mocno sceptyczni. Rząd Włoch jednak ustawę przeforsował ze względów politycznych, pragnąc uzyskać przychylną mas robotniczych. Z kolei według Giniego nie istniało realne niebezpieczeństwo powszechnej akcji strajkowej<sup>48</sup>. Jak zauważył, ostatecznie parlament przyjął nie nadzwyczajny podatek kapitałowy, a (nad)zwyczajny podatek majątkowy. Przedmiot debaty na poziomie projektów ustawodawczych rozminął się z końcowym produktem procesu legislacyjnego. Z idei nadzwyczajności pozostała głównie nazwa regulacji (*imposta straordinaria*). Trudno mówić o nadzwyczajności podatku płaconego w istocie z bieżącego dochodu przez 30 lat.

45 C. Gini, *A Levy...*, s. 287–307.

46 Ibidem, s. 288.

47 Ibidem, s. 290.

48 Ibidem, s. 290–291.

Przedstawiając argumenty o charakterze ekonomicznym za wprowadzeniem podatku, Gini podkreślał, że przeważały: szybka likwidacja części długu publicznego, przywrócenie równowagi budżetowej państwa i odciążenie dochodów z pracy, których silne opodatkowanie zagroziłoby porządkowi społecznemu i produkcji. Główną zaś wadę opodatkowania widział w rażącej niesprawiedliwości międzypokoleniowej. Obywatele żyjący w latach 1914–1918 straciliby istotną część majątku, a beneficjentami wojny byłyby ich dzieci i wnuki<sup>49</sup>. To dość nietypowy punkt widzenia, gdyż równie dobrze można dowodzić, że wielką niesprawiedliwością byłoby obciążenie przyszłych pokoleń. Dbałość o potomstwo powinna być normalną, ewolucyjnie wykształconą w ludziach cechą. Do pozostałych wad regulacji Gini zaliczył: bieżące trudności w wykonywaniu zobowiązań podatkowych i będące tego następstwem zakłócenie naturalnego procesu ustalania się cen rynkowych, deprecjacja własności spowodowana niemożnością użycia jej do zapłaty podatku, nadmierny wzrost wartości ubezpieczeń oraz kryzys zadłużeniowy<sup>50</sup>.

Powód, dla którego wycofano się z opodatkowania majątków wojennych, był dla Giniego oczywisty. Ujął go jako „niemożliwość szybkiego przeprowadzenia oszacowania majątku”<sup>51</sup>. Długotrwałe obrady komisji, proces legislacyjny, a następnie trudna i powolna akcja wymiarowa powodowały, że podatek był oczekiwany. Zdaniem statystyka nie dało się temu oczekiwaniu w żaden sposób przeciwdziałać. Jedyna jego rekomendacja, celem przyspieszenia prowadzonych działań, sprowadzała się do prowizorycznych estymacji wartości majątków. Argumenty na rzecz dobrych stron podatku Gini podaje w sposób sarkastyczny: „największą zaletą, jak się okazało, jest w istocie fakt, że z podatku od kapitału trzeba było zrezygnować”<sup>52</sup>. Finalnie wprowadzony nadzwyczajny podatek majątkowy, rozłożony na 30 lat wraz z podatkiem od wzbogaceń wojennych ocenił jako pomysł lepszy od podatku kapitałowego. Mimo to za najnaturalniejsze rozwiązanie uznał po prostu *super-tax* obciążający dochód<sup>53</sup>. I to zalecenie stanowi konkluzję jego oceny podatku.

Wymowa tekstu Giniego jednoznacznie wskazuje na niepowodzenie podatku. Tym niemniej trzeba przyznać, że niemożliwe jest wyciągnięcie jednoznacznych wniosków – brak danych statystycznych z tego okresu stanowi najpoważniejszą przeszkodę. Pierwsze kompleksowe statystyki fiskalne (jednak i tak niedostatecznie szczegółowe, by wyodrębnić podatki nadzwyczajne) we Włoszech pojawiają się

49 Ibidem, s. 289.

50 Ibidem, s. 290.

51 Ibidem, s. 287, 298–299.

52 Ibidem, s. 305.

53 Ibidem, s. 307. Taki podatek progresywny od dochodu całkowitego stosowano już wcześniej, w Wielkiej Brytanii podczas wojen napoleońskich, a potem od 1909 r., w USA natomiast podczas wojny secesyjnej (1861–1865), zob. T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku*, tłum. A. Bilik, Warszawa 2015, s. 623. Tekst Einaudiego pokazywał, że wprowadzone we Włoszech regulacje w praktyce były dokładnie tym, co obaj ekonomiści (Gini i Einaudi) uznali za optymalne – dodatkiem do podatku dochodowego (jedynie w sensie teoretycznym regulacje nawiązywały do majątku).

dopiero od 1923 r. w raportach Banku Włoch (*Banca d'Italia*)<sup>54</sup>. Efekt fiskalny został określony w późniejszej literaturze na 10 mln £ za lata 1920–1925<sup>55</sup>. Przypadek włoski można zrekapitulować cenną refleksją Waltera Scheidela: „wysokie podatki i ostra progresja zrodziły się z wysiłku wojennego”<sup>56</sup>.

## 2.2. *Reichsnotopfergesetz* z 31 grudnia 1919 r.

Wydawało mi się moralnie znaczące, że cała społeczność od najwyższych do najniższych sfer powinna być się zmobilizować do ofiary<sup>57</sup>.

Nazwa niemieckiej ustawy wprowadzającej podatek majątkowy (*Reichsnotopfergesetz*, dalej: *RNOG*<sup>58</sup>) nie była przypadkowa – uświadamiała, że przesłanki stojące za tym rozwiązaniem nie miały charakteru naukowego. Odwoływały się do wartości takich, jak patriotyzm czy solidarność społeczna. Aby zrozumieć kasus niemiecki trzeba przedstawić pokrótce sytuację Republiki Weimarskiej po I wojnie światowej, po traktacie wersalskim, który nałożył na Niemcy niespłacalnie wysokie reparacje wojenne. Jerzy Krasuski wyodrębnił trzy podokresy czasów Republiki – okres zaburzeń (1919–1923), okres rozkwitu i stabilizacji (1924–1929) oraz okres kryzysu (1930–1932). Interesujący dla kwestii podatku okres zaburzeń „powersalskich” tłumaczył Ignaz Jastrow: „traktat zawiera postanowienia tak surowe, że trudno znaleźć słowa, którymi można by je scharakteryzować”<sup>59</sup>. John Maynard Keynes z kolei proroczo dostrzegł w regulacjach wersalskich zarzewie II wojny światowej<sup>60</sup>. W okresie procedowania podatku kanclerzem był socjaldemokrata, Gustav Bauer. Rząd zaś składał się z socjaldemokratów, centrystów oraz demokratów<sup>61</sup>. Tak jak we Włoszech, wzrastają-

54 Zob. <https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/relazione-annuale/1923/rel1923-ord-e-stra.pdf> [dostęp: 24.04.2024]. Istnieje też historyczne opracowanie ISTAT, *Sommario di statistiche storiche dell'Italia, 1861–1965*, Roma 1968, <https://www.istat.it/it/files/2011/03/sommario-statistiche-storiche-1861-1965.pdf> [29.04.2024]. Niestety jest ono zbyt ogólnikowe, by wyciągnąć jakiegokolwiek wnioski dotyczące bezpośrednio podatków nadzwyczajnych.

55 J. R. Hicks, U. K. Hicks, L. Rostás, *The Taxation of War Wealth*, Oxford 1942, s. 238; V. J. Singh, *Feasibility of a Capital Levy*, „Economic and Political Weekly” 1970, vol. 5, no. 11, s. 480.

56 W. Scheidel, *The Great Leveler*, Princeton, Oxford 2017, s. 136.

57 I. Jastrow, *The German Capital Levy Tax*, „The Quarterly Journal of Economics” 1920, vol. 34, no. 3, s. 463. Ignaz Jastrow popierał ruch socjalistyczny i był pomysłodawcą *Reichsnotopfergesetz*.

58 *Die Not – potrzeba, das Opfer – ofiara; zatem była to „Ustawa o ofierze dla Rzeszy w potrzebie”*.

59 I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 470.

60 J. M. Keynes, *The Economic Consequences of the Peace*, London 1919.

61 J. Krasuski, *Historia Rzeszy Niemieckiej 1871–1945*, Poznań 1986, s. 259, 272.

cą popularnością idei socjalistycznych można częściowo tłumaczyć postrzeganie podatku majątkowego jako słusznego rozwiązania. Wskazać należy jeszcze jedno podobieństwo tła historycznego – w Niemczech również walka o władzę zakończyła się zwycięstwem radykalnych nazistów, z dwiema, wszakże istotnymi różnicami. W Republice Weimarskiej ekstremiści znacznie dłużej dochodzili do władzy, a niemiecki nazizm był zjawiskiem nieporównywalnie groźniejszym od włoskiego faszystów.

Przyczyny zastosowania powszechnego nadzwyczajnego podatku majątkowego można utożsamić z motywacjami, którymi kierowali się włoscy politycy (niezadowolenie społeczne, chęć zredukowania zadłużenia publicznego<sup>62</sup>). Istotnym wyróżnikiem Republiki Weimarskiej na tle reszty Europy był problem reparacji wojennych, które stanowiły powód pierwszy i najważniejszy wprowadzenia regulacji.

Według Ignaza Jastrowa, RNOG zastosowano zbyt późno<sup>63</sup>. On sam sugerował wprowadzenie tej daniny już w latach 1916–1917<sup>64</sup>. Tymczasem regulacja weszła w życie dopiero 31 grudnia 1919 r. Podpisali ją prezydent Rzeszy, Friedrich Ebert<sup>65</sup> i minister finansów, Matthias Erzberger<sup>66</sup>. Termin określający nazwę podatku, zaproponowany przez Jastrowa, wykorzystano w ustawie<sup>67</sup>. Jastrow ubolewał, że z jego idei pozostała tylko nazwa. Z drugiej strony można wskazać na zachowanie elementu nadzwyczajności poprzez zapis art. 1 RNOG: „Aby wyjść naprzeciw nadzwyczajnemu niebezpieczeństwu, które zagroziło państwu, właściciele (...) poświęcają duży podatek od kapitału (...)”<sup>68</sup>.

Wraz z końcem działań wojennych zaniknął również entuzjazm społeczeństwa do składania wspólnej „ofiary” na „ołtarzu ojczyzny”<sup>69</sup>. Późniejsze wprowadzenie daniny zagubiło jej sens jako jednorazowego zasilenia budżetu ogromną kwotą w związku z działaniami wojennymi. Podobne do przypadku włoskiego było ustawowe przyzwolenie na rozłożenie płatności na bardzo długi czas (30 lat, a w przypadku rolnictwa 50 lat, roczne raty były objęte odsetkami w wysokości 5%<sup>70</sup>), które

62 Owo zadłużenie osiągnęło poziom 180% PKB, zob. C. L. Holtfrerich, *Die deutsche Inflation 1914–1923. Ursachen und Folgen in internationaler Perspektive*, Berlin 1980.

63 I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 462.

64 I. Jastrow, *Gut und Blut fürs Vaterland. Vermögensopfer, Steuerfragen, Erhöhung der Volkswirtschaft*, Berlin 1917, s. 3–92, 267–285. Jastrow poświęcał również uwagę problematyce funkcjonowania gospodarki w trakcie wojny. Zob. I. Jastrow, *Geld und Kredit im Kriege*, Jena 1915.

65 9. kanclerz Rzeszy i polityk SPD, otwarty na współpracę z innymi frakcjami.

66 Kierował negocjacjami rozejmowymi, zamordowany przez skrajnych prawicowców w dniu 26 sierpnia 1921 r. Zob. G. Feldman, *The Great Disorder: Politics, Economics, and Society in the German Inflation, 1914–1924*, Oxford 1997, s. 347.

67 The German Capital Levy Tax: The National Emergency Tax Levy (Reichsnotopfer), „The Quarterly Journal of Economics” 1920, vol. 34, no. 3, s. 545. Ten tekst stanowi wierne tłumaczenie omawianej regulacji z języka niemieckiego na angielski. Zamieszczono go jako *appendix* na końcu przywołanego numeru „The Quarterly Journal of Economics”.

68 The German Capital Levy Tax: The National Emergency..., Section 1, s. 545.

69 I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 463.

70 S. Bach, M. Buggeln, *Geburtsstunde des modernen Steuerstaats in Deutschland 1919/1920*, „Wirtschaftsdienst” 2020, Heft 1, s. 46.

spowodowało, analogiczne do włoskiego, przekształcenie projektu nadzwyczajnego podatku w klasyczny podatek majątkowy (*Capital Levy*)<sup>71</sup>.

Ostatecznie, z uwagi właśnie na przesunięcie w czasie, danina przeszła do historii jako jeden z elementów reform finansowych Erzbergera, a nie jako pomysł Jastrowa<sup>72</sup>. W pakiecie reform znalazły się instrumenty daleko istotniejsze od omawianego RNOG: harmonizacja oraz podwyżka podatków: dochodowego od osób prawnych (*Körperschaftsteuer*) i fizycznych (*Einkommensteuer*), a także spadkowego. Podwyższono również podatki pośrednie. Zmiany te ukształtowały podstawy finansów publicznych Niemiec funkcjonujące do dnia dzisiejszego<sup>73</sup>.

Podatkiem objęto osoby fizyczne i prawne<sup>74</sup>. Zasada powszechności partycypacji w obciążeniu, o której myślał Jastrow, została złamana całym katalogiem zwolnień od podatku (objęto nimi: gminy, związki gmin, instytucje samorządu terytorialnego, kościoły, stowarzyszenia religijne, izby handlowo-przemysłowe, uniwersytety, banki, partie polityczne, organizacje charytatywne, banki narodowe i biura pożyczkowe)<sup>75</sup>. Niektóre ulgi dotyczyły również osób fizycznych – przy spełnieniu przesłanki „ekonomicznego zagrożenia” pozwolono przekładać płatność podatku praktycznie aż do śmierci, w dodatku bez odsetek<sup>76</sup>. Osoby w podeszłym wieku korzystały ze stawki obniżonej o od 20 do 33%<sup>77</sup>. Żonaty mężczyzna mógł odpisać 5 tys. marek od kwoty zobowiązania „na żonę”, jak również kolejne 5 tys. na każde dziecko, z wyjątkiem pierwszego<sup>78</sup>. Ten przykład ulgi podatkowej do tego stopnia zirytował Jastrowa, że w swoim artykule oskarżył on swój rząd o, podważającą sens całej regulacji, chęć przypodobania się elektoratowi<sup>79</sup>.

W podstawie opodatkowania znalazły się trzy typy majątków: ziemskie, biznesowe i kapitałowe. Jastrow uznał, że takie rozmyte i nowatorskie nazewnictwo było dużym błędem ustawodawcy. Sam proponował precyzyjniejsze terminy: własność ziemska, kapitał zakładów przemysłowych i „inny kapitał”. W dodatku własność rolną na skutek ulg ostatecznie opodatkowywano od wartości jedynie

71 I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 467.

72 S. Bach, *Vermögensabgaben – ein Beitrag zur Sanierung der Staatsfinanzen in Europa. Bericht von Stefan Bach in Eurokrise, Staatsverschuldung und privater Reichtum*, „DIW Wochenbericht” 2012, Nr. 28, s. 5.

73 S. Bach, M. Buggeln, *Geburtsstunde des modernen...*, s. 48.

74 *The German Capital Levy Tax: The National Emergency...*, Section 2, s. 545–546.

75 I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 464–465; *The German Capital Levy Tax: The National Emergency...*, Section 5, s. 546–547.

76 A w najbardziej wyjątkowych przypadkach wolno było nawet ustalić w porozumieniu z podatnikiem kwotę ryczałtową. Zob. *The German Capital Levy Tax: The National Emergency...*, s. 563. Na marginesie warto też zauważyć, że niemieckie przepisy dotyczące podatku nadzwyczajnego były bardzo szczegółowe – całość regulacji składa się z 62 sekcji.

77 *Ibidem*, Section 15, s. 550–551.

78 *Ibidem*, Section 26, s. 554–555.

79 I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 465. W tej myśli można się dopatrywać załączków analizy behawioralnej oraz rozważań w stylu szkoły *public choice*.

64% majątku, a własność „biznesową” od 80% tego rodzaju majątku (czyli podstawy opodatkowania)<sup>80</sup>.

Uchwalona wysokość podatku nie zadowoliła Jastrowa, który optował za poświęceniem 25% majątku przez każdego obywatela. Twierdził również, że inni autorzy postulowali aż 33% (niestety, nie podawał konkretnych nazwisk kolegów po fachu)<sup>81</sup>. Tymczasem ostatecznie, zgodnie z taryfą zamieszczoną w Sekcji 24 ustawy, ustalono następujące stawki podatku i podstawy opodatkowań (tabela 10).

**Tabela 10.** Wartość majątku w markach na dzień 31 grudnia 1919 r. a wysokość opodatkowania

Baza opodatkowania – wartość majątku na dzień 31 grudnia 1919	Wysokość podatku w %
5 000–50 000	10
50 000–100 000	12
100 000–200 000	15
200 000–400 000	20
400 000–600 000	25
600 000–800 000	30
800 000–1 000 000	35
1 000 000–1 500 000	40
1 500 000–2 000 000	45
2 000 000–3 000 000	50
3 000 000–5 000 000	55
5 000 000–7 000 000	60
7 000 000 i więcej	65

**Źródło:** The German Capital Levy Tax: The National Emergency..., Sekcja 24, s. 554.

Progresywność podatku wzrastała o 5% z każdym kolejnym progiem. Dla wartości majątku 200 tys. marek danina stanowiła już 20% podstawy (40 tys.). Jastrow zsumował wielkość majątku i kwotę należnego podatku dla pierwszych czterech progów podatkowych, uzyskując, jego zdaniem, zdecydowanie za niską wartość 16,5% efektywnej stopy opodatkowania (66 tys. należnego podatku<sup>82</sup> dla majątku o wartości 400 tys., i pomnożone przez 100%). Postulowana 25% „ofiara”

<sup>80</sup> Ibidem, s. 466.

<sup>81</sup> Ibidem.

<sup>82</sup> 5 000 (1 próg) + 6 000 (2 próg) + 15 000 (3 próg) + 40 000 (4 próg) = 66 000 marek.

wychodziła dopiero po przyłożeniu stawek do kolejnych wartości majątku aż do własności wartej 1 mln marek niemieckich<sup>83</sup>.

Krytykował on fakt nieuwzględniania w podstawie opodatkowania umeblowania gospodarstwa domowego, wskazując że osobisty majątek w postaci złota, srebra, dzieł sztuki i biżuterii posiadali nieliczni, jedynie najbogatsi<sup>84</sup>. Zauważył, że metoda wyceny ziemi i nieruchomości rolnych na historyczny dzień zakupu nieruchomości, a nie według bieżącej ceny rynkowej (ceny sprzedaży)<sup>85</sup>, faworyzowała interes podatników. Co więcej, dogodnie dla podatników pozwolono na spłaty w formach bezgotówkowych (np. obligacjach)<sup>86</sup>. Kwota wolna wyniosła 5 tys. marek (a dla małżeństw 10 tys. marek)<sup>87</sup>. Stanowiła ona wówczas dwuipółkrotność średniego wynagrodzenia<sup>88</sup>. Dla wybranych podmiotów (np. spółek kapitałowych i fundacji) istniała liniowa preferencyjna stawka podatkowa 10%<sup>89</sup>.

Podobnie jak we Włoszech, w Niemczech również podatek majątkowy wywołał zjawisko uchylania się od opodatkowania (*tax evasion*). Majątek „uciekał” za granicę, zanim zdążył zostać opodatkowany – stąd też końcowe apele Jastrowa o międzynarodową współpracę w zakresie przeciwdziałania temu zjawisku<sup>90</sup>. Przeciwdziałanie uchylaniu formalizował zapis Sekcji 4 RNOG:

W przypadku zagranicznej własności lub kapitału pracującego, podlegającego podobnemu, zagranicznemu, opodatkowaniu, ów podatek należy odliczyć z terazniejszego podatku, albo, jeśli już go zebrano, należy go zwrócić. Odliczenia albo zwrotu wolno dokonać wyłącznie dla kwoty podatku obliczonej dla własności i kapitału pracującego<sup>91</sup>.

W kwestii sprawiedliwości podatkowej Jastrow wypowiadał się odmiennie niż Gini. Pytał retorycznie: „przeciwnicy podatku mają rację: dlaczego dzieci i wnuki powinny płacić podatki do 1950 lub 1970 roku od wartości własności z dnia 31 grudnia 1919 (dnia szacunku)”<sup>92</sup>? Jastrow wprost przyznawał, że podatek ła-

83 I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 466–467. Niemiecki ekonomista chyba jednak nieco manipuluje danymi, nie uwzględniając największych majątków (a może słusznie zakłada, że należne z nich podatki są i tak nieosiągalne dla aparatu skarbowego?), od których odciągano podatek w wysokości od 40% do 65%. Zob. Section 24 albo tabela w tekście, za: *The German Capital Levy Tax: The National Emergency...*, Section 24, s. 554.

84 I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 464.

85 Ibidem, s. 466.

86 *The German Capital Levy Tax: The National Emergency...*, Sections 42–46, s. 559–560.

87 Ibidem, Section 23, s. 554.

88 S. Bach, M. Buggeln, *Geburtsstunde des modernen...*, s. 46.

89 *The German Capital Levy Tax: The National Emergency...*, Section 25, s. 554; S. Bach, M. Buggeln, *Geburtsstunde des modernen...*, s. 46.

90 I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 471–472. Jak się okazuje apele prorocze – niecałe 100 lat później OECD i Unia Europejska podejmują efektywne instytucjonalne kroki zwalczające *tax evasion*, takie jak na przykład pakiet BEPS czy klauzule GAAR (*General Anti-Avoidance Rules*).

91 *The German Capital Levy Tax: The National Emergency...*, Section 4, s. 546. Przywołany przepis, bez współpracy międzynarodowej, pozostawał po prostu martwym zapisem.

92 I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 467.

mał deontologiczną zasadę niekonfiskatoryjności podatku<sup>93</sup>. Może też stąd wzięła się niechęć do nazwania go podatkiem, lecz właśnie swoistą „ofiarą”. Według Jastrowa ulgi, zwolnienia i kwota wolna były rozwiązaniami niesprawdliwymi. Przerzucanie zadłużenia na kolejne pokolenia było niesprawdliwe. Podatek nadzwyczajny (albo majątkowy), łamiący klasyczne zasady opodatkowania, można usprawiedliwić wyłącznie w wyjątkowych okolicznościach, takich jak sytuacja Niemiec po I wojnie światowej. Jastrow nie uważał za zasadne stosowania wyłączenia dla małych majątków: „wyłączenie małych własności do 5000 marek niemieckich jest ekonomicznie nie do usprawiedliwienia, co jak wierzę, zaprezentowałem szczegółowo”<sup>94</sup>, różniąc się w tej materii zasadniczo od Giniego i Pigou. Jego zdaniem wielkość majątku nie wpływała na zdolność płatniczą, a zwolnienie małych kwot z opodatkowania majątkowego dowodziło błędnego myślenia rządzących<sup>95</sup>.

W Niemczech, podobnie jak we Włoszech, nie udało się podatku wprowadzić w sposób, który zaskoczyłby podatników, i który byłby gwarantem lepszego wyniku fiskalnego (obywatele nie zdołaliby skutecznie ukryć majątku). Jastrow wymienił również mnogość pozostałych podatków (progresywny spadkowy, od zysków kapitałowych, wojenne, lokalne, od działalności gospodarczej, rolny), które miały wspierać wpływy budżetowe obok podatku majątkowego<sup>96</sup>. Trudno się dziwić rządowi niemieckiemu, że sięgał do kieszeni obywateli w każdy możliwy sposób. Budżet państwa obciążały m.in. spłaty reparacji wojennych: w 1921 r. stanowiły 32,4% wszystkich wydatków budżetowych, a w 1922 r. już 35,7%<sup>97</sup>. Przed wprowadzeniem podatku, w lipcu 1919 r. oczekiwano wpływów w kwocie 70–90 mld marek<sup>98</sup>. Tymczasem wpływ rzeczywisty w latach 1920–1922 oscylował wokół 15 mld marek. Plany zrealizowano zatem w ok. 20%, co nie pozwoliło spłacić krótkoterminowych zobowiązań państwa szacowanych na 72 mld marek<sup>99</sup>. Tabela 11 przedstawia szczegółowe dane dotyczące realizacji ustawy.

Zestawienie w tabeli 11 obejmuje sześć kluczowych podatków. W ujęciu procentowym wyeksponowano porównanie najważniejszego zwyczajnego podatku, dochodowego z nadzwyczajnym RNOG. Roczniki statystyczne wymieniały aż 17 podatków stałych, 4 podatki jednorazowe oraz 16 podatków obrotowych i opłat celnych. Plany fiskalne w roczniku statystycznym z 1923 r. przyjmują wartości ponad dziesięciokrotnie wyższe dla podatku dochodowego, wrażliwego na zmianę inflacyjną, w porównaniu do poprzedniej edycji tej samej publikacji statystycznej. Mimo tych utrudnień, w przypadku RNOG skutki finansowe egzekwowania podatku można spróbować określić. Otóż skoro podatek miał być rozłożony

93 Ibidem, s. 463.

94 Wspomniana szczegółowa argumentacja tego socjalliberata w: I. Jastrow, *Gut und Blut fürs Vaterland. Vermögensopfer, Steuerfragen, Erhöhung der Volkswirtschaft*, Berlin 1917, s. 14–18.

95 I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 465.

96 Ibidem, s. 469.

97 Deutsche Bundesbank, *Fünfzig Jahre Deutsche Mark*, Berlin 1998, s. 46–53.

98 S. Bach, M. Buggeln, *Geburtsstunde des modernen...*, s. 46.

99 A. Schmidt-Essen, *Die große Einmalige*, „Wirtschaftsdienst” 25 lipca 1919, Nr. 30, s. 566.



Tabela 11. Planowane i zrealizowane wpływy podatkowe w Republice Weimarskiej w latach 1920–1923 z głównych podatków statych, w mld marek

Nazwa podatku	1920	1920	1921	1921	1921	1922	1922	1922	1923
	(plan)	(zrealizowane)	(plan)	(zrealizowane)	(zrealizowane)	(plan wg Rocznika 1921/22)	(plan wg Rocznika 1923)	(plan wg Rocznika 1923)	(plan wg Rocznika 1923)
w mld marek									
Dochodowy od osób fizycznych ( <i>Einkommensteuer</i> )	12,00 (26,95%) <sup>a</sup>	10,24 (20,12%) <sup>a</sup>	20,00 (12%) <sup>a</sup>	29,72 (20,01%) <sup>a</sup>	25,00 (16,8%) <sup>a</sup>	350,00 (32,7%) <sup>a</sup>	450,00 (7,98%) <sup>a</sup>		
Dochodowy od osób prawnych ( <i>Körperschaftsteuer</i> )	0,90	0,01	2,00	1,57	3,00	5,00	7,00		
Od zysków kapitałowych	1,30	0,94	1,40	1,49	1,53	2,00	-		
<b>Reichsnotopfer</b>	<b>3,50</b> (7,86%) <sup>a</sup>	<b>9,91</b> (19,47%) <sup>a</sup>	<b>2,20</b> (1,31%) <sup>a</sup>	<b>0,83</b> (0,56%) <sup>a</sup>	<b>8,00</b> (6,93%) <sup>a</sup>	<b>4,00</b> (0,37%) <sup>a</sup>	-		
Spadkowy	0,62	0,28	0,62	0,63	0,70	1,50	2,00		
VAT	3,65	5,05	9,00	11,47	19,00	177,00	500,00		
SUMA z 17 podatków statych	23,83	30,19	38,95	53,63	68,24	614,97	1 617,90		
SUMA wszystkich zrealizowanych/ planowanych wpływów budżetowych	44,53	50,90	167,85	148,51	115,52	1 071,61	5 640,92		

a) Udział we wpływach budżetowych ogółem.

Źródło: Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich, 1921/22, Berlin 1922, s. 361; Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich, 1923, Berlin 1923, s. 351–352.

na 30 równych, rocznych rat, to zbieranie go przez 3 lata (1920–1922) z zaplanowanych 30 lat, najprawdopodobniej pozwoliło na realizację celu fiskalnego na poziomie ok. 10%. W każdym razie kwota ta pokrywała tylko część wzrostu wartości nominalnej długu, wynikającego z inflacji (cały dług pod koniec 1919 r. wynosił ponad 200 mld marek, przekraczając 150% rocznego PKB)<sup>100</sup>.

Należy również krytycznie spojrzeć na negatywną ocenę podatku ze strony Jastrowa. Można zasadnie podejrzewać, że nie był w swoich ocenach obiektywny. Artykuł jego autorstwa w „The Quarterly Journal of Economics” ukazał się w maju 1920 r., tymczasem dane o realnych wpływach z *Reichsnotopfer* za cały rok 1920 opublikowano dopiero w 1924 r. Zgodnie z tabelą 11 wpływy te przekroczyły plan o blisko 300%. Gdyby Jastrow pisał tekst z perspektywy długookresowej, a nie po zaledwie kilku miesiącach od ogłoszenia ustawy, to zapewne nie zbagatelizowałby blisko 10 mld marek za rok 1920 (niemal 20% całego wpływu budżetowego). Wyjątkowo dobry wynik *Reichsnotopfer* w 1920 r. wraz ze znikomym rezultatem fiskalnym za lata kolejne oznaczał również, że mimo planu wieloletniego pobierania w ratach zwyczajnego podatku majątkowego, realia akcji wymiarowej sprowadziły ten projekt do pierwotnego, jednorazowego, charakteru.

Przyczyną niepowodzenia podatku była inflacja, a później hiperinflacja. Już na przełomie 1919/1920 ceny istotnie wzrosły, tymczasem w ustawie nie przewidziano waloryzacji zobowiązania podatkowego. Ustawę nowelizowano poprzez przyspieszenie egzekucji podatku<sup>101</sup>. To działanie nie poprawiło wyników akcji wymiarowej. Destabilizacja wywołana hiperinflacją objawiła się pod koniec 1923 r., kiedy to podatek przestał mieć jakiegokolwiek znaczenie ekonomiczne. Analizy specjalistów Niemieckiego Instytutu Badań nad Gospodarką (DIW) wskazały kilka krótkookresowych skutków regulacji: ujawnienie niezdolności władz fiskalnych do kompleksowego oszacowania majątków, polityczne oburzenie, opór społeczny i uciekanie przed opodatkowaniem<sup>102</sup>.

Marginalną zaletą regulacji, którą Jastrow wskazał, było sporządzenie „przy okazji” katastru nieruchomości<sup>103</sup>. Stanowiło to długofalową korzyść ze względu na kompletowanie danych przez statystyków<sup>104</sup>. *Reichsnotopfer* stanowił *de facto* przypadek podatku od kapitału (*Capital Levy*), a nie od wzbogacenia wojennego (*A Levy on War Wealth*). Długookresowym skutkiem *RNOG* było zastąpienie go w 1923 r. zwykłym podatkiem majątkowym, który pobierano aż do 1996 r.<sup>105</sup> Można zatem stwierdzić, że choć *RNOG* nie odegrał wielkiej roli fiskalnej,

100 S. Bach, M. Buggeln, *Geburtsstunde des modernen...*, s. 43.

101 RGBl., cz. I, 1920, nr 7891, s. 2114–2116, Gesetz zur beschleunigten Veranlagung und Erhebung des Reichsnotopfers. Vom 22. Dezember 1920 [Prawo o przyspieszeniu wymiaru podatku z 22 grudnia 1920 r.].

102 S. Bach, *Vermögensabgaben...*, s. 6. Główne kierunki ucieczki kapitału stanowiły Szwajcaria i Holandia.

103 Innymi słowy: rejestru publicznego obejmującego grunty i budynki.

104 I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 464.

105 S. Bach, M. Buggeln, *Geburtsstunde des modernen...*, s. 47.

to jednak był istotny poprzez trwałe współkształtowanie systemu podatkowego Niemiec. Uogólniając, reformy fiskalne Erzbergera (których ustawa RNOG była tylko małym elementem) zasadniczo podniosły wysokość wszystkich podatków – miały one potem już nigdy nie spaść do wyjściowych poziomów<sup>106</sup>.

### 2.3. Brytyjskie projekty ustawodawcze i rozważania doktrynalne po I wojnie światowej

Rozwiązanie musi być bardzo twarde i nie uda się uniknąć całej niesprawiedliwości. Wedle każdego praktycznego scenariusza jedni zostaną obciążeni bardziej, a inni mniej. Czy gra jest warta świeczki, będzie różnie oceniane. Sam skłonny byłbym odpowiedzieć na to pytanie pozytywnie, rozumiejąc jednak, że podatek od majątku wojennego jest dodatkiem, a nie zamiennikiem podatku majątkowego – gdyby trzeba było wybierać, wybrałbym powszechny podatek majątkowy. Jednak nie ma powodu, by z któregośkolwiek zrezygnować. By sparodiować słowa Gladstone'a – do obu siostr można się zalecać, choć z niejednakowym zapałem<sup>107</sup>.

Pierwsze brytyjskie przymiarki do wprowadzenia podatku nadzwyczajnego miały miejsce już w 1918 r. W czerwcu tego roku Arthur Cecil Pigou napisał *A Special Levy to Discharge War Debt*. Ten sam temat poruszył Sydney Arnold w pracy *A Capital Levy: The Problems of Realisation and Valuation*, a we wrześniu pojawił się artykuł Williama Roberta Scotta, *Some Aspects of the Proposed Capital Levy*<sup>108</sup>. Konkretnie prace ustawodawcze ruszyły w 1918 r.<sup>109</sup> i trwały do 1920 r., nie wychodząc jednak poza etap konsultacji publicznych. Rząd Davida Lloyd George'a zlecił specjalnej komisji (*Board of Inland Revenue*) przygotowanie projektu ustawy opodatkowującej wzbogacenie wojenne. Blisko rok pracy przyniósł efekt w postaci tekstów *Proposed Capital Tax in France* (z marca 1919 r.)

106 Chodzi o tak zwany *ratchet effect*. Zob. N. Feldman, J. Slemrod, *War and Taxation: When Does Patriotism Overcome the Free-Rider Impulse?*, [w:] *The New Fiscal Sociology. Taxation in Comparative and Historical Perspective*, eds I. Martin, A. Mehrotra, M. Prasad, Cambridge 2009, s. 138–146, 154.

107 A.C. Pigou, *A Capital Levy and a Levy on War Wealth*, London 1920, s. 59.

108 A.C. Pigou, *A Special Levy to Discharge War Debt*, „The Economic Journal” 1918, vol. 28, no. 110, s. 135–156; S. Arnold, *A Capital Levy: The Problems of Realisation and Valuation*, „The Economic Journal” 1918, vol. 28, no. 110, s. 157–166; W. R. Scott, *Some Aspects of the Proposed Capital Levy*, „The Economic Journal” 1918, vol. 28, no. 111, s. 247–267.

109 Był to trudny gospodarczo rok dla Wielkiej Brytanii, mimo zwycięstwa w wojnie, na przykład eksport wyrobów przemysłowych zmalał aż o połowę – J. Skodlarski, R. Matera, *Gospodarka światowa. Geneza i rozwój*, Warszawa 2017, s. 163.

i *Capital Taxation* (z maja 1919 r.)<sup>110</sup>. W 1920 r. powstawały monografie podsumowujące dwa lata dyskusji<sup>111</sup>.

Decydenci nie byli pewni, czy regulacja obciążająca kapitał, ze szczególnym uwzględnieniem przyrostu majątku w okresie wojennym, spotkałaby się z powszechną społeczną akceptacją. Również praktyczna strona wykonania ustawy wydawała się nastrożać trudności<sup>112</sup>. Komisja potwierdziła obawy rządu, uznając, że niemożliwe jest opodatkowanie wzbogacenia wojennego w sensie dosłownym. Ekspert wskazał jednak na praktyczne rozwiązanie w postaci opodatkowania różnicy wartości majątku posiadanego przez podatnika na podstawie bilansu aktywów i pasywów na dzień wybuchu wojny oraz na dzień zakończenia wojny (np. 30 czerwca 1914 r. i 30 czerwca 1919 r.)<sup>113</sup>.

W lutym 1920 r. utworzono Komitet ds. wzbogaceń wojennych przy Izbie Gmin (*Select Committee of the House of Commons on War Increases in Wealth*)<sup>114</sup>. Jego członkowie przesłuchiwali przedstawicieli różnych branż gospodarczych (bankowości, giełdy, przedsiębiorstw), które mogłyby być dotknięte regulacją opodatkowującą wzbogacenie wojenne. Wśród wysłuchanych znaleźli się również akademicy – statystyk Josiah Charles Stamp (który krytycznie odnosił się do metodologii estymowania wartości majątków i wykonał szacunek majątku narodowego Wielkiej Brytanii)<sup>115</sup> oraz Pethick-Lawrence<sup>116</sup>. Majątek prywatny sprzed wybuchu wojny wynosił 11 mld funtów szterlingów, po wojnie zwiększył się o ponad 4 mld funtów<sup>117</sup>. Posiadano zatem ilościowe podstawy dla opodatkowania majątku. Ekspert stworzył *Report from the Select Committee on Increase of Wealth (War); with Proceedings, Minutes and Appendices*<sup>118</sup>.

110 J. Wormell, *National Debt in Britain, 1850–1930*, vol. 1, London 1999, s. 55.

111 Gini w jednym z akapitów pisze jak w dyskusję nad podatkiem kapitałowym wciągnięto włoskich studentów, którzy studiowali artykuły i książki Pigou, Arnolda oraz Fredericka Williama Pethick-Lawrence'a (F.W. Pethick-Lawrence, *A Levy on Capital*, London 1920), w których argumentowano za ustanowieniem podatku. Włoscy specjaliści zajmowali jednak na ogół stanowisko przeciwne do stanowiska ekonomistów angielskich, powołując się na specyfikę rodzimych warunków. „Południowa” mentalność Włochów nie sprzyjała nowinkom z zakresu prawa podatkowego, takim jak podatki nadzwyczajne. Zob. C. Gini, *A Levy...*, s. 289.

112 Tej obawy nie podzielał wspomniany Arnold, uważając, że system pisemnego deklarowania posiadanego majątku przez obywateli, połączony z następczą kontrolą ze strony administracji rządowej, zadziała bezproblemowo.

113 A. Comstock, *The Memoranda of the British Board of Inland Revenue on the Subject of a War Levy*, „The Bulletin of the National Tax Association” 1920, vol. 5, no. 8, s. 238–240. Według Alzady Comstock najwcześniejszą propozycję podobnych rozwiązań dał J. A. Hobson, *Taxation in the New State*, London 1919, s. 165–229.

114 A. Comstock, *The Memoranda...*, s. 238.

115 J. C. Stamp, *The Wealth and Income of the Chief Powers*, „Journal of the Royal Statistical Society” 1919, vol. 82, no. 4, s. 441–507.

116 Reprezentował on laburzystowski punkt widzenia na podatek, w przeciwieństwie do Arnolda, który pisał zgodnie z linią partii liberalnej.

117 A. Comstock, *The Memoranda...*, s. 239.

118 *Raport Komitetu ds. wzbogaceń wojennych o wzbogaceniach (z wojny); z zapisem kolejności procedowania, protokołem i załącznikami*. Dziwaczna nazwa raportu wzbudziła słuszne

Ostatecznie przeważył pogląd preferujący zastosowanie podatku dochodowego, mimo że sam Komitet głosował niemal jednogłośnie za zastosowaniem podatku od wzbogacenia wojennego, a i rząd początkowo opowiadał się za opodatkowaniem majątku<sup>119</sup>. Wśród znaczących angielskich ekonomistów jedynie William Scott był przeciw podatkowi majątkowemu<sup>120</sup>. Finalnie wskazywano, że kwoty dla budżetu państwa z podatku od wzbogacenia wojennego miałyby niewielkie znaczenie, a przecież każde wprowadzenie nowego obciążenia podatkowego łączyło się z dużymi kosztami transakcyjnymi. Jak pisała Comstock, „problem opodatkowania wzbogaceń wojennych przewyższa poziomem trudności wszelki wcześniejszy wysiłek opodatkowania”<sup>121</sup>. Lloyd George z kolei argumentował: „musimy uniknąć idei, że jesteśmy »konspiracją kapitalistyczną«. Ale nie uzyskamy z tego podatku nic poza zakłóceniami stosunków handlowych”<sup>122</sup>.

Dla premiera Lloyd George’a istotne było nie tylko odrzucenie podatku z przyczyn administracyjnych czy ekonomicznych (w tym zakresie premier też był sceptyczny i za jedyny spodziewany skutek uznał zakłócenia transakcji handlowych), ale również postrzeganie sytuacji przez opinię publiczną. Ostatecznie propagandowe skutki „spisku kapitalistycznego” przstraszyły decydentów w mniejszym stopniu niż hasło „czerwonej rewolucji”<sup>123</sup>, której częścią miałyby być postulowana regulacja. Manifest brytyjskiej Partii Pracy z 1918 r. stanowił wyraz owych idei rewolucyjnych – lewicowe ugrupowanie ukuło wówczas hasło „poboru majątku” (*Conscription of Wealth*), który miałby być analogią do przymusowego poboru do wojska. Laburzyści wskazywali, że, z uwagi na sprawiedliwość (*fairness concerns*), opodatkowanie wzbogacenia wojennego jest kluczową kwestią<sup>124</sup>.

Głębsza refleksja teoretyczna i analiza komparatystyczna wprowadzenia tego typu podatku oraz zwykłego podatku kapitałowego została przeprowadzona w 1920 r. przez, nieuczestniczącego w obradach Komitetu, Pigou – wybitnego przedstawiciela nurtu neoklasycznego w ekonomii<sup>125</sup>. Pigou nie podzielał lęków polityków, pisał wprost: „plan nałożenia specjalnego podatku od kapitału po wojnie

---

oburzenie recenzenta tego dokumentu. Jego oburzenie było nieco komiczne, dlatego warto zacytować fragment: „Why the House of Commons allows the Stationery Office to affix absurd titles like »Increase of Wealth (War)« to its Committee’s reports is a mystery of many years standing. Its own phrase was a »Tax upon War-time Increases of Wealth«, which is both English and intelligible”, zob. E. C., [Review: *Report from the Select Committee on Increase of Wealth (War); with Proceedings, Minutes and Appendices*], „Journal of the Royal Statistical Society” 1921, vol. 84, no. 1, s. 101–103.

119 M. Daunton, *How to Pay for the War: State, Society and Taxation in Britain, 1917–24*, „The English Historical Review” 1996, vol. 111, no. 443, s. 892.

120 W. R. Scott, *Some Aspects...*, s. 247–267.

121 A. Comstock, *The Memoranda...*, s. 238.

122 M. Daunton, *Just Taxes: The Politics of Taxation in Britain, 1914–1979*, Cambridge 2007, s. 81.

123 M. Daunton, *How to Pay for...*, s. 892–893.

124 W. Scheidel, *The Great Leveler...*, s. 143.

125 Pigou, podobnie jak wcześniej już wspomniany Pethick-Lawrence, był uczniem słynnego Alfreda Marshalla. Z kolei Pigou silnie wspierał Johna Maynarda Keynesa w początkach jego kariery, do końca życia pozostali przyjaciółmi.

nie jest czerwoną rewolucją<sup>126</sup>. Podobnie jak przedstawiciele Komitetu ds. wzbogaceń wojennych, był zwolennikiem zastosowania zarówno klasycznego podatku kapitałowego, jak i, wspomagająco, podatku od wzbogacenia wojennego. Szacował, że dochody budżetowe z tytułu *Capital Levy* przekroczyłyby 4 mld funtów brytyjskich, a z tytułu podatku od wzbogacenia wojennego około 0,5–1 mld funtów<sup>127</sup>. Rolę podatku od wzbogacenia widział w pokryciu *floating debt*, czyli krótkoterminowych długów państwa. Podatek kapitałowy miał zaś pokrywać spłatę zasadniczej kwoty długu publicznego (*funded debt*)<sup>128</sup>. *Funded debt* tuż po wojnie gwałtownie wzrósł z poziomu ok. 30% do 130% rocznego PKB<sup>129</sup>.

Pigou poruszał też wielokrotnie etyczne aspekty problemu. Z jednej strony podkreślał, że nie wszystkie wielkie fortuny wojenne powstały w wyniku niegodziwych interesów, z drugiej podzielał oburzenie brytyjskiej opinii publicznej faktem, że w czasie gdy wiele rodzin straciło najbliższych, innym udało się wzbogacić<sup>130</sup>. Wskazywał, że w obliczu dramatów i nieszczęść dotyczących całe społeczeństwo finansowe powodzenie bliźniego musi budzić szczególną niechęć.

Pigou badał też wpływ opodatkowania na pracę i oszczędności. Jego zdaniem danina nie mogła wzbudzić przesadnego lęku o regularną utratę zysków z uwagi na jej jednorazowość i powiązanie z sytuacją wyjątkową, jaką była wojna („w normalnych czasach majątki wojenne nie powstają<sup>131</sup>). Poruszył też problem zapłaty podatku, który należało rozwiązać identycznie w przypadku podatku od wzbogacenia oraz generalnego podatku kapitałowego<sup>132</sup>. Pigou praktyczne zagadnienia podatku od wzbogacenia wojennego pozostawił do rozwiązania administracji skarbowej, stwierdzając: „To są pomniejsze kwestie i nie ma potrzeby studiować ich w szczególności<sup>133</sup>”.

Istniały obawy, że konieczność uiszczenia podatku w sytuacji braku dostatecznej ilości gotówki zmusi prywatnych przedsiębiorców do sprzedaży środków produkcji, co miałyby katastrofalny wpływ na gospodarkę. Ubytek gotówki skutkowałby też niemożliwością dalszego inwestowania w rozwój firm, kluczowy w sytuacji wysokiego, powojennego bezrobocia. Pigou na te zarzuty odpowiadał, że wiele dużych przedsiębiorstw po prostu uniknie opodatkowania, gdyż są publiczne, a nie prywatne, co w naturalny sposób wyłączało je ze zbioru

126 A. C. Pigou, *A Special Levy to Discharge...*, s. 156.

127 A. C. Pigou, *A Capital Levy and a Levy on War Wealth*, London 1920. Kanclerz skarbu, Austen Chamberlain, uważał za bardziej prawdopodobnie zebranie 0,5 mld funtów, zob. M. Chick, *Taxing Wealth: A Historical Perspective*, Warwick 2021, s. 6.

128 A. C. Pigou, *A Capital Levy...*, s. 50.

129 Po II wojnie światowej problem był jeszcze większy – dług osiągnął zawrotne 238% PKB. Zob. Ch. Chantrill, *Three Centuries of the National Debt*, [https://www.ukpublicspending.co.uk/debt\\_history](https://www.ukpublicspending.co.uk/debt_history) [dostęp: 25.08.2021]; B. R. Mitchell, *British Historical Statistics*, Cambridge 1988.

130 A.C. Pigou, *A Capital Levy...*, s. 51.

131 Ibidem, s. 52.

132 Ibidem, s. 45–47.

133 Ibidem, s. 52.

podmiotów objętych podatkiem. Rekomendował również spłaty ratalne, które ułatwiłyby bezbolesne uporanie się z obciążeniem. Powinna istnieć alternatywa w spłacie w formie obligacji, papierów wartościowych oraz nieruchomości<sup>134</sup>. W szczególności zachęcał do pozbywania się obligacji wojennych, których zakup traktowano jako obywatelski obowiązek, związany ze wspólnym wysiłkiem wojennym całego narodu. Angielskie obligacje wojenne z okresu I wojny można do dzisiaj upłynnić<sup>135</sup>.

Pigou dostrzegł również, że źródłem niechęci wobec projektowanego obciążenia był zapewne podatek od nadmiarowych zysków (*excess profits duty*), który w połączeniu z podatkiem od wzbogacenia wojennego mógłby pochłaniać zyski przedsiębiorców. Argumentację przedstawił w tabeli, którą zaprezentowano niżej (uwypukla ona znaczenie *excess profits duty*).

**Tabela 12.** Wpływy podatkowe i niepodatkowe w Wielkiej Brytanii za rok budżetowy 1917–1918 wg Pigou

Nazwa podatku	1917/1918 w f. szt. <sup>a</sup>
Podatki celne i akcyza ( <i>Customs and Excise</i> )	110 000 000 (15,56%)
Dochodowy i <i>super-tax</i> ( <i>Income- and Super-Tax</i> )	239 000 000 (33,80%)
Cła, podatek od nieruchomości, opłaty stemplowe ( <i>Estate, etc., Duties</i> )	31 000 000 (4,38%)
Od nadmiarowych zysków ( <i>Excess Profits Duty</i> )	220 000 000 (31,12%)
Inne podatki ( <i>Other Tax Revenue</i> )	13 000 000 (1,84%)
Dochody niepodatkowe ( <i>Non-tax Revenue</i> )	94 000 000 (13,30%)
<b>SUMA</b>	<b>707 000 000 (100,00%)</b>

<sup>a</sup> Dane przybliżone.

**Źródło:** A. C. Pigou, *A Special Levy to Discharge...*, s. 141.

Z drugiej strony Pigou rozważał konstrukcję domniemanej umowy (*implicit contract*), która miałaby dotyczyć zakazu podwójnego opodatkowania zysków. Na koniec stwierdzał jednak, że „implikowana umowa jest trudnym do zoperacjonalizowania konceptem”, dodając generalną uwagę o sprawiedliwości podatku

134 Więcej o tej formie spłaty znaleźć można u, również popierającego podatek, Sydneya Arnolda. Zob. S. Arnold, *A Capital Levy: The Problems of Realisation and Valuation*, „The Economic Journal” 1918, vol. 28, no. 110, s. 158–160.

135 L. Suter, *Ask an Expert: I've Discovered Some Old 'War Stock' – What Is It Worth?*, „The Telegraph”, 27 luty 2018 r., <https://www.telegraph.co.uk/investing/bonds/ask-expert-discovered-old-war-stock-worth/> [dostęp: 12.05.2024].

od wzbogacenia wojennego oraz stwierdzając fakt, że wiele wzbogaceń umknęło podatкови od nadzwyczajnych zysków<sup>136</sup>. Pozostawionym w domyśle argumentem za sprawiedliwością tego podatku majątkowego było prawdopodobne założenie o zasadniczej słuszności zmniejszania nierówności społecznych. Niewielki sprzeciw Pigou wobec podwójnego opodatkowania tego samego źródła dochodów może budzić zdziwienie. Potęguje się ono, gdy prześledzimy dalszą analizę, w której pozornie krytykuje on ideę nowego podatku:

Uważa się z jednej strony, że kapitał przedwojenny (wspólnie z takim przyrostem majątkowym czasu wojny, jaki pozostał po nałożeniu podatków wojennych) jest osiągalny poprzez dochód, jaki generuje, pod zwykłym opodatkowaniem i, jeśli generalny podatek majątkowy zostaje narzucony, pod tym podatkiem również, po stawkach progresywnych według wielkości majątku. Ponowne sięganie do niego z powodu podatku od wzbogacenia wojennego jest jak karanie człowieka podwójnie za to samo przestępstwo<sup>137</sup>.

W istocie Pigou wymienił aż trzy podatki – dochodowy, majątkowy (*general capital levy*) i nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego (*war wealth levy*). Uwagi Pigou w kontekście wcześniejszych argumentów zdają się sugerować, że jego myślenie zmierzało ku tezie, że ekonomiczny skutek zmniejszenia długu publicznego przeważa ciężarem gatunkowym nad etyczną subtelnością problemu „podwójnej kary” za to samo „przewinienie”. Tymczasem nagle w wywodzie następuje zaskakujący zwrot. Pigou pisze bowiem:

Z drugiej strony odpowiada się, że gdy się raz postanowi nie konfiskować całego przyrostu majątkowego z okresu wojny, biedny człowiek, którego potrzeby są większe, powinien móc zatrzymać większą część nieoczekiwanych zysków. Podsumowując, ten „ludzki” argument powinien, moim zdaniem, przeważać<sup>138</sup>.

Pamiętajmy, że podatki nadzwyczajne i majątkowe są podatkami bezpośrednimi. Pigou mógł uwzględnić nauki Marshalla, dotyczące podatków bezpośrednich: „przez wzgląd na najuboższych, Marshall opowiadał się za podatkami bezpośrednimi”<sup>139</sup>. Wojna poprzez fiskalny sukces *excess profits duty*, wymusiła generalny zwrot systemu podatkowego Wielkiej Brytanii ku opodatkowaniu bezpośredniemu, co ilustruje tabela 13.

136 A. C. Pigou, *A Capital Levy...*, s. 52–53.

137 Ibidem, s. 54.

138 Ibidem.

139 J. Dzionek-Kozłowska, *System ekonomiczno-społeczny Alfreda Marshalla*, Warszawa 2007, s. 331.



**Tabela 13.** Udział podatków bezpośrednich i podatków pośrednich w dochodach budżetu państwa brytyjskiego, porównanie lat 1913–1914 i 1918–1919

Rok budżetowy	Podatki bezpośrednie jako % budżetu	Podatki pośrednie jako % budżetu
1913/1914	57,5	42,5
1918/1919	79,6	20,4

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie: M. Daunton, *How to Pay...*, s. 896.

Z kolei pod akceptacją niekonfiskatoryjnego względem najmniejszych wzbogaceń wojennych charakteru podatku, kryje się poparcie instytucji kwoty wolnej, potencjalnie również zaczerpnięte z Marshalla<sup>140</sup>. Ostatecznie Pigou wysunął na pierwszy plan argument etyczny. Chciał po prostu wspierać najgorzej sytuowanych, a bardziej obciążyć bogatych. Ta szlachetna idea prowadziła do dylematów moralnych, których autor już nie podejmował. W dodatku, przyjęte przez niego kryterium oceny wydaje się nie najtrafniejsze – zawsze można powiedzieć, że czyjeś potrzeby są większe, niż środki, które ma, żeby swoje potrzeby zaspokajać. Pigou zdecydował się na wywodzenie ekonomicznego skutku z etycznej przesłanki, a nie etycznych wniosków z ekonomicznych przesłanek.

Z relacji Scotta wiemy z kolei, że Pigou wypowiedział się również w sprawie sprawiedliwości międzypokoleniowej:

W przeciwieństwie do opinii prof. Seligmana i innych, prof. Pigou z naciskiem podkreślał, że w żadnym wypadku przyszłe pokolenia nie mogą zostać zmuszone do płacenia jakiegokolwiek części wewnętrznych pożyczek wojennych, ani kwot głównych, ani odsetek od nich, gdyż „co potomność będzie miała do zapłacenia, potomność również otrzyma”<sup>141</sup>.

Scott usiłował wytłumaczyć ostatnie zdanie Pigou kontrowersyjnym przykładem. Konkludował: „trudno wszakże utrzymywać, że nadmierna skłonność do pojęcia pijaństwa nie jest złem, skoro co kraj zapłacił w mandatach, to państwo otrzymało z powrotem”. Skontrastował on tę nieczytelną metaforę poglądu Pigou ze swoim prosto wyrażonym zdaniem, że koszt wojny musi zostać sprawiedliwie podzielony między aktualne i następne pokolenie Brytyjczyków. Scott i Pigou wskazywali także, że problemu powojennych długów nie można spłyć do podejścia opartego o dwie rubryki – dług i zobowiązanie, dłużnik i wierzyciel<sup>142</sup>.

140 Ibidem, s. 330: „Marshall był zdania, że podatek dochodowy powinni płacić wszyscy, którzy osiągają dochody przekraczające pewien minimalny poziom, także ludzie mniej zamożni (...)”.

141 W. R. Scott, *Some Aspects...*, s. 257. Słowa Pigou udało się odnaleźć w tekście: A. C. Pigou, *A Special Levy to Discharge...*, s. 137–138.

142 W. R. Scott, *Some Aspects...*, s. 257.

Podejście Pigou i Scotta pozostaje niejasne, dopóki nie uświadomimy sobie, że Pigou popierał podatek majątkowy i wzięcie ciężaru wojny przez współczesne mu pokolenie na swoje barki. Scott zaś sprzeciwił się podatkowi i uważał, że koszt wojny nie może spaść na jedną tylko generację Brytyjczyków. Przykładowy mandat Scotta to niesprawiedliwy podatek, a przekonanie Pigou stanowi wyraz jego refleksji nad istotą wewnętrznego zadłużenia (*internal debt*). Niezapłaconym długom wewnętrznym będzie zawsze odpowiadać prawo majątkowe wynikające z obligacji wojennych. Potomność zatem ucierpi nie w bezpośrednim, lecz w pośrednim sensie, sprowadzającym się do kwestii, że obciążenie budżetu długiem nie pozwoli na obniżkę podatków. Byłaby ona natomiast możliwa po zastosowaniu nadzwyczajnego podatku względem osób żyjących tuż po wojnie<sup>143</sup>.

Dla jasności należy jeszcze przywołać pełną argumentację Scotta. Jego zdaniem jednorazowe opodatkowanie nadzwyczajne jest zdecydowanie niesłuszne (bo dodatkowo obciąża pokolenie, które i tak podjęło ogromny wysiłek prowadzenia wojny sprawiedliwej, a wojna była w interesie potomności), ale względy słuszności nie mogą być decydujące w zagadnieniach fiskalnych<sup>144</sup>. Zdroworozsądkowo rozumował *a fortiori*:

jeśli państwo zdolne jest podołać podatkowi kapitałowemu, mogłoby ono również podołać opodatkowaniu, które tenże zastępuje (...). Bardzo wysoki podatek dochodowy przynajmniej pozostawia nadzieję późniejszej redukcji, podczas gdy podatek majątkowy skazuje na piekło, w którym trzeba go ostatecznie i tak poniechać<sup>145</sup>.

W przeciwieństwie do Pigou, widział nałożenie podatku majątkowego jako rozwiązanie, które nie ma prawa się powieść przy rezygnacji z opodatkowania kapitału niematerialnego, przy niskich stawkach oraz różnych ulgach i zwolnieniach. Mimo że nie uzasadnił tego poglądu zbyt przekonująco, to jednak doświadczenia włoskie i niemieckie 2 lata później potwierdziły jego wątpliwości z artykułu z 1918 r.

Podsumowując angielską dyskusję nad nadzwyczajnym podatkiem, można stwierdzić, że władze Wielkiej Brytanii zachowały się konserwatywnie. Politycy brytyjscy ostrożnie rozważali podatek od wzbogacenia wojennego oraz nadzwyczajny podatek od kapitału, zasięgając opinii najznakomitszych ekonomistów. Po trzech latach intensywnej debaty publicznej zarówno *Levy on War Wealth*, jak i *Capital Levy* zostały odrzucone. Problemy fiskalne rozwiązano,

143 A. C. Pigou, *A Special Levy to Discharge...*, s. 138. Dług z 1917 r. spłacono w 2015 r.: *United Kingdom Debt Management Office*, powiadomienie prasowe z dnia 3.12.2014 r., <https://web.archive.org/web/20170923194237/http://www.dmo.gov.uk/documentview.aspx?docName=%2Fgilt%2Fpress%2Fpr031214.pdf> [dostęp: 27.01.2025].

144 W. R. Scott, *Some Aspects...*, s. 258.

145 Rozumowanie przez „tym bardziej”, służące wzmocnieniu argumentacji. Można zatem uznać, że Scott zarekomendował, podobnie jak Gini, *super-tax* obciążający dochód; ibidem, s. 266.

podnosząc stawki podatku dochodowego oraz zwiększając jego progresję. Był to zresztą sposób wspólny dla Zjednoczonego Królestwa, Niemiec, Stanów Zjednoczonych i Francji<sup>146</sup>.

## 2.4. Doświadczenia amerykańskie i francuskie (1918–1945) w regulacjach podatków nadzwyczajnych

Po I wojnie światowej w Stanach Zjednoczonych analizowano te same problemy makroekonomiczne, co na kontynencie europejskim, pomimo zasadniczo mniejszej ich skali. Podobnie jak w Anglii, budżet w czasie wojny czerpał duże zyski z wprowadzenia podatku od nadmiarowych zysków – *excess profits tax*. Wystąpiły te same tendencje gwałtownego wzrostu stawek i progresywności podatków dochodowych. Na gruncie naukowym największe znaczenie miały badania Edwina Roberta Andersona Seligmana, który na podstawie dużej bazy danych statystycznych<sup>147</sup> rozwiązywał ważne zagadnienie sposobu finansowania wojny. Jego konkluzje były następujące:

1. Rządowe pożyczki są niezbędne dla finansów publicznych czasu wojny. Prawidłowo użyte zmniejszają brzemień wojny. (...)
2. Próba sfinansowania wojny wyłącznie poprzez pożyczki jest krótkowzroczna.
3. Próba sfinansowania wojny wyłącznie poprzez podatki jest samobójcza.
4. Podatki wojenne powinny być duże i natychmiastowe, ale nigdy nie powinny rozciągać się poza punkt, w którym zaczynają osłabiać produkcję albo wymuszać konsumpcję.
5. Podatki wojenne muszą być dostatecznie wysokie, by zapewnić solidny fundament dla długów i aby zapewnić szybką spłatę długów we względnie krótkim czasie.
6. Na początku wojny dużo większe sumy należy zbierać z pożyczek, niż z podatków.
7. Im dłużej trwa wojna, tym większe sumy mogą i powinny być zbierane z podatków, chociaż w żadnym momencie rząd nie będzie wolny od konieczności, w pewnym stopniu, polegania na publicznym kredycie<sup>148</sup>.

Analizę danych z okresu I wojny światowej dla Europy Seligman podsumował stwierdzeniem, że nie ulega wątpliwości, że zbyt małe kwoty zebrano poprzez

146 T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku...*, s. 621.

147 E. R. A. Seligman, *The Cost of the War...*, s. 739–770.

148 E. R. A. Seligman, *Loans versus Taxes in War Finance*, „The Annals of the American Academy of Political and Social Science” 1918, vol. 75: *Financing the War*, s. 81–82.

podatki<sup>149</sup>. Ówczesni badacze amerykańscy nie byli jednak zgodni w poglądach na optymalną proporcję długów wewnętrznych i zewnętrznych do podatków. Oliver Sprague oraz Irving Fischer faworyzowali rozwiązanie w postaci progresywnego podatku dochodowego i rozpowszechnienia opodatkowania pośredniego celem zahamowania inflacji. Natomiast pogląd Seligmmana o kluczowym znaczeniu kredytu i, nieco mniejszym, podatków wspierał Charles Bullock<sup>150</sup>. Sięgnął on nawet głębiej i uwzględnił dane z poprzednich wojen prowadzonych przez młode państwo amerykańskie – wojny z Wielką Brytanią (1812–1815), wojny meksykańskiej (1846–1848), wojny secesyjnej (1861–1865) i wojny hiszpańskiej (1898). Jakkolwiek w przypadku tych konfliktów również niewystarczające kwoty zbierano z podatków, to oparcie się wyłącznie o podatki było, jego zdaniem, utopią<sup>151</sup>.

Jacob Viner, inny amerykański ekonomista, w artykule z 1923 r. przeanalizował wpływ inflacji na różne typy podatków, w tym wojenne i powojenne podatki nadzwyczajne, zauważając ich ogromną niesprawiedliwość, polegającą na fakcie, że za nadmierny zysk ówczesne ustawodawstwo brało w istocie monetarny wzrost dochodu wynikający z inflacji. Tymczasem w przypadku większości podatników nominalnie rosnące dochody nie kompensowały nawet realnego spadku siły nabywczej pieniądza<sup>152</sup>. Viner ocenił, czym są w istocie nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego i podatek od kapitału. Ten pierwszy uznał za najbliższy podatkowi od zysków kapitałowych<sup>153</sup>, a ten drugi za „przypominający podatek od nieruchomości”<sup>154</sup>. Ostatecznie Viner zalecał zmodyfikować istniejące ustawy podatkowe w ten sposób, że uwzględniałyby one zmiany poziomu cen. Jakkolwiek miał świadomość niedoskonałości tego rozwiązania, to alternatywę – stabilizowanie poziomu cen – uznał za wyjście trudniejsze do zrealizowania<sup>155</sup>.

Dalsze ślady rozważań amerykańskich ekonomistów na temat rozwiązania problemów ekonomicznych poprzez podatki, w tym majątkowe i nadzwyczajne,

149 Ibidem, s. 82.

150 A. K. Mehrotra, *Lawyers, Guns & Public Monies: The U.S. Treasury, World War One, and the Administration of the Modern Fiscal State*, „Law & History Review” 2010, vol. 28, no. 1, s. 203–204.

151 C. J. Bullock, *Financing the War*, „The Quarterly Journal of Economics” 1917, vol. 31, no. 3, s. 357–379. Co ciekawe, w finansowanie wojny z samych tylko podatków wierzył Ricardo – zapewne zrewidowałby on swój punkt widzenia, gdyby miał okazję doświadczyć wojen światowych, ibidem, s. 366.

152 J. Viner, *Taxation and Changes in Price Levels*, „Journal of Political Economy” 1923, vol. 31, no. 4, s. 505.

153 Jak jeszcze zwraca uwagę Viner, podatek od wzbogacenia wojennego (*War Wealth Levy*) cechował się istotną wadą na tle *Capital Levy*, ponieważ szacując majątek w dwóch odległych od siebie okresach czasu, powodowano, że danina była bardziej podatna na procesy inflacyjne.

154 Ibidem, s. 508–509.

155 Ibidem, s. 520. W obecnych czasach możliwe stało się jednak i drugie rozwiązanie – banki centralne wyznaczają cel inflacyjny na dany rok. O inflacji w dobie istnienia celów inflacyjnych, zob. P. Baranowski, *Problem optymalnej stopy inflacji w modelowaniu wzrostu gospodarczego*, Łódź 2008.

odnajdujemy w 1938 r., gdy w USA wszedł w życie *Revenue Act of 1938*<sup>156</sup>. Legislatory amerykańscy powoływali się na przykład włoski, gdzie zapłata podatku od wzbogacenia wojennego została rozłożona na raty na okres od 10 do 20 lat, co ocenili jako rozwiązanie ekonomicznie ekwiwalentne do zwykłego podatku dochodowego (choć taka ocena to spore uproszczenie, bo jednak podstawę podatku stanowił przecież majątek)<sup>157</sup>. Amerykanie z zainteresowaniem śledzili efekty różnych form opodatkowania powojennego w Europie (ucząc się w najlepszy możliwy sposób – na cudzych błędach), byli też świadomi głównej przyczyny, dla której musiano się decydować na niestandardowe rozwiązania: „Kongres w tzw. *Liberty Loan Act* gwarantował 2 mld USD na wewnętrzne wydatki oraz kolejne 3 mld na pomoc aliantom. W dalszej fazie wojny kredyt ten sięgnął 7 mld”<sup>158</sup>. To właśnie zadłużenie zewnętrzne (*external debt*) w znacznej mierze zmuszało Włochy i Niemcy do sięgania po nadzwyczajne rozwiązania fiskalne.

Wątek francuski zbadał Thomas Piketty. We Francji sprawdziły się instrumenty podobne, ale częściowo różne od jednorazowych podatków nadzwyczajnych: „przypomnijmy wreszcie, że okres 1914–1945 zakończył się w wielu krajach europejskich (zwłaszcza we Francji) pewną liczbą nowych aktów redystrybucji, które dużo bardziej dotknęły największe majątki – w szczególności akcjonariuszy wielkich spółek przemysłowych – niż majątki skromne i średnie”<sup>159</sup>. Piketty nawiązywał głównie do zjawiska karnej nacjonalizacji, które wystąpiło w latach 1944–1945 i dotknęło np. słynny zakład motoryzacyjny Renault. Chodziło też o konfiskatę zysków z kolaboracji i działalności prowadzonej w czarnej strefie (ten element wprowadził dekret rządowy z 18 października 1944 r.)<sup>160</sup>.

Drugą instytucją prawną, którą Piketty wspominał, był podatek solidarności narodowej (*Impôt de Solidarité Nationale*). Głównym powodem, dla którego sięgnięto po to rozwiązanie, były znaczne zniszczenia wojenne i związane z nimi bieżące potrzeby fiskalne państwa oraz etyczna potrzeba ukarania osób, które kolaborowały z III Rzeszą<sup>161</sup>.

156 *Revenue Act of 1938, Hearings Before the Committee on Finance*, Government Printing Office, Washington 1938 [Ustawa o przychodach z 1938 r., Przesłuchania przed Komisją Finansów, Senat Stanów Zjednoczonych]. Amerykanie przywołali rozwiązania europejskie – pogląd francuskiego ministra finansów o wyższości podatku spadkowego nad podatkiem od wzbogacenia wojennego. Wielce jednak jest wątpliwe, czy Louis-Lucien Klotz (1868–1930) mógł być realnym autorytetem dla władz amerykańskich. Klotz przed śmiercią został skazany na dwa lata za malwersacje finansowe, a Georges Clemenceau miał o nim rzec: „mój minister finansów jest jedynym Żydem w Europie, który nie wie nic o pieniądzach”, za: A. Horne, *To Lose a Battle: France 1940*, London 2007.

157 *Revenue Act of 1938, Hearings Before...*, s. 251–252. Dokument ujawnia również, że Amerykanie byli świadomi niepowodzenia niemieckiego *RNOG*.

158 P. Matera, R. Matera, *USA – Europa. Historia współzależności*, Łódź 2020, s. 66.

159 T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku...*, s. 457.

160 N. O’Donovan, *One-Off Wealth Taxes: Theory and Evidence*, „Fiscal Studies” 2021, vol. 42, s. 576.

161 Z uwagi na okres rządów Vichy przyczyna ta miała chyba jeszcze istotniejsze znaczenie niż przy polskim podatku z 1945 r. – w polskiej historii, choć oczywiście odnotowano incydenty kolaboracji z III Rzeszą, nie przybrały one systemowej skali, porównywalnej z Francją Vichy.

Ten podatek wprowadzono rozporządzeniem z 15 sierpnia 1945 r. Był progresywny i składał się z dwóch pomniejszych podatków. Pobierany był od kapitału i przyrostów majątku (dokładniej: „od wartości wszystkich majątków oszacowanych na 4 czerwca 1945 roku przy stawkach wynoszących do 20% dla największych majątków oraz od wszelkiego nominalnego wzbogacenia się w okresie między rokiem 1940 i 1945, przy stawkach rzędu do 100% dla najwyższych wzbogaceń”<sup>162</sup>). Powstawał zatem efekt podwójnego opodatkowania<sup>163</sup>. Stawki podatku wynosiły: 3–20% dla podatku majątkowego i 5–100% dla podatku od wzbogacenia wojennego, płatne w ciągu trzech lat<sup>164</sup>.

Wyegzekwowano go tylko jeden raz. Spełniał on więc cechę jednorazowości, która jest głównym, choć niejedynym i niekoniecznie konstytutywnym komponentem nadzwyczajności. Zdaniem Piketty’ego nieprzeciętnie wysokie stawki tego podatku poważnie uderzyły finansowo w objęte nim podmioty. Ekonomista dalej enigmatycznie twierdził, że danina oznaczała „opodatkowanie na 100%”<sup>165</sup> wszystkich tych, którzy nie stracili z powodu II wojny światowej całego majątku<sup>166</sup>. Scheidel interpretuje rozwiązania francuskie w ten sposób, że jednorazowy podatek od kapitału sięgał maksymalnie 20% wartości majątku, a podatek od wzbogacenia wojennego dla największych przyrostów cechował się konfiskatoryjną stawką 100%<sup>167</sup>. André Philip, socjalistyczny członek rządu Charlesa de Gaulle’a, komentował, że to niezbędne, by podatek obciążył:

tych, którzy się nie wzbogacili, a może nawet tych, którzy w sensie pieniężnym zbiednieli, tzn. że ich fortuna nie wzrosła w tej samej proporcji co generalny wzrost cen, ale mogli w ogóle zachować jakąś fortunę, podczas gdy jest tylu Francuzów, którzy stracili wszystko<sup>168</sup>.

Dla porównania przypomnijmy tu sprzywoływane już stwierdzenie Pigou: „w tak trudnych czasach, gdy wielu straciło życie, a wielu innych znaczną część własności, niektóre szczęśliwe osoby porobiły ogromne fortuny. Opinia publiczna

162 T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku...*, s. 457.

163 C. Rosier, *L'impôt de Solidarité et sa mise en application*, „Revue de Science et de Législation Financières” 1948, vol. 40, s. 5–36, za: N. O’Donovan, *One-Off Wealth...*, s. 577. Połączenie tych dwóch elementów – podatku *ad valorem* oraz podatku od wzbogacenia wojennego było zresztą typowe dla wielu ustawodawstw zachodnioeuropejskich okresu po II wojnie światowej.

164 P. Robson, *Capital Levies in Western Europe after the Second World War*, „The Review of Economic Studies” 1959, vol. 27, no. 1, s. 42.

165 Nie do końca wiadomo, co to ma znaczyć – czy pewne opodatkowanie, czy opodatkowanie przy 100-procentowej stawce, czy też chodzi o wpływ ponad 300% inflacji na wysokość zobowiązania.

166 T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku...*, s. 457.

167 W. Scheidel, *The Great Leveler*. Interpretacja Scheidela pokrywa się z badaniami eksperta O’Donovana.

168 T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku...*, s. 457–458.

ma o to naturalny i słuszny żal<sup>169</sup>. Podobieństwo sformułowań jest bardzo wymowne – francuski polityk Philip i brytyjski ekonomista Pigou myśleli podobnie o sprawiedliwości w podatkach.

Reasumując, przypadek francuski podpada zdecydowanie bardziej pod pojęcie faktycznej konfiskaty przyrostu majątku, skoro rzeczywista stawka podatkowa potrafiła sięgnąć w wielu przypadkach 100%. Z uwag Piketty'ego ostatecznie wynikało, że to powojenna inflacja generowała nominalne, majątkowe wzbogacenia wojenne. Z taką interpretacją zgodne są aktualne badania O'Donovana, które podkreślają, że gorszy wynik fiskalny (4,7% dochodu narodowego za cały okres poboru względem roku bazowego) francuskiego podatku od kapitału na tle jego niemieckiego odpowiednika z 1952 r. (71,4% dochodu narodowego za cały okres poboru względem roku bazowego)<sup>170</sup>, był konsekwencją nie tylko oczywiście dłuższego okresu funkcjonowania podatku, ale także wyższego poziomu inflacji we Francji niż w Niemczech<sup>171</sup>.

## 2.5. *Varlık Vergisi* z 11 listopada 1942 r.

– Faik, mój chłopcze, tekst podatku majątkowego ukazał się w dziennikach porannych. – Tak, profesorze. – Naturalnie, dziennikarze pokręcili, dali tekst niekompletny ... – Nie, we wszystkich dziennikach, które widziałem, tekst był w całości ... – Jak to, w całości? Nie ma postanowień o zastrzeżeniach lub odwołaniu? Nie wskazana jest wysokość opodatkowania ... – Profesorze, to jest właśnie taki rodzaj podatku. – Mój chłopcze, wyście wszyscy zwariowali<sup>172</sup>.

Ostatni z omawianych podatków został wprowadzony w trakcie II wojny światowej. Turcja, mimo pozorów neutralności, w okresie wojny wspierała państwa Osi. Gdy porażka tej koalicji stała się bliższa, Turcja przeszła na stronę aliancką. Formalnie pozostawała jednak neutralna aż do lutego 1945 r. Woltom politycznym towarzyszyły napięcia ekonomiczne, na które odpowiedź stanowił etatyzm. Plan pięcioletni, uchwalony w 1939 r., okrojono ze względu na wydatki wojenne

169 A. C. Pigou, *A Capital Levy...*, s. 51.

170 P. Robson, *Capital Levies...*, s. 43.

171 N. O'Donovan, *One-Off Wealth Taxes: Theory and Evidence*, „Fiscal Studies” 2021, t. 42, s. 581.

172 B. Lewis, *Narodziny nowoczesnej Turcji*, tłum. K. Dorosz, Warszawa 1974, s. 352; F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish Capital Tax*, transl. G. Cox, London–Sydney–Wolfeboro–New Hampshire 1987, s. 29. Tureckie wyrażenie *Varlık Vergisi* można przetłumaczyć na polski jako „podatek majątkowy”. Anegdota przywołana w formie przypisu przez Lewisa na podstawie książki o podatku samego Ökte, relacjonuje jego rozmowę z profesorem wydziału ekonomii w Stambule, Fazilem Pelinem z godzin porannych w dniu, w którym opublikowano ustawę o nadzwyczajnym podatku.

i spadek produkcji rolnej. 7 października 1940 r. sięgnięto po instrument kontroli cen<sup>173</sup>. Latem 1942 r. wzrost cen zbliżał się do 500%<sup>174</sup>. Sponsorowana przez państwo, skoncentrowana na produkcji dla wojska, industrializacja kraju była przyczyną wybuchu inflacji. Wydatki na pensje pracowników sektora publicznego przekroczyły 50% całości wydatków publicznych<sup>175</sup>. Dane monetarne Turcji z tamtego okresu obrazuje tabela 14 (skala inflacji jako zjawiska monetarnego).

**Tabela 14.** Ilość pieniądza w obrocie w Turcji w latach 1938–1944, w TRY (tureckich lirach)

Rok	W banknotach	W monetach	Suma
1938	193 970 000	25 452 000	219 431 000
1939	281 460 000	26 589 000	308 649 000
1940	403 556 000	30 344 000	433 800 000
1941	512 473 000	31 029 000	543 502 000
1942	733 944 000	31 601 000	765 545 000
1943	802 110 000	31 544 000	833 664 000
1944	960 834 000	33 707 000	994 541 000

**Źródło:** F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish...*, s. 10.

Z drugiej strony brak industrializacji, funkcjonowanie zapóźnionego rolnictwa i wyczerpywanie się zasobów leśnych, Ökte uznał za dodatkowe przesłanki uzasadniające konieczność wprowadzenia nadzwyczajnego opodatkowania w 1942 r.<sup>176</sup> Innym, istotniejszym, powodem, który wymieniał, był niekorzystny bilans handlowy. Bernard Lewis wyrażał zaś pogląd, że wojna wywołuje wysokie ceny towarów w eksporcie i braki produktów importowanych. Nadwyżka eksportu sprzyjała wojennym zyskom<sup>177</sup>. Należy zachować dystans do liczb uzasadniających poglądy Ökte, bezpośredniego uczestnika wydarzeń, w jakiejś mierze odpowiedzialnego za tragedię *Varlık Vergisi*. Z drugiej strony, kierownik wydziału finansowego Stambułu faktycznie miał wgląd w, niedostępne innym, dane z zakresu finansów publicznych. W dalszej ocenie podatku pod względem ilościowym bez wątplenia pomogą dane na temat wpływów podatkowych w 1942 r.

Należy nadmienić, że obok umieszczonych w tabeli dziesięciu rodzajów podatków, obowiązywało jeszcze jedenaście pomniejszych danin (dlatego brakuje ponad 15% do pełnej sumy wpływów). Powszechne unikanie opodatkowania przez obywateli w połączeniu z brakiem prawidłowo funkcjonującego systemu

173 F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish...*, s. 12–13.

174 C. Guttstadt, *Turkey, the Jews, and the Holocaust*, Cambridge 2013, s. 72.

175 F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish...*, s. 11.

176 Ibidem, s. 1.

177 B. Lewis, *Narodziny nowoczesnej Turcji...*, s. 353.



podatkowego tworzyły okazałą „dziurę budżetową”<sup>178</sup>. Co zaskakujące, nie rósł jednak dług publiczny – o ile w okresie międzywojnia potrafił osiągać wysokie poziomy (np. 148% PKB w 1930 r.), o tyle w latach 1942–1945 poziom długu spadł do rekordowo niskich wartości 15–20%<sup>179</sup>. Ökte jednak w dłużym publicznym widział kolejną przyczynę usprawiedliwiającą nadzwyczajny podatek (ale nie w dyskryminującej formie, która się urzeczywistniła, czyli podatku od kapitału – Ökte pisał z pełną świadomością zła, które wyrządziła danina). Jego odmienne spojrzenie wynikało z analizy zagadnienia długu w wartościach nominalnych, a nie w odniesieniu do PKB.

**Tabela 15.** Wpływy z głównych podatków w Turcji na rok 1942 (w tys. TRY)

Nazwa podatku	Wpływ do budżetu (w tys. TRY)
Podatek dochodowy	51 190 (13%)
Podatek giełdowy	28 100 (7,0%)
Podatek celny	21 340 (5,5%)
Podatek od transakcji	51 950 (13%)
Podatek od konsumpcji	60 407 (15%)
Opłaty stemplowe	12 000 (3%)
Podatek od monopolu	60 405 (15%)
Podatek kryzysowy	22 000 (5,5%)
Podatek bilansowy	21 800 (5,5%)
Podatek obrony narodowej na eksport	9 000 (2%)
SUMA	394 328 (100%)

**Źródło:** F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish...*, s. 4.

Podatek był jednak zaprojektowany w celu wypełnienia budżetu na wypadek inwazji nazistowskich Niemiec bądź ZSRS. Natomiast rzeczywistą przyczyną ustanowienia podatku była nacjonalizacja tureckiej gospodarki poprzez zredukowanie wpływu i kontroli nad przemysłem, handlem i finansami, jaką sprawowały mniejszości narodowe.

David Brown, piszący przedmowę do przetłumaczonego na angielski dzieła Ökte, celnie ujął *Varlık Vergisi* jako końcowy etap szerzej zakrojonego procesu. Już w 1934 r. przyjęto prawo, które regulowało kwestię zamieszkiwania konkretnych

178 Ibidem, s. 352.

179 <https://clio-infra.eu/Countries/Turkey.html> [dostęp: 15.11.2021].

regionów Turcji przez dane grupy etniczne, na przykład wschodnia Tracja miała być obszarem „czysto tureckim”. Tego samego roku prasa turecka wzniecała nagonkę antysemitką. Rok później (1935), członków wszystkich mniejszości zmuszono do przybrania turecko brzmiących nazwisk. W 1938 r., zgodnie z relacją ambasadora Wielkiej Brytanii, George’a Clerka, lokalni Grecy i Żydzi byli wyrzuceni z pracy za mówienie w językach innych niż turecki. W czerwcu 1941 r. nastąpił układ z Niemcami. Przedstawiciele mniejszości zaczęto kierować do specjalnych obozów w Anatolii, gdzie mieli budować drogi<sup>180</sup>.

Poszukiwanie nowych źródeł dochodu rząd turecki rozpoczął w styczniu 1941 r., powołując ekspercką komisję. 11 lipca 1941 r. komisja złożyła raport, które zawierał analizę dotychczas pobieranego podatku majątkowego, co było wstępem do jego zmiany<sup>181</sup>. Zwrócono uwagę, że należałoby podnieść ten podatek dla osób płacących go na podstawie własnych deklaracji. Zalecono także rozszerzenie obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych. W ostatecznym raporcie komisji z 12 grudnia 1941 r. formalnie stwierdzono zjawisko powstawania wielkich majątków w czasie wojny. Komisja rekomendowała nadzwyczajny podatek, obejmujący wszystkie aktywa majątkowe po odjęciu wartości pasywów. Dla spółek akcyjnych powinien on wynosić 12,5%. Specjalne komisje miały kategoryzować podatników i dokonywać oszacowań majątku tych, którzy nie prowadzili ksiąg przychodów i rozchodów ani nie rozliczali się deklaracją. Po opodatkowaniu z zysków wojennych miało przedsiębiorstwom pozostać 15%. Pozostałe 85% planowano obciążyć nadzwyczajnym podatkiem. Transakcje na nieruchomościach, po odliczeniach, zalecono opodatkować stawką 50%. Ökte wierzył, że taki kształt nadzwyczajnego podatku był odpowiedni dla sytuacji w 1942 r.<sup>182</sup> Ministerstwo Finansów jednak oceniło propozycje jako zbyt drastyczne i narzuciło odgórnie *Varlık Vergisi*. Ustawa wprowadzająca ten jednorazowy podatek została zaproponowana przez rząd Şükrü Saracoğlu. Prace ustawodawcze poprzedziła kampania oczerniająca niemuzułmanów<sup>183</sup>, których nazywano lichwiarzami oraz szabrownikami i oskarżano o rażąco wysokie zyski.

*Varlık Vergisi*, mający charakter podatku majątkowego, został nałożony na obywateli tureckich 11 listopada 1942 r. w celu zebrania funduszy na wypadek zaangażowania państwa w II wojnę światową. Według „T.C. Resmî Gazete”, oficjalnego dziennika publikującego ustawy, *Varlık Vergisi* (prawo nr #4305) nie zostało zastosowane do żadnej szczególnej grupy etnicznej lub religijnej. Ustawa składała się z zaledwie 17 artykułów, stawka podatkowa była zdeterminowana w każdym przypadku przez typ sektora biznesowego. Podatek nałożono na aktywa, takie jak nieruchomości i przedsiębiorstwa. Stawka podatkowa w wysokości 4,94% została ustanowiona wyłącznie dla rolników wielkoobszarowych i nie ograniczono jej

180 D. Brown, *Foreword*, [w:] F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish...*, s. IX–X.

181 F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish...*, s. 16.

182 Ibidem, s. 16–17.

183 C. Guttstadt, *Turkey, the Jews...*, s. 72.

do żadnej konkretnej społeczności religijnej<sup>184</sup>. Według ustaleń Bernarda Lewisa i Corry Guttstadt, podatników sklasyfikowano według czterech grup o wiele mówiących nazwach: „M” dla muzułmanów, „G” dla niemuzułmanów (*Gayrimüslim*), „E” dla obcokrajowców (*Ecnebi*) i „D” dla żydowskich konwertytów (*Dönme*)<sup>185</sup>.

Szczegółowy podział tych kategorii podatników pod kątem ich zamożności przedstawił Ökte. Wynikający z jego relacji sposób kategoryzowania podatników przedstawia tabela 16.

**Tabela 16.** Kategorie podatników wg dyrektora wydziału finansowego Stambułu Faika Ökte

Grecy, Ormianie, Żydzi	Tureccy muzułmanie
Z wielkim majątkiem	Z wielkim majątkiem
Ze średnim majątkiem	Ze średnim majątkiem
Płacący na podstawie własnej deklaracji	Płacący na podstawie własnej deklaracji
Płacący podatek dochodowy, domokrażcy, prywatni pracownicy	Płacący podatek dochodowy

**Źródło:** F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish...*, s. 29–30.

Podatnikami, nieuwzględnionymi w tabeli 16, ale także podlegającymi obowiązkowi podatkowemu, były spółki akcyjne. Zobowiązania podatkowego nie wolno było kwestionować w sądzie. Urzędy samowolnie wyznaczyły stawki podatkowe. Źródła niejasno określają sposób ich wyznaczania. Powiązано je na pewno z kategorią majątku i dochodu podatnika (dla ostatniej grupy z tabeli). Choć nie wynikało to z oficjalnych, rządowych dokumentów, pierwszorzędne znaczenie miało pochodzenie etniczne. Kluczem do oszacowania stawek miało być piętnaście, nie do końca spójnych, a do tego dyskryminujących zaleceń premiera Saracoğlu, przekazanych w nieformalnej notatce (*Ankara note*)<sup>186</sup>. Opis wyznaczania stawek zawierają wspomnienia Ökte:

Komisje szacunkowe musiały polegać wyłącznie na swojej bogatej wyobraźni. Młodzi pracownicy departamentu finansowego ustalali stawki, zupełnie nie bacząc na zdolność płatniczą i rzeczywistą sytuację finansową podatnika. Aby zilustrować, jak szacunki były w istocie zgadywanką, przytoczę regularnie powtarzającą się konwersację młodych komisarzy:

– Do której kategorii należy?

184 B. Lewis, *Narodziny nowoczesnej Turcji...*, s. 353; oryginalne strony dziennika z tekstem ustawy w języku tureckim znajdują się pod linkiem: <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/5255.pdf> [dostęp: 21.02.2025].

185 B. Lewis, *Narodziny nowoczesnej Turcji...*, s. 353; C. Guttstadt, *Turkey, the Jews...*, s. 74. O specyfice *Dönme* więcej w artykule: J. M. Landau, *The Dönmes: Crypto-Jews under Turkish Rule*, „Jewish Political Studies Review” 2007, vol. 19, no. 1/2, s. 109–118.

186 F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish...*, s. 39–40.

- Do tej 500 000 TRY+.
- Nie, ja myślę, że do tej 1 000 000 TRY+.
- Jak? Skąd wiesz?
- A skąd wiesz, że powinien być w 500 000 TRY?
- No dobra, znajdziemy kompromis.
- Niech będzie 750 000 TRY<sup>187</sup>.

Niemuzułmanie musieli zapłacić podatek w ciągu 15 dni w gotówce. Na wniosek podatnika umożliwiano dwutygodniowe przedłużenie tego skrajnie krótkiego czasu, ale wówczas należność powiększała się o odsetki (1% w pierwszym tygodniu, 2% w drugim tygodniu)<sup>188</sup>. Podatek był pozornie zaprojektowany tak, by płacili go wszyscy obywatele tureccy, ale nieproporcjonalnie wyższe stawki zostały nałożone na mieszkańców niemuzułmańskich w arbitralny sposób. Samowola urzędnicza polegała na tym, że rodowitych Turków klasyfikowano jako rolników, a przedstawicieli mniejszości jako przedsiębiorców, kupców i handlowców. Taki podział był w pewnej mierze zgodny z prawdą (Żydzi, Grecy i Ormianie faktycznie mieli pod kontrolą większość handlu w Stambule), co miało utrudnić wykrycie zasadniczego fałszu – dyskryminacji etnicznej na wielką skalę<sup>189</sup>. Ponieważ zmuszonymi do zapłaty znakomitej większości podatku były niemal wyłącznie osoby innego wyznania niż muzułmańskie, prawo i tak zostało odebrane przez opinię publiczną jako *jizya-gavur*<sup>190</sup>, czyli wymierzone przeciwko mniejszościom.

Finansowe, a czasem i biologiczne przetrwanie wielu niemuzułmańskich rodzin zostało zagrożone. Prawo stosowano do takich grup zawodowych, jak kierowcy, robotnicy, a nawet żebracy, których muzułmańscy odpowiednicy nie byli zobligowani do uiszczania podatku<sup>191</sup>. *Varlık Vergisi* powodował samobójstwa wśród przedstawicieli mniejszości etnicznych w Stambule. Przyczynę drastycznych zachowań obywateli ilustruje tabela 17. Ujawnia ona ważną cechę podatków majątkowych – możliwość uzyskania konfiskatoryjnych stóp podatkowych, przekraczających wartość 100% majątku<sup>192</sup>.

187 Ibidem, s. 33.

188 C. Guttstadt, *Turkey, the Jews...*, s. 76.

189 Jedną z podstawowych zasad technik manipulacji jest „opakowywanie” kłamstwa w 97% prawdy. P. Łukowski, *Logika praktyczna z elementami wiedzy o manipulacji*, Warszawa 2012, s. 275–298.

190 Brytyjska specjalistka od kultur cywilizacji arabskiej, Ann Lambton, proponuje dla tego zwrotu, oznaczającego po prostu roczny podatek dla osób niemuzułmańskich, następującą, wiele mówiącą, etymologię: „zadośćuczynienie płacone przez osoby niemuzułmańskie za oszczędzenie im życia” albo wedle innej hipotezy: „zadośćuczynienie za możliwość życia w krajach muzułmańskich”, zob. A. Lambton, *State and Government in Medieval Islam*, Hoboken 2013, s. 204–205.

191 B. Lewis, *Narodziny nowoczesnej Turcji...*, s. 355.

192 O ile jednak takie drastyczne rozwiązanie można próbować usprawiedliwiać w kontekście konieczności regulacji stosunków majątkowych po wojnach narkotykowych w Kolumbii, gdzie wzbogacenia w oczywisty sposób pochodziły z poważnych przestępstw, o tyle

**Tabela 17.** Wysokość stopy podatkowej *Varlık Vergisi* dla różnych grup wyznaniowych według Corry Guttstadt

Grupa populacji	Stopa opodatkowania w %
Chrześcijańscy Ormianie	232,0
Żydzi	179,0
Chrześcijańscy Grecy	156,0
Muzułmanie	4,9

**Źródło:** C. Guttstadt, *Turkey, the Jews...*, s. 75.

Mniej skrajnie niż w tabeli 17 przedstawiane są dane u Lewisa. Szacował on, że *Dönme* płacili dwukrotność tego, co muzułmanie, a *Gayrimüslim* niekiedy nawet dziesięciokrotność. Obcokrajowcy, jego zdaniem, mieli płacić równie mało, co muzułmanie, ale na skutek dyletanctwa urzędników (*poor registration and inefficient administration*) tureckich byli często klasyfikowani jako niemuzułmanie, co zmuszało ambasady do interwencji w ich sprawach<sup>193</sup>.

Gros podatników, niebędących w stanie uiścić należności, pożyczalo pieniądze od krewnych i przyjaciół, jak również sprzedawało posiadłości na publicznych aukcjach lub sprzedawało całe przedsiębiorstwa, tylko po to, aby zgromadzić żądaną kwotę. Od stycznia 1943 r. ludzie niezdolni do zapłaty byli wysyłani do obozów pracy we wschodniej Anatolii<sup>194</sup>. Robotnikom płacono za pracę, lecz połowa pensji była odciągana na rzecz spłaty zaległości podatkowej<sup>195</sup>. Wyznawcy islamu, którzy mieli płacić i tak najmniej, a nie zdołali zapłacić, otrzymywali łżejsze wyroki. Zniżki w zapłacie wprowadzano wyłącznie dla muzułmańskich płatników. Pomimo że prawo określało, że osoby powyżej 55 roku życia były wyłączone z obowiązku pracy, osoby starsze, a nawet chore, wysyłano do obozów, gdzie niektórzy umierali. O złych warunkach w obozach wiemy ze służbowej korespondencji między Anthonym Edenem<sup>196</sup> a ambasadorem brytyjskim w Turcji<sup>197</sup>. Turecki rząd zawłaszczył niemuzułmańskie majątki i sprzedał za bezcen tureckim muzułmanom po ekstremalnie niskich cenach. Państwo konfiskowało własność najbliższych krewnych opodatkowanego (włączając w to rodziców, rodziców

---

w przypadku aspirującej do coraz większej integracji z Europą Turcji, drakoński podatek musiał zostać skrytykowany przez Zachód.

193 B. Lewis, *Narodziny nowoczesnej...*, s. 353.

194 Ibidem; F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish...*, s. 24.

195 Z powodu ciężkiej pracy starsi dłużnicy konspirowali z młodymi mieszkańcami Aşkale, aby ci pracowali zamiast nich. Aşkale jest miastem w prowincji Erzurum i znajduje się na wysokości 1721 m, temperatury zimą często osiągają tam -20 °C, zob. C. Guttstadt, *Turkey, the Jews...*, s. 77–79.

196 Wówczas Eden piastował urząd ministra spraw zagranicznych Wielkiej Brytanii.

197 D. Brown, *Foreword*, [w:] F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish...*, s. XII.

zastępczych, dzieci i rodzeństwo) i sprzedawało celem uregulowania kwoty podatku, nawet jeśli opodatkowany był i tak zmuszony do odpracowania należności. Rezydenci, posiadający zagraniczny paszport, również zostali zmuszeni do zapłaty podatku kapitałowego. Dramatyczna sytuacja spowodowała interwencję ambasad i konsulatów na rzecz ich obywateli<sup>198</sup>.

*Varlık Vergisi* krytykowały inne państwa<sup>199</sup>. Pod presją Wielkiej Brytanii i Stanów Zjednoczonych podatek został uchylony 15 marca 1944 r. Po jego zniesieniu, przedstawiciele mniejszości etnicznych wrócili do domów z obozów pracy. Turecki rząd obiecał oddać zapłacone sumy niemuzułmanom, co jednak nigdy nie nastąpiło. Podatek przyniósł demograficzną zmianę populacji mniejszości narodowych. Spis ludności z 1935 r. wykazywał 1,98% niemuzułmanów w kraju; do 1945 r. ten wskaźnik spadł do 1,54%. Najbardziej poszkodowani byli Ormianie. Wielu przedstawicieli mniejszości, szczególnie greckiej, uznało, że nie ma dla nich przyszłości w Turcji. Opuścili domy przodków, stając się uchodźcami w Grecji. Z drugiej strony, niektórzy, głównie z żydowskiej społeczności, zdołali ukryć aktywa za granicą i byli w stanie rozpocząć od nowa życie w Turcji<sup>200</sup>. Innym skutkiem podatku była konfiskata dużej części nieruchomości należących do mniejszości narodowych w Stambule. Nastąpiła swoista „turkizacja” życia gospodarczego i społecznego. Podatek doprowadził do destrukcji niemuzułmańskiej klasy kupiecko-handlowej. A jednocześnie dyskryminujące prawo nie przynosiło oczekiwanych przez rząd rezultatów ekonomicznych. Przedsiębiorstwa zwiększały ceny produktów, aby zrekomensować straty, tworząc spiralę inflacyjną, która zubożała konsumentów o niskich dochodach.

Podatek nie wypełnił celów ekonomicznych, zakończył się kompletnym upadkiem polityki cenowej. Na chwilę zatrzymał trendy inflacyjne, ale terapia szokowa nie trwała długo. Środki, uzyskane jako rezultat podatku od kapitału, nie zostały usunięte z obiegu, natychmiast powróciły na rynek. Jako środek antyinflacyjny podatek był zatem nieefektywny i zachęcił do aktywności na czarnym rynku<sup>201</sup>.

Nawet krótkookresowa perspektywa ekonomiczna dostarczyła Ökte argumentów do krytyki podatku. Wywołał on zaburzenia w stosunkach handlowych. Podatek pogłębił problemy spowodowane brakami importowanych artykułów pierwszej potrzeby, obniżając krajową produkcję poprzez wymuszenie nagłego zamykania fabryk<sup>202</sup>. Zamiast podatku, zdaniem Ökte, lepiej sprawdziliby się

198 C. Guttstadt, *Turkey, the Jews...*, s. 76.

199 B. Lewis, *Narodziny nowoczesnej Turcji...*, s. 357.

200 F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish...*, s. 91. Odmienne interpretacja, silnie podkreślająca, że mimo licznych krzywd i lęków, niemuzułmanie wrócili do wcześniej prowadzonych biznesów i do 1950 r. jeszcze podwoili zyski, w: E. C. Clark, *The Turkish Varlık Vergisi Reconsidered*, „Middle Eastern Studies” 1972, vol. 8, no. 2, s. 210–215.

201 F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish...*, s. 93.

202 Ibidem.

wspieranie dużych przedsiębiorców – taki krok zapobiegłby wstrząsom na rynku. Kolejne negatywne skutki, już długookresowe, które wymienił Ökte, to utrata zaufania obywateli do rządu, spadek reputacji na arenie międzynarodowej i sprowokowanie interwencji zewnętrznej w sprawy wewnętrzne, gdy zastosowano skrajnie niesprawiedliwy *Varlık Vergisi* wobec obcokrajowców<sup>203</sup>. Ökte przywołał jeszcze teorię o istotnej roli wybitnych jednostek w trudnych czasach, wskazując że w okresie wprowadzania i realizowania podatku od kapitału zabrakło charyzmatycznego i ostrożnego lidera politycznego, który uchroniłby klasę rządzącą przed brzemieniem w skutki decyzją o ustanowieniu podatku majątkowego<sup>204</sup>.

Z perspektywy sprawiedliwości podatkowej *Varlık Vergisi* był najbardziej restrykcyjną z omawianych regulacji. Ten podatek majątkowy łamał generalne zasady systemu podatkowego i zasadę niedyskryminacji<sup>205</sup>. Zdaniem Lewisa taka danina znajduje wytłumaczenie, gdy służy jako instrument kontroli nad gospodarką narodową. Uznaje się, że główną (ale ukrytą i niejedyną) przyczyną wprowadzenia podatku była chęć doprowadzenia do ruiny mniejszości niemuzułmańskich, ukrócenie ich dominacji w gospodarce krajowej i przeniesienie zagranicznych aktywów w ręce muzulmańskiej burżuazji. Ten cel udało się osiągnąć. *Varlık Vergisi* ujawniał turecki nacjonalizm oraz religijny fundamentalizm. To jedyny przypadek zastosowania prawa podatkowego w takim celu po ukonstytuowaniu się zsekularyzowanej Republiki Tureckiej w 1923 r., łamiący w rażący sposób artykuły tureckiej konstytucji o równości obywateli i świeckości państwa.

## 2.6. Podsumowanie

We Włoszech, w Niemczech, Francji, Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych decydenci przynajmniej częściowo opierali się na ekspertyzach profesjonalnych ekonomistów. Do debaty publicznej i udziału w procesie legislacyjnym zapraszano specjalistów. Trudno natomiast odnaleźć źródła świadczące o podobnym podejściu w Turcji w trakcie II wojny światowej. W tym przypadku decyzję władz zdominował populizm i inspiracje ideami rasistowskimi, czego efektem było wprowadzenie ustawy z pogwałceniem wszelkich zasad sprawiedliwości, jak

203 Ibidem, s. 93–95.

204 Ibidem, s. 3.

205 Sporządzając listy dzielące obywateli według wyznania (co ostatecznie warunkowało wysokość podatku), złamano nawet najbardziej podstawową z zasad, wymienioną w rozdziale pierwszym: *nullum tributum sine lege*. Smithowską dogodność zapłaty dla podatnika z kolei rażąco naruszał termin 15 dni na zapłatę. Dość powiedzieć, że regulacje włoskie i niemieckie (podrozdziały 2.1, 2.2) dawały podatnikowi od 10 do 50 lat na zapłatę w ratach.

również analizy wykonywane przez urzędników zatrudnionych w finansach publicznych, a nie ekonomistów<sup>206</sup>.

Refleksja nad tureckim podatkiem nasuwa wniosek, że o ile łamanie zasad sprawiedliwości podatkowej w sytuacjach wyjątkowych bywało akceptowane, a nawet usprawiedliwiane, o tyle etyczną granicą, której nie wolno przekraczać, konstruując nadzwyczajne regulacje, są prawa człowieka i obywatela (skądinąd także stanowiące swoistą deontologię). Ten wniosek osłabia argumentację Pigou, który deontologiczną konstrukcję zasady sprawiedliwości podatkowej w postaci zakazu podwójnego opodatkowania wyraźnie zbagatelizował. Uczynił to charakteryzując tę zasadę podatkową jako umowę implikowaną (*implicit contract*), pozbawioną precyzyjnego znaczenia.

W przeanalizowanych przypadkach jednorazowy nadzwyczajny podatek służył głównie, jakkolwiek nieskutecznie, ekonomicznemu celowi w postaci odciążenia państw. W Turcji natomiast osiągnięto, obok celu gospodarczego, cel społeczny zdecydowanie kontrowersyjny z punktu widzenia dzisiejszych standardów etycznych.

Dotychczasowa analiza pozwala wskazać główne, niekoniecznie występujące wspólnie, elementy nadzwyczajności towarzyszące opodatkowaniu: nadzwyczajne okoliczności wprowadzenia (np. zakończona albo trwająca wojna), jednorazowość jako nadzwyczajność (niezrealizowane projekty ustawodawcze w Niemczech i Włoszech, *Varlık Vergisi*), nadzwyczajność jako rażące pogwałcenie norm etycznych (Turcja).

Należy też zauważyć, że fazy ustawodawczej projekt nadzwyczajnego podatku nie przebrnął jedynie w Wielkiej Brytanii. Albion był kolebką deontologicznego podejścia do zasad sprawiedliwości podatkowej. Rozwijali je Smith, Ricardo i J. S. Mill<sup>207</sup>. Piśmiennictwo z zakresu ekonomii politycznej odcisnęło najsilniejsze piętno właśnie na brytyjskiej filozofii ekonomii, podczas gdy w innych krajach decydował pragmatyzm fiskalny, a zasady schodziły na dalszy plan.

Z perspektywy współczesnej brytyjską debatę nad podatkiem od kapitału ocenił Martin Daunton: „porażka podatku od kapitału, z jego potencjałem restrukturyzacji społeczeństwa, oznaczała utrzymanie dotychczasowego sposobu dystrybucji dochodu i majątku”<sup>208</sup>. Zwrócił on również uwagę na istotny fakt, że zwycięstwo idei podatku stworzyłoby niebezpieczeństwo potraktowania systemu podatkowego jako narzędzia politycznego. Takie zastosowanie podważyłoby legitymizację systemu, w efekcie długookresowo utrudniając proces ściągania podatków. Odrzucenie podatku od kapitału wzmocniło państwo brytyjskie oraz usunęło ważne, systemowe ryzyko przekształcenia podatków w źródło ostrych konfliktów społecznych<sup>209</sup>.

206 F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish...*, s. 14, 94.

207 Mimo że ten ostatni przeszedł przecież do historii przede wszystkim jako utylitysta, postępujący się argumentacją konsekwencjalną.

208 M. Daunton, *How To Pay for...*, s. 919.

209 Ibidem.



Omówione przypadki pozwoliły wskazać na rzadko dotychczas poruszany w literaturze (przynajmniej w kontekście rozważań z zakresu filozofii ekonomii) aspekt sprawiedliwości – sprawiedliwość międzypokoleniową. Analiza tekstów źródłowych umożliwiła wyróżnienie jej dwóch interpretacji. Sprawiedliwie jest obciążyć przyszłe pokolenia, bo terazniejsze borykają się z samym źródłem trudności (np. wojną), które są większą niedogodnością niż następcza spłata długu rozłożonego na dziesiątki milionów mieszkańców. Drugi pogląd reprezentowany przez Pigou i Jastrowa głosił, że sprawiedliwie jest obciążyć tylko terazniejsze pokolenia, ponieważ przyszłe nie są w najmniejszym stopniu odpowiedzialne za wydarzenia sprzed ich narodzin. Perspektywa Giniego (pierwsza) jest dominująca współcześnie. Obecnie również dba się o interes obecnych pokoleń, a ogromne zadłużenia publiczne mogą potencjalnie obciążyć pokolenia przyszłe. Rawls w *Teorii sprawiedliwości* sprowadza argumentację ekonomiczną na ten temat do problemu znalezienia optymalnej stopy oszczędzania<sup>210</sup>. Za ważniejszy od ekonomicznego uważa jednak argument etyczny (podobnie jak Pigou i Jastrow):

klasyczna zasada użyteczności wiedzie w złym kierunku, jeśli chodzi o kwestię sprawiedliwości międzypokoleniowej. Jeśli bowiem wielkość populacji traktuje się jako zmienną i postuluje się wysoką krańcową produktywność kapitału i bardzo odległy horyzont czasowy, maksymalizacja użyteczności całkowitej może prowadzić do nadmiernej stopy akumulacji (przynajmniej w bliskiej przyszłości). **Ponieważ z moralnego punktu widzenia nie ma powodów, żeby na podstawie czystej preferencji czasowej nie brać w rachubę przyszłego dobrobytu, tym bardziej prawdopodobny jest wniosek, że większe korzyści przyszłych pokoleń będą dostatecznie duże, by przeważać obecne poświęcenia**<sup>211</sup>.

Przytaczane teksty wzbogacić mogą również dyskusję na temat etycznej zasadności rozwiązań w rodzaju ulg i zwolnień podatkowych czy kwoty wolnej od podatku. Instytucje te, z istoty swej, stoją w sprzeczności ze Smithowską deontologią, prowadząc do nierównego traktowania podatników. Socjalistycznie myślący Jastrow ostro potępił te konstrukcje, podczas gdy Gini i Pigou uznali je za normalne elementy regulacji (a sam Pigou wręcz otwarcie poparł kwotę wolną od podatku jako rozwiązanie pomagające najbiedniejszym).

Czy niezadowolające efekty fiskalne kilku jednorazowych podatków nadzwyczajnych, które wprowadzono, aby zredukować zadłużenia państwowe, mogą coś wnieść do teorii makroekonomii? W świetle argumentacji Piketty'ego dotyczącej długu publicznego można odpowiedzieć na to pytanie pozytywnie.

Francuski badacz wyróżnił pięć potencjalnych rozwiązań zagadnienia długu:

- 1) prywatyzację majątków publicznych (której zdecydowanie nie popierał);
- 2) nadzwyczajny podatek progresywny od majątków prywatnych (jego zdaniem najsprawiedliwszy);

<sup>210</sup> Rawls przytacza znakomite, ekonomiczne źródła na ten temat. Zob. J. Rawls, *Teoria sprawiedliwości*, tłum. M. Panufnik, J. Pasek, A. Romaniuk, Warszawa 1994, s. 417, przypis.

<sup>211</sup> Ibidem, s. 417–418. Podkreślenie kluczowego fragmentu A.K.

- 3) odmowa częściowa lub całkowita spłaty długu (przypadek grecki z lat 2010–2012);
- 4) inflacja (to w istocie podatek degresywny, druga najlepsza opcja według Piketty'ego);
- 5) polityka oszczędności (stosowana kilka lat temu, gdy Piketty pisał swe dzieło, w Unii Europejskiej, jego zdaniem najgorsza możliwość obok prywatyzacji)<sup>212</sup>.

Wybrane historyczne przykłady wydają się stać w jawnej sprzeczności z postulatami Piketty'ego. Ukazały one rozliczne wątpliwości zarówno co do sprawiedliwości rozwiązania podatkowego, jak również jego praktycznej wykonalności (podatek zebrano w fiskalnie istotnym rozmiarze jedynie w Turcji, gdzie osiągnięto to, poważnie naruszając prawa człowieka i obywatela; w demokratycznych krajach podatek był fiskalnie nieskuteczny). W związku z wykonalnością trzeba zwrócić uwagę, że jednorazowe w zamyśle podatki majątkowe i nadzwyczajne kończą się, poprzez umożliwienie obywatelom spłat ratalnych, przekształceniem w stałe podatki majątkowe (Niemcy, Włochy). Wówczas niewiele się w istocie różnią od zwykłych podatków dochodowych, do majątku nawiązując jedynie w nominalny, a nie realny sposób. Spostrzeżenie to współgra ze znaną Friedmanowską sentencją, mówiącą, że nic nie jest tak trwałe, jak tymczasowy program rządowy. Sformułował ją wcześniej Scott, w kontekście omawianych podatków: „specjalna i wyjątkowa okazja jednego rządu staje się zwyczajem następnych rządów”<sup>213</sup>.

Jak uczy Pigou, podatki od wzbogacenia wojennego nie rozwiązują problemu zadłużenia publicznego (*funded debt*), a jedynie problem bieżącego, małego, powstającego corocznie, długu państwowego (*floating debt*)<sup>214</sup>. Klasycznym podatkiem majątkowym (one mogłyby efektywnie zwalczać *funded debt*) brak zaś kluczowej cechy nieoczekiwanego momentu wprowadzenia (zaskoczenie obywateli nowym prawem byłoby zresztą sprzeczne z zasadą rządów prawa i paradygmatem demokratycznym). Pozwala to zamożnym członkom społeczeństwa na skuteczną ucieczkę od tego rodzaju opodatkowania.

212 T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku...*, s. 682–683.

213 W. R. Scott, *Some Aspects...*, s. 250.

214 I z tym bywało jednak różnie – jak pisał Gini: „było pilnie konieczne skonsolidować *floating debt* (...). Ale pierwszy rok realizacji nadzwyczajnego podatku majątkowego nie mógł tego zapewnić, chyba że w małym stopniu”, C. Gini, *A Levy...*, s. 304.



## Rozdział 3

# Podatki majątkowe z elementami nadzwyczajnymi w II Rzeczypospolitej

### 3.1. Wczesne przykłady: od 1918 r. do 1922 r.

Do opłacania tego podatku zostały powołane całe rzesze płatników, w znacznej części analfabetów, które stanęły wobec konieczności wypełniania formularzy zeznań, w których trzeba było operować pojęciami przekraczającymi całkowicie zakres ich rozwoju umysłowego. Większość ogromna, 95 proc. płatników podatku dochodowego, była więc niezdolna do wykonania obowiązków nałożonych przez ustawę. (...) W ten sposób podatek dochodowy stał się przyczyną bardzo wielu niesprawiedliwości i krzywd względem tych, którzy ten podatek opłacać mieli, wytworząc wysoce nierówne i niesprawiedliwe obciążenie<sup>1</sup>.

Pierwsze rządy w II RP nie zamierzały ustanawiać specjalnego podatku od kapitału. Do połowy 1920 r. obowiązywały przepisy podatkowe stanowiące spuściznę po państwach zaborczych<sup>2</sup>. Polityków zaprzętała walka o kształt państwa (powstania, plebiscyty), prace nad nadaniem ogólnych ram formalno-prawnych (zakończona konstytucją marcową), czy wysiłek zbrojny (wojna polsko-bolszewicka). Działania te były bardziej palące niż opracowywanie szczegółów systemu fiskalnego. Podobnie jak w innych państwach europejskich trzonem dochodów miał być docelowo podatek dochodowy (bezpośredni)<sup>3</sup>, przynajmniej

---

1 J. Piekatkiewicz, *Podatek dochodowy i majątkowy w Polsce*, „Ruch Prawniczy i Ekonomiczny” 1924, nr 4, z. 1, s. 6–7.

2 Zdecydowano o tym już 12 listopada 1918 r.; P. Grata, *Budowa polskiego systemu podatkowego u progu niepodległości (1918–1921)*, [w:] *Spółeczny bilans otwarcia polskiej niepodległości w 1918 roku*, red. T. Głowiński, M. Zawadka, Wrocław 2018, s. 66.

3 Tam jednak oparcie budżetu powojennego o podatek dochodowy było możliwe dzięki gwałtownemu wzrostowi jego progresywności w latach 1915–1920, zob. wykres Piketty’ego:

zdaniem wpływowego ministra skarbu tego okresu – Władysława Grabskiego. Sympatyzował on początkowo z ideami neoklasycznymi w ekonomii. Z czasem zrewidował swojej poglądy, skłaniając się ostatecznie do koncepcji podatków pośrednich<sup>4</sup>. Według Janusza Skodlarskiego, Grabski „nie miał przekonania do podatków bezpośrednich”<sup>5</sup> i uważał, że stawki powinny być niskie albo umiarkowane, lecz nie należy obawiać się podnoszenia stawek podatkowych w kryzysowych sytuacjach<sup>6</sup>.

Niskie wpływy do budżetu wynikały głównie ze zniszczeń wojennych. Wojciech Roszkowski podaje: „poziom produkcji przemysłowej z 1919 r. wyniósł w Polsce około 30% stanu z 1913 r.”<sup>7</sup>. Zbigniew Landau i Jerzy Tomaszewski pokazali, że skala strat w rolnictwie była równie ogromna. Pożary wojenne niszczyły od 10 do 40% budynków wiejskich, istotne były ubytki inwentarza żywego, zagajników i lasów (w tym względzie obok zwykłych zniszczeń wojennych rolę grał też rabunkowy wyręb lasu) oraz znacząco zmniejszył się obszar zasiewów i plonów<sup>8</sup>. Za sytuację odpowiedzialna była również rosnąca inflacja. Problemy natury społecznej (*vide* cytaty otwierający rozdział) wraz z niskim poziomem zorganizowania i wyszkolenia administracji skarbowej<sup>9</sup> stanowiły kolejną przyczynę niewystarczających wpływów do budżetu państwa. 45% urzędników skarbowych nie posiadało nawet wykształcenia na poziomie małej matury<sup>10</sup>.

Powstała zatem konieczność zwiększenia wpływów budżetu kolejnymi podatkami bezpośrednimi, a zwłaszcza majątkowymi. Tymczasem już pod koniec 1919 r. poglądy polskich decydentów (m.in. ministra skarbu Leona Bilińskiego) ewoluowały w stronę przekonania o większej wydajności podatków pośrednich, konsumpcyjnych. Trend ten dostrzegł m.in. Paweł Grata<sup>11</sup>, który wskazał również na dużą rolę podatków nadzwyczajnych, interpretując je jako próby znalezienia

T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku*, tłum. A. Bilik, Warszawa 2015, s. 621 – USA, Zjednoczone Królestwo, Niemcy i Francja podnoszą w tym okresie krańcową stawkę podatku dochodowego o kilkadziesiąt procent (z poniżej 10% na 40–75%).

4 Zmianę poglądów na ówczesnych decydentach wymusiło zderzenie z rzeczywistością (niskie wpływy podatkowe). Z czysto ideologicznego punktu widzenia dalej popierali daniny bezpośrednie.

5 J. Skodlarski, *Władysław Grabski jako ekonomista (1874–1938)*, Łódź 2015, s. 47.

6 Ibidem.

7 W. Roszkowski, *Historia Polski 1914–1991*, Warszawa 1992, s. 33. Podanie tych i dalszych informacji za podręcznikiem licealnym motywuję faktem, że pozycja ta znalazła uznanie prof. Janusza Kalińskiego w ważnym artykule: J. Kaliński, *Kryzys gospodarczy w latach 1919–1982 zwiastunem upadku PRL*, „Optimum. Economic Studies” 2021, t. 103, nr 1, s. 3–23, książka Roszkowskiego została zacytowana na s. 7, 8 i 15.

8 Z. Landau, J. Tomaszewski, *Gospodarka Polski międzywojennej*, t. 1, *W dobie inflacji 1918–1923*, Warszawa 1967, s. 150–153.

9 J. Piekatkiewicz, *Podatek dochodowy...*, s. 6–7; Z. Landau, J. Tomaszewski, *Gospodarka Polski międzywojennej*, t. 1..., s. 251.

10 M. Górski, *Niepodległość kosztuje. Początki podatku dochodowego w II Rzeczypospolitej*, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2018, t. 17, z. 1, s. 101.

11 P. Grata, *Budowa polskiego systemu podatkowego...*, s. 67.

dotatkowych źródeł dochodów budżetowych: „na początku 1919 r. ukazały się (...) dekrety Naczelnika Państwa o poborze jednorazowej daniny od nieruchomości i majątków w kapitale (z 19 stycznia 1919 r.)<sup>12</sup>, podatku majątkowym oraz podatku od zysków wojennych (oba z 5 lutego tego roku)”<sup>13</sup>. Sporą częstotliwość tego rodzaju opodatkowania w pierwszych latach II RP przeanalizował Roman Rybarski w monumentalnej *Nauce skarbowości*: „ze względu na stan finansów państwa, a dalej z uwagi na polską psychikę zbiorową, skłonną do nadzwyczajnych, jednorazowych wysiłków, idea daniny majątkowej była w Polsce popularna”<sup>14</sup>.

W Wielkiej Brytanii projektowana wersja podatku majątkowego, odwoływała się do problemu zadłużenia publicznego powstałego przez koszty prowadzenia wojny<sup>15</sup>. W Polsce finansowe straty wojenne były tylko jednym z wielu problemów, motywujących sięganie po podatki nadzwyczajne. O ile w Wielkiej Brytanii podstawę systemu stanowił podatek dochodowy (*income tax*), o tyle w Polsce model ten poniósł klęskę (zob. tabele: 19, 20). Zwykły podatek majątkowy z 5 lutego 1919 r. miał zatem nie tyle likwidować zadłużenie (odrodzone państwo nie mogło przecież posiadać zadłużenia publicznego, choć dziedziczyło po zaborcach część zobowiązań i należności<sup>16</sup>), co stanowić drugi, obok podatku dochodowego, filar bieżących dochodów państwa. Wpływy do budżetu wciąż jednak były niewystarczające, mimo że podatek dochodowy i majątkowy silnie wspierały przejęte po zaborcach podatki pośrednie<sup>17</sup>.

Na regulacje nadzwyczajnych podatków majątkowych należy spojrzeć w szerszym kontekście powojennej sytuacji w Polsce – władza musiała zmierzyć się z gigantycznym zadaniem ujednoczenia systemu podatkowego w państwie, w którym wcześniej obowiązywały trzy systemy podatkowe państw zaborczych<sup>18</sup>. Zawierania personalne z pewnością nie ułatwiały realizacji zadania – dość powiedzieć, że funkcję ministra skarbu w pierwszych miesiącach i latach niepodległości sprawowały aż cztery osoby (Władysław Byrka, kierownik resortu w okresie 17 listopada

12 Dekret w przedmiocie poboru jednorazowej państwowej daniny od nieruchomości i majątku w kapitale, Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 11, poz. 128. W przypadku jednorazowej daniny chodzi jednak o 29.01.1919 r.

13 P. Grata, *Budowa polskiego systemu podatkowego...*, s. 69; zob. też: E. Taylor, *Polityka skarbo-wa i system podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Poznań 1929, s. 262.

14 R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 2015, s. 308.

15 A. C. Pigou, *A Capital Levy and a Levy on War Wealth*, London 1920, s. 50.

16 Aktywa stanowiła chociażby gotówka pozostawiona przez zaborców w kasach publicznych instytucji oraz urzędów. Zob. Z. Landau, J. Tomaszewski, *Gospodarka Polski międzywojennej*, t. 1. ..., s. 254.

17 Można tu wymienić: podatek od zapatek, drożdży, wina musującego i gilz. Kompletny spis podatków pośrednich zob. P. Grata, *Budowa polskiego systemu podatkowego...*, s. 75.

18 To zresztą duże uproszczenie. Grata dostrzega odmienności w systemach podatkowych na terenie Królestwa Polskiego, Wielkopolski, Pomorza, Górnego Śląska, Śląska Cieszyńskiego, a nawet ślady węgierskiego systemu fiskalnego na Spiszu i Orawie. Być może zatem bliższe prawdzie byłoby mówienie aż o około dziesięciu (sic!), a nie tylko trzech systemach, ibidem, s. 64–66.

1918 – 16 stycznia 1919; Józef English, 16 stycznia 1919 – 4 kwietnia 1919; Stanisław Karpiński, 4 kwietnia 1919 – 31 lipca 1919; Leon Biliński, 31 lipca 1919 – 9 grudnia 1919)<sup>19</sup>. Bez wątpienia, doświadczenia życiowe i preferencje ideologiczne wymienionych ministrów były jednym z istotnych czynników wyznaczających kierunki polityki fiskalnej u progu niepodległości<sup>20</sup>.

Analizie w tym rozdziale zostaną poddane cztery regulacje nadzwyczajne: podatek od zysków wojennych, danina od nieruchomości i majątków w kapitale, podatek od wzbogacenia się, które ujawniło się przez nabycie nieruchomości i przez spłatę długów hipotecznych oraz nadzwyczajna danina państwowa.

### 3.1.1. Podatek od zysków wojennych oraz danina od nieruchomości i majątków

W pierwszej kolejności należy się przyrzeć, mającemu najbardziej bezpośrednio powiązanie z powojenną sytuacją, podatkowi od zysków wojennych z 5 lutego 1919 r. Został on już szczegółowo zbadany przez Dobrosławę Antonów, która przyczyn jego wprowadzenia upatrywała głównie w konieczności finansowania kosztów wojny polsko-bolszewickiej<sup>21</sup>. Wskazała również na motyw „społeczno-porządkowy”<sup>22</sup>. W myśl art. 1 podatek od zysków wojennych dotyczył wyłącznie terenu byłego zaboru rosyjskiego<sup>23</sup>. Danina spełniała, mimo tego ograniczenia, kryterium powszechności. Regulacje prawne z lat 1918–1919 obejmowały jedynie obszar byłego Królestwa Polskiego, ponieważ tylko te tereny były wtedy pod kontrolą państwa polskiego. Stopniowo rozciągano ustawodawstwo na Wielkopolskę, Śląsk, Kresy. Podstawę ustalenia wymiaru podatku stanowiła nadwyżka zysku wojennego przedsiębiorstwa ponad zwykły zysk przedwojenny<sup>24</sup>. Podatkiem objęto również osoby fizyczne.

Z fiskalnego punktu widzenia skutki były znacznie mniejsze, niż przewidywano, co jasno stwierdza Herman Wiesenberg: „dochód Państwa z wymiarów podatku

19 Ibidem, s. 66. Z kolei w latach 1921–1923 resort obejmowało kolejno... dziewięciu ministrów, zob. Z. Landau, J. Tomaszewski, *Gospodarka Polski międzywojennej*, t. 1..., s. 267.

20 Analizę ich konkretnych poglądów i wypowiedzi na ten temat odnajdziemy w: P. Grata, *Kierunki polityki podatkowej państwa polskiego w roku 1919*, „Polityka i Społeczeństwo” 2010, nr 7, s. 49–56; P. Grata, *Polityka podatkowa ministra skarbu Władysława Grabskiego w okresie od grudnia 1919 do listopada 1920 roku*, „Limes. Studia i materiały z dziejów Europy Środkowo-Wschodniej” 2009, nr 2, s. 156–175.

21 D. Antonów, *Podatek od zysków wojennych w polskim systemie danin jako źródło finansowania kosztów wojny polsko-bolszewickiej*, „Studia nad Autorytaryzmem i Totalitaryzmem” 2021, t. 43, nr 3, s. 395–406. Trudno jednak stwierdzić, na jakiej podstawie Autorka ryzykuje tezę, że środki z tego podatku były przeznaczane akurat na cele wojny polsko-bolszewickiej.

22 Ibidem, s. 404.

23 Dekret w przedmiocie wprowadzenia podatku od zysków wojennych, Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 12, poz. 136, art. 1.

24 Ibidem, art. 3

od zysków wojennych zawiódł oczekiwania, jakie przywiązano do tego źródła<sup>25</sup>. Powodem niskiej wydajności fiskalnej mogła być trudna do uchwycenia baza opodatkowania<sup>26</sup> (porównywanie dochodu przedwojennego ze zdewaluowanym dochodem wojennym wychodziło na korzyść dochodu przedwojennego, nie dając podstawy do poboru podatku<sup>27</sup>) oraz wysoki poziom skomplikowania przepisów – które obejmowały 68 artykułów ustawy oraz 93 paragrafy rozporządzenia wykonawczego<sup>28</sup> w czasach, kiedy wypełnienie deklaracji zwykłego podatku dochodowego przekraczało możliwości intelektualne większości podatników, a administracja skarbowa była słabo wykształcona<sup>29</sup>. Rzeczywistą skalę „zawiedzionych oczekiwań” obrazuje tabela 19<sup>30</sup>. Ważne są również przyczyny klęski omawianej regulacji. Dwie przyczyny wskazał Wiesenberg: „w pierwszym rządzie przeszkodę stanowiła zbyt duża **niemoralność podatkowa** tej kategorii płatników, którzy w sposób wyrafinowany potrafili ukryć swoje zyski. Następnie odgrywała tu wielką rolę niemożność słusznego ustalenia podstaw wymiaru tego podatku<sup>31</sup>”.

Ekonomicznym powodem wskazanych trudności była niestabilność kursu walutowego, z kolei powodem administracyjnym – opóźnienie akcji wymiarowej, ułatwiającej ukrycie majątku. Kolejny cytat z Wiesenbergera dotyczył bezpośrednio poczucia sprawiedliwości podatkowej:

głosy społeczeństwa mimo wszystko wskazują na to, że do tej naprawy w pierwszym rządzie przyczynić się powinni ci, którzy, korzystając ze sprzyjających im koniunktur, powiększyli swój majątek, albo pozyskali w tym czasie, gdy ogół obywateli ponosił ciężkie moralne i materialne ofiary i straty<sup>32</sup>.

25 H. Wiesenberg, *Ustawa o podatku od wzbogacenia się, które ujawniło się przez nabycie nieruchomości i przez spłatę długów hipotecznych wraz z rozporządzeniem wykonawczym Ministra Skarbu*, Warszawa 1922, s. 6.

26 Ibidem. Nawet rozporządzenie z 24 lipca 1920 r. mnożące dochód przedwojenny x 5 nie rozwiązało problemu. Prezentację zmiennych opinii prawników (oraz ewolucję linii orzeczniczej w sądach powszechnych) na problemy indeksacji w tym okresie odnajdziemy w tekście: R. Jastrzębski, *Między nominalizmem a waloryzacją – judykatura in statu nascendi II Rzeczypospolitej*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2011, t. 63, z. 1.

27 Popętniono błąd konstrukcyjny i tę dewaluację uwzględniano, co powodowało, że nominalnie bardzo duży dochód wojenny miał posiadać niewielką wartość na tle dochodu przedwojennego.

28 Rozporządzenie Ministra Skarbu w wykonaniu dekretu z dnia 5 lutego 1919 r. w przedmiocie wprowadzenia podatku od zysków wojennych, Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 46, poz. 320.

29 J. Piekałkiewicz, *Podatek dochodowy...*, s. 6–7.

30 Podatek wywierał skutki fiskalne na pojedynczych podatnikach. Generował on złożone kazuśy prawne – w specjalistycznym czasopiśmie redagowanym przez Rudolfa Langroda opisano jeden przypadek apelacji od tegoż podatku, zob. R. Langrod, *Z orzecznictwa Sądu Najwyższego w Warszawie jako Sądu dla spraw prawa publicznego*, „Sprawy Podatkowe” 1921, r. 1, z. 1, s. 26–28, <http://dlibra.umcs.lublin.pl/dlibra/plain-content?id=19694> [dostęp: 2.03.2025].

31 H. Wiesenberg, *Ustawa o podatku od wzbogacenia się...*, s. 6; podkreślenie A.K.

32 Ibidem.



Szczegółową analizę tego podatku pomijam z uwagi na fakt, że klasyfikowano go jako nadzwyczajny podatek dochodowy, a nie majątkowy. Szerszą analizą w tej pracy objęte są jedynie nadzwyczajne podatki majątkowe. Daninę tę trzeba było jednak wspomnieć z powodu jej jednoznacznie nadzwyczajnego charakteru i ścisłego powiązania z wojną. Przypomnijmy także, że Zbigniew Ofiarski zaklasyfikował podatek od zysków wojennych jako podatek nadzwyczajny<sup>33</sup>. U Ofiarskiego jednak nadzwyczajność wystąpiła w roli osobnego kryterium podziału wszystkich podatków, nie zaś, jak w niniejszej pracy, przy podziale samych tylko podatków majątkowych, analizowanych pod kątem cechy nadzwyczajności. Również zważywszy na samą nazwę, regulacja zysków wojennych wydawała się pozornie bardzo bliska, centralnemu dla całości pracy, zagadnieniu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego.

Istotne są subtelności terminologiczne – zysk to, według ustawy, inaczej dochód<sup>34</sup>. Przykładem może być artykuł 11: „uważa się za zysk kwotę ustaloną lub ustalic się mającą na podstawie przedłożonych przez te towarzystwa rocznych sprawozdań i bilansów dla wymiaru podatku od handlu i przemysłu”. Jeszcze wyraźniej widać to w artykule 13, dotyczącym potrąceń: „oprócz tego od dochodu, podległego podatkowi, można potrącić także wszelkie ciężące na źródłach dochodu zobowiązania, oparte na szczególnych tytułach prawnych i zmniejszające trwale dochód (...)”. W ustalaniu bazy opodatkowania zastosowano metodę porównywania poziomu dochodów w dwóch przedziałach czasowych. Za podstawę wzięto ostatnie trzy operacyjne<sup>35</sup> lata przedwojenne i okres od 1 sierpnia 1914 r. do 31 grudnia 1918 r.<sup>36</sup>

Należy też uwzględnić dwie teorie rozumienia dochodu, gdyż regulacja koresponduje z mniej rozpowszechnioną teorią czystego przyrostu majątkowego. Taki pogląd wspiera literalna wykładnia zapisu „zysk względnie dochód” oraz fakt, że zysk wojenny (w przeciwieństwie do zysku ze stabilnej działalności gospodarczej) nie pasuje do definicji dochodu w rozumieniu teorii źródeł – nie ma charakteru periodycznego i nie może stanowić stałego źródła utrzymania. Ustawodawcy w 1919 r. mogli nie zastanawiać się nad cechami i specyfiką podatków majątkowych czy dochodowych. Potrzebowali pilnie środków do odbudowy kraju,

33 Z. Ofiarski, 5. *Klasyfikacja podatków*, [w:] tenże, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013.

34 Dekret zawiera w paru miejscach sformułowanie „zysk względnie dochód”, co powinno zamykać sprawę dochodowej, a nie majątkowej natury pojęcia „zysku”. Zob. Dekret w przedmiocie wprowadzenia..., art. 2.

35 Rozporządzenie Ministra Skarbu w wykonaniu dekretu z dnia 5 lutego 1919 r. w przedmiocie wprowadzenia podatku od zysków wojennych, Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 46, poz. 320, § 3: „Za operacyjne lata wojenne uważa się te, które wchodzą w całości lub częściowo w czasokres od 1 sierpnia 1914 do końca roku 1918. Jeżeli zatem operacyjny rok rozpoczyna się np. a) 1 stycznia, b) 1 czerwca, c) 1 października, to za operacyjne lata wojenne uważa się w wypadku ad a) lata kalendarzowe 1914 do włącznie 1918, w wypadku ad b) kończące się z dniem 31 maja lata operacyjne 1914/1915 do włącznie 1918/1919, w wypadku zaś ad c) kończące się z dniem 30 września lata operacyjne 1913/1914 do włącznie 1918/1919”.

36 Dekret w przedmiocie wprowadzenia..., art. 3.

w efekcie czego chwyтали się wszystkich możliwości pozyskania pieniędzy. Wchodzi też w grę ewentualność, że potraktowano to obciążenie jako osobną kategorię podatku nadzwyczajnego, a jego ewentualny majątkowy bądź dochodowy charakter nie miał większego znaczenia.

Charakter jednorazowej daniny majątkowej miała natomiast (zgodnie z nazwą), wprowadzona równolegle do podatku od zysków wojennych, jednorazowa państwowa danina od nieruchomości i majątku w kapitale z 29 stycznia 1919 r.<sup>37</sup> Danina obciążała nieruchomości, grunty i majątki w kapitale (art. 1). Oszacowanie tych trudnych do uchwycenia wartości majątkowych miały ułatwić posiadane przez administrację akta wymiaru podatku od nieruchomości i zwykłego podatku majątkowego (art. 2). Jeśli te dane były niewystarczające, umożliwiono przesłuchanie podatnika co do posiadanej przez niego gotówki, wierzytelności i papierów wartościowych (art. 6). Zastosowano instytucję kwoty wolnej od podatku (art. 3). Wyznaczono relatywnie niskie, progresywne stawki, od 0,5% do 2% dla nieruchomości miejskich wartych od 20 tys. do 750 tys. mkp (przedział ten podzielono na pięć progów podatkowych). Wartość przedmiotów ustalano na dzień 1 stycznia 1919 r. (art. 4). Wysokość podatku dla gruntów zależała od klasy gruntu (art. 5). Za złożenie fałszywego oświadczenia majątkowego groziła grzywna (art. 19). Wynik fiskalny daniny obrazuje tabela 19<sup>38</sup>. Warta przytoczenia jest opinia Rybarskiego, zgodnie z którą zarówno podatek od zysków wojennych, jak i danina od nieruchomości i majątków w kapitale miały znikome znaczenie fiskalne<sup>39</sup>.

### **3.1.2. Nadzwyczajna danina państwowa**

Pisząc o genezie kolejnej nadzwyczajnej instytucji fiskalnej okresu II RP, Edward Taylor twierdził, że nadzwyczajną daninę państwową z 16 grudnia 1921 r.<sup>40</sup> wprowadzono w miejsce, ostatecznie odrzuconej, idei pożyczki przymusowej<sup>41</sup>, jakiej mieliby udzielić obywatele państwu. Pożyczkę „zastąpiono (...)

37 Dekret w przedmiocie poboru jednorazowej państwowej daniny od nieruchomości i majątku w kapitale, Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 11, poz. 128.

38 Zbigniew Landau i Jerzy Tomaszewski przywołują zmienną anegdotę prezentującą sposób działania jednorazowej daniny majątkowej. Kiedy minister Karpiński zapytał delegata władz skarbowych Kalisza o wpływy z daniny, ten miał odrzec: „nic o tym podatku nie wiemy, Panie Ministrze”. Cytowani autorzy uznali, że klęska dwóch pierwszych podatków nadzwyczajnych wynikała z opóźnień w wydawaniu rozporządzeń wykonawczych do ustaw (trzy/cztery miesiące zwłoki pozwoliły na skuteczną ucieczkę przed opodatkowaniem). Zob. na ten temat: Z. Landau, J. Tomaszewski, *Gospodarka Polski międzywojennej*, t. 1..., s. 256, 258.

39 R. Rybarski, *Nauka skarbowości...*, s. 308–309.

40 Ustawa z dnia 16 grudnia 1921 r. o poborze nadzwyczajnej daniny państwowej, Dz.U. RP 1922, nr 1, poz. 1.

41 Po ten instrument sięgnięto jednak ponad rok wcześniej, zob. Ustawa z dnia 28 października 1920 r. w przedmiocie przeprowadzenia wewnętrznej przymusowej pożyczki państwowej, Dz.U. RP 1920, nr 105, poz. 692.

jednorazową daniną majątkową, stanowiącą wielokrotność podatków przychodowych<sup>42</sup>. Taylor tłumaczył, że tego rodzaju podatek, nawet gdy płacony był w większości z dochodu, miał charakter majątkowy, ponieważ trzeba patrzeć na system fiskalny jako na pewną całość: „(...) w kombinacji jednak z innymi podatkami stałymi niejednokrotnie z formalno-majątkowych stawały się one rzeczywistymi majątkowymi”<sup>43</sup>. Natomiast Edward Strasburger wygłosił odmienną opinię:

(...) nadzwyczajna danina z grudnia 1921 r., pomimo pozorów, nie jest jednak podatkiem majątkowym. Z punktu widzenia formalnego nie jest nim, gdyż za podstawę obliczenia wzięto na ogół istniejące podatki przychodowe (...), pod względem materialnym nie jest danina pod majątkowym, gdyż jako zbyt lekka nie narusza na ogół majątku, lecz jest uiszczana z dochodu. W konstrukcji daniny nie wytrzymuje krytyki z punktu widzenia naukowego regresja dla drobnej własności rolnej. Przy podatkach przychodowych o charakterze rzeczowym nie chodzi bowiem o absolutną wysokość przychodu, lecz o rentowność gospodarstwa, drobna zaś własność jest raczej rentowniejsza niż wielka. Zdecydowały też tutaj **nie motywy rzeczowe, lecz polityczne** i skład naszego Sejmu<sup>44</sup>.

Komentując te wypowiedzi należy przypomnieć podział na podatki majątkowe realne (uszczuplające majątek) i nominalne (nawiązujące do majątku, ale płacone z dochodu). Danina miała zatem charakter obciążenia dochodowego, mogła jednak czasem prowadzić do uszczupleń majątku podatnika. Jej istotę określono w ustawie jako „wielokrotność podatków przychodowych”<sup>45</sup>.

Politycznych i ekonomicznych motywów, stojących za wprowadzeniem daniny, poszukiwał Michał Michalski. Analizując poglądy ministra Jerzego Michalskiego, zwrócił uwagę na jego trafne spostrzeżenie, że długi zagraniczne rosną wraz ze spadkiem wartości krajowego pieniądza, w związku z czym zwiększanie opodatkowania obok drastycznego ograniczania uprawnień i liczebności administracji skarbowej oraz wydłużania dnia pracy robotnikom były w istocie działaniami w sytuacji przymusu ekonomicznego ze strony państwa polskiego<sup>46</sup>. Michał Michalski, na podstawie badań archiwalnych, pokazał różne opinie na temat daniny, formułowane na etapie drogi ustawodawczej. W kontekście sprawiedliwości podatkowej najbardziej godne przytoczenia są słowa wypowiedziane przez endeckiego

42 E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, s. 262.

43 Ibidem, s. 261.

44 Cyt. za: *VII Zjazd Prawników i Ekonomistów. (Sprawozdanie Sekretariatu Zjazdu)*, „Ruch Prawniczy i Ekonomiczny” 1922, nr 3, s. 663; podkreślenie A.K.

45 Zob. E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, s. 262. Podobnie jak Taylor, kwestię ujmuje Grata, stwierdzając, że danina była podatkiem majątkowym, mającym zagwarantować równowagę budżetową, zob. P. Grata, *Budowa polskiego systemu...*, s. 70.

46 M. Michalski, *Nadzwyczajna danina państwowa – jeden z elementów naprawy finansów publicznych II Rzeczypospolitej ministra skarbu Jerzego Michalskiego (1921/1922 r.)*, [w:] *Z dziejów historii podatków. Wybrane problemy*, red. K. Banaś, R. Stasiak, Łódź 2017, s. 76.

posła, Stanisława Głębińskiego<sup>47</sup>, który poparł daninę, ale miał też fundamentalne zastrzeżenia: „(...) nie w tym znaczeniu, ażebyśmy uważali tę daninę za podatek idealny, albo nawet sprawiedliwy, ale dlatego, ponieważ pragniemy dopomóc Ministrowi Skarbu i Rządowi do realizacji jego programu sanacji naszych finansów, i waluty, i stosunków gospodarczych”<sup>48</sup>.

Wprowadzenie nadzwyczajnej daniny państwowej miały doprowadzić do przywrócenia równowagi budżetowej i stworzeniem „podstawy dla banku biuletowego”<sup>49</sup>. Do kręgu podmiotowego zobowiązanego do uiszczania daniny zaliczono płatników podatków bezpośrednich (osoby fizyczne i prawne). Chodziło konkretnie o osoby płacące podatek podymny, gruntowy, od nieruchomości, przemysłowy, domowo-czynszowy, od handlu domokrajnego, zarobkowy i procederowy<sup>50</sup> (podatników pogrupowano następnie na były dzielnice: pruską, rosyjską i austriacką)<sup>51</sup>. Art. 3 stanowił katalog zwolnień podatkowych, wskazujący na różnorakie instytucje publiczne (związki samorządowe, instytucje humanitarne, religijne, zakłady ubezpieczeń społecznych i oświatowe, komunalne kasy oszczędności itp.). Bazę dla podatku tworzyła należność podatkowa za 1920 r., zwielokrotniona mnożnikami. Ustawa uwzględniała ponad czterdzieści mnożników dla różnych przypadków<sup>52</sup>. Na przykład, dla płacących podatek gruntowy przekraczający 3 tys. mkp rocznie, przewidziano mnożnik aż 450. Z kolei płatnicy podatku przemysłowego z podgrupy przedsiębiorstw handlowych V kategorii lub handlu jarmarcznego dostali mnożnik w wysokości zaledwie pięciokrotności rocznej należności<sup>53</sup>. W świetle skomplikowania przepisów mogłyby dziwić przyzwoite wyniki fiskalne (zob. tabela 19)<sup>54</sup>, jednak tak naprawdę odniesienie do już policzonych w przeszłości podatków czyniło tę daninę łatwiejszą do zebrania dla organów. Ostatecznie zatem niezły wynik fiskalny należy przypisać właśnie samej specyficznej konstrukcji podatku.

47 Głębiński był działaczem galicyjskim oraz ministrem transportu kolejowego. Na polu naukowym łączył historię z ekonomią. Na jego temat zob. Z. Szymański, *Hierarchia czynników produkcji a model rolnictwa polskiego w „Ekonomice narodowej” Stanisława Głębińskiego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 2010, t. 44, nr 1, s. 201–213; Z. Szymański, *Ekonomia narodowa a etyka w ujęciu Stanisława Głębińskiego*, „Annales. Ethics in Economic Life” 2014, t. 17, nr 1, s. 23–34.

48 SSSU (Sprawozdanie Stenograficzne Sejmu Ustawodawczego) z dn. 9 XII 1921 r., t. CCLXIX/42–48, cyt. za: M. Michalski, *Nadzwyczajna danina państwowa...*, s. 78.

49 Ustawa z dnia 16 grudnia 1921 r..., art. 1.

50 Wymienione, nieznanne nam dziś, podatki były po prostu różnymi formami opodatkowania działalności gospodarczej. Tak jak dzisiejszy VAT wówczas składał się z dziesiątków pojedynczych podatków pośrednich, tak podatki bezpośrednie były równie kazuistycznie podzielone na pomniejsze daniny wymierzone w konkretne typy działalności gospodarczej (rolnictwo, przemysł, handel), bądź źródło dochodu (grunt, nieruchomości).

51 Ibidem, art. 2.

52 Ibidem, art. 4.

53 Ibidem.

54 Dodatkowo system ulg i zmniejszeń mnożnika za straty wojenne również zmieniał ostateczną wysokość zobowiązań podatkowych, dywersyfikując ją na poziomie powiatowym.

Rybarski zinterpretował nadzwyczajną daninę państwową jako *super-tax*, obciążający dochód (rozumowanie pokrewne rekomendacjom Corrado Giniego i Luigiiego Einaudiego). Argumentował następująco: „stawki, z powodu dewaluacji pieniądza, były faktycznie bardzo niskie, można więc widzieć w niej pewną rekompensatę za niedobór w wymiarze i poborze zwyczajnych podatków”<sup>55</sup>.

Strasburger również oceniał efektywność daniny. Jego zdaniem zamiast 100 mld mkp, zysk z niej dla budżetu miał ostatecznie wynieść 80 mld mkp. Wskazywał, że podatek miał być narzędziem antyinflacyjnym, lecz zawiódł w tej funkcji. Realizacja celu zwalczania inflacji by się powiodła, gdyby danina była „naprawdę majątkowa”<sup>56</sup>. Mimo wszystko, wpływy z daniny stanowiły 24% całości wpływów do budżetu (GUS wykazał 75 mld mkp<sup>57</sup>), zatem ocena Strasburgera wydaje się nadmiernie krytyczna. Brak indeksacji zobowiązania podatkowego powodował, że rezultat stabilizacji waluty utrzymywał się tylko przez chwilę<sup>58</sup>. Dane w postaci dużych wpływów w wartościach bezwzględnych oraz względnych odniesionych do całości wpływu budżetowego nie odwzorowują sytuacji, że cały wpływ budżetowy w warunkach silnej inflacji miał w istocie znikomą wartość.

Normatywna niesprawiedliwość daniny polegała natomiast na nierównomiernym obciążeniu podatkiem różnych grup społecznych, ponieważ główną bazę opodatkowania stanowiła wysokość podatku gruntowego powiązana z podwyższonymi mnożnikami. Spowodowało to około trzykrotnie silniejsze uderzenie fiskalne w sektor rolniczy niż w przemysłowy<sup>59</sup>.

### 3.1.3. Podatek od wzbogacenia się w formie nieruchomości i spłaty długów

Fiasko dochodowego podatku nadzwyczajnego od zysków wojennych i nieznaczne skutki jednorazowej daniny od nieruchomości i majątków, nie przeszkodziły wniesieniu 10 listopada 1921 r. do Sejmu Ustawodawczego rządowego projektu ustawy o podatku od wzbogacenia się, które ujawniło się przez nabycie nieruchomości i przez spłatę długów hipotecznych. Sądzone, że zawężenie bazy opodatkowania do sytuacji nabywania nieruchomości oraz spłaty przedwojennego długu hipotecznego ułatwi wymiar podatku, przynajmniej na tle skali trudności z 1919 r. Akt uchwalono 31 marca 1922 r.<sup>60</sup>

55 R. Rybarski, *Nauka skarbowości...*, s. 309.

56 Zob. *VII Zjazd Prawników i Ekonomistów Polskich...*, s. 663.

57 Nawiasem mówiąc, tak znaczący wpływ, na poziomie 75% celu fiskalnego, sugerowałby, że jednak danina naruszała, przynajmniej w pojedynczych przypadkach, substancję majątków podatników.

58 Z. Landau, J. Tomaszewski, *Gospodarka Polski międzywojennej*, t. 1..., s. 269.

59 M. Michalski, *Nadzwyczajna danina państwowa...*, s. 79.

60 Ustawa z dnia 31 marca 1922 r. o podatku od wzbogacenia się, które ujawniło się przez nabycie nieruchomości i przez spłatę długów hipotecznych, Dz.U. RP 1922, nr 30, poz. 238, więcej

Przyczyn ustanawiania nadzwyczajnych przepisów należy upatrywać w rosnącym zewnętrznym zadłużeniu publicznym i materialnych konsekwencjach okresu walk o granice odrodzonej Polski (1918–1922). Te dwa zjawiska niekorzystnie oddziaływały na wydatkową stronę budżetu. Oprócz tego motywem wprowadzenia regulacji była świadomość, że to właśnie nabycie budynku zabezpieczało majątek od utraty wartości w sytuacji stale przyspieszającej inflacji<sup>61</sup>. Zachodziła konieczność wprowadzenia podatku zdolnego sięgnąć do majątku, który zdołano uchronić przed podatkiem inflacyjnym. Wzrost cen w 1922 r. przybrał już niebagatelne rozmiary (ale jeszcze nie hiperinflacyjne, jak w 1923 r.). Jego ilustrację stanowi tabela 18.

**Tabela 18.** Wskaźnik cen hurtowych w Polsce prezentujący roczną stopę inflacji za okres I 1922 – XII 1922

Rok i miesiąc	Wskaźnik cen liczony względem stycznia 1922 r. (I 1922 = 100)
II 1922	108,2
III 1922	120,2
IV 1922	128,2
V 1922	136,5
VI 1922	150,4
VII 1922	173,1
VIII 1922	229,3
IX 1922	254,8
X 1922	338,6
XI 1922	469,4
XII 1922	589,3

**Źródło:** *Rocznik statystyki Rzeczypospolitej Polskiej 1920/22, Annuaire statistique de la République Polonaise 1920/22*, GUS, Warszawa 1923, s. 212.

Tabela 18 pokazuje inflację przekraczającą 500% na przestrzeni dwunastu miesięcy (ponad pięciokrotny wzrost cen od stycznia do grudnia). Wśród rządzących panowało przekonanie, że biedny człowiek, uczciwie pracujący, nie mógł w tym czasie nawet pomarzyć o tak dużej inwestycji, jak zakup nieruchomości<sup>62</sup>. Ten

konkretów dotyczących tej regulacji znaleźć można w rozporządzeniu wykonawczym (Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 19 maja 1922 r. w przedmiocie przepisów wykonawczych do ustawy o podatku od wzbogacenia się, które ujawniło się przez nabycie nieruchomości i przez spłatę długów hipotecznych, Dz.U. RP 1922, nr 42, poz. 357).

61 Zauważmy, że ten sposób myślenia trwa w Polsce do dzisiaj, mimo że w międzyczasie powstały setki nowych, bardziej wyrafinowanych niż zwykły zakup nieruchomości, instrumentów finansowych.

62 H. Wiesenberga, *Ustawa o podatku od wzbogacenia się...*, s. 7.

pogląd formalizowały art. 2 i 16 przedmiotowej regulacji<sup>63</sup>. Dostrzeżono również niesprawiedliwy charakter „wzbogacenia się” dłużników, którzy, korzystając z chaosu inflacyjnego, spłacili długi hipoteczne po wartościach nominalnych, zaspokajając wierzycieli w minimalnym stopniu.

W ustawie postanowiono egzekwować od dłużników 40% kwoty zobowiązania dla spłaty w 1918 r., 80% sumy zobowiązania dla spłaty, która nastąpiła w 1919 r., 140% sumy spłaconej wierzytelności dla 1920 r. i aż 200–250% dla zobowiązań regulowanych w latach 1921–1922. Dla spłat długów hipotecznych przekraczających kwotę 75 tys. mkp podnoszono *ex lege* obciążenie o 25% (dla długów przynoszących 150 tys. mkp o 50%, dla ponad 225 tys. mkp o 75%, dla ponad 300 tys. mkp o 100%). Stawki dla przypadków nabycia nieruchomości wyniosły z kolei 50% ceny kupna dla nabycia w 1918 r., 40% ceny kupna dla 1919 r., 30% ceny kupna dla 1920 r., 20% ceny kupna dla zakupów w pierwszym półroczu 1921 i 10% ceny kupna w drugim półroczu 1921 r. oraz 1922 r.<sup>64</sup> Symboliczny wynik fiskalny tej daniny pokazuje tabela 19.

### 3.1.4. Rekapitulacja nadzwyczajnych rozwiązań podatkowych z okresu 1918–1922

Pierwsze lata niepodległości przyniosły od trzech do pięciu prób (rozbieżność wynika z mnogości problemów definicyjnych i klasyfikacyjnych) wprowadzenia opodatkowania nadzwyczajnego (zazwyczaj majątkowego): podatek majątkowy z 1919 r., podatek od zysków wojennych, danina od nieruchomości i majątków w kapitale, podatek od wzbogacenia się, które ujawniło się przez nabycie nieruchomości i przez spłatę długów hipotecznych oraz nadzwyczajna danina państwowa.

**Tabela 19.** Dochody skarbowe z danin nadzwyczajnych na tle pozostałych podatków w latach 1919–1924

Nazwa podatku nadzwyczajnego	1919	1920	1921	1922	1923	1924
	w mln mkp			w mln zł		
1	2	3	4	5	6	7
Jednorazowa danina 04.02.1919 r.	86	99	143	–	–	–
Od zysków wojennych 06.02.1919 r.	15	205	1 785	–	–	–

<sup>63</sup> Ustawa z dnia 31 marca 1922 r. o podatku od wzbogacenia..., art. 2 (szereg zwolnień dla potencjalnie „uczciwych” przypadków nabycia), art. 16 (możliwość dyskrecjonalnego zwolnienia z podatku decyzją władzy).

<sup>64</sup> Ibidem, art. 3.

1	2	3	4	5	6	7
Nadzwyczajna danina państwowa 16.12.1921 r.	-	-	-	75	-	-
Podatek od wzbogacenia się 31.03.1922 r.	-	-	-	1	-	-
Zwykły majątkowy z 05.02.1919 r. / Nadzw. majątkowy „Grabskiego” od 11.08.1923 r.	9	40	153	10	2	199
<b>Nazwa podatku zwyczajnego</b>	<b>1919</b>	<b>1920</b>	<b>1921</b>	<b>1922</b>	<b>1923</b>	<b>1924</b>
Dochodowy	14	37	2 894	8	16	40
Gruntowy	28	43	2 721	3	7	48
Od budynków	23	44	666	1	1	8
Od kapitałów i rent	19	30	158	1	1	2
Od przemysłu i handlu	45	263	2 021	11	24	177
Obrotowe i opłaty	145	745	6 365	28	30	79
Pośrednie+monopole	317	2 533	32 700	142	117	387
Cła	95	653	9 576	25	48	237
<b>Dochody budżetowe ogółem</b>	<b>803</b>	<b>4 722</b>	<b>59 721</b>	<b>308</b>	<b>249</b>	<b>1 195</b>
<b>Nazwa podatku nadzwyczajnego</b>	<b>1919</b>	<b>1920</b>	<b>1921</b>	<b>1922</b>	<b>1923</b>	<b>1924</b>
	<i>w %</i>					
Jednorazowa danina 04.02.1919 r.	11	2	0	-	-	-
Od zysków wojennych 06.02.1919 r.	2	4	3	-	-	-
Nadzwyczajna danina państwowa 16.12.1921 r.	-	-	-	24	-	-
Podatek od wzbogacenia się 31.03.1922 r.	-	-	-	1	-	-
Zwykły majątkowy z 05.02.1919 r. / Nadzw. majątkowy „Grabskiego” od 11.08.1923 r.	1	1	1	3	1	17
<b>Nazwa podatku zwyczajnego</b>	<b>1919</b>	<b>1920</b>	<b>1921</b>	<b>1922</b>	<b>1923</b>	<b>1924</b>
Dochodowy	2	1	5	3	6	3
Gruntowy	3,5	1	5	1	3	4
Od budynków	3	1	1	0,5	1	1
Od kapitałów i rent	2,5	1	0	0,5	1	1



Tab. 19 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7
Od przemysłu i handlu	6	5	3	3	10	15
Obrotowe i opłaty	18	16	11	9	12	7
Pośrednie + monopole	39	54	55	47	47	32
Cła	12	14	16	8	19	20
<b>SUMA wszystkich wpływów budżetowych</b>	<b>803</b>	<b>4 722</b>	<b>59 721</b>	<b>308</b>	<b>249</b>	<b>1 195</b>

**Uwaga:** Suma wpływów w wartościach nominalnych nie równa się 100% z uwagi na nieuwzględnienie pozapodatkowych wpływów z kar grzywny i odsetek. Wartości procentowe zaokrąglono z uwagi na promilowe znaczenie nieuwzględnionych wpływów. Por. W. Morawski, *Od marki do złotego. Historia finansów Drugiej Rzeczypospolitej*, Warszawa 2008.

**Źródła:** *Rocznik statystyki Rzeczypospolitej Polskiej 1920/22–1924*, GUS, Warszawa 1923, s. 268; 1925, s. 268–269; I. Weinfeld, *Rocznik Polski*, wyd. 2, Warszawa–Lwów 1922, s. 129–130; P. Michalski, *Podatki bezpośrednie w Polsce w okresie pięciolecia 1918–1923*, Warszawa 1924, s. 166–167.

Tabela 19 ukazuje, że II RP po zaborcach odziedziczyła system, w którym bardzo istotną rolę pełniły podatki pośrednie i monopole – stąd brały się powojenne trudności, gdy próbowano oprzeć budżet na podatku dochodowym. Wzrost dochodów skarbowych w latach 1919–1921 w markach polskich wynikał z inflacji i deprecjacji marki. Tabela nie potwierdza zależności zaobserwowanych w analizie przypadków włoskiego, niemieckiego i angielskiego. Ważną rolę w powojennych budżetach pełnił tam *excess profits duty/tax* (tabela 12), sięgający do nadwyżkowych dochodów wojennych. Na polskim gruncie przyjął on nazwę podatku od zysków wojennych. W polskim przypadku podatek ten nie stanowił aż tak wysokiego odsetka wpływów, jak na Zachodzie – w tym sensie mógł on rzeczywiście zawieść oczekiwania. Bez wątplenia fakt ten wynikał w znacznej mierze z okoliczności, że ziemie polskie, wraz ze znajdującymi się na nich, generującymi dochody, przedsiębiorstwami, były niszczone w wyniku działań wojennych.

Generalny sposób funkcjonowania finansów publicznych tego okresu w dziejach II RP tłumaczy publikacja Cecylii Leszczyńskiej wydana na 100-lecie GUS:

szacuje się, że w latach 1921–1923 normalne dochody budżetu państwa (wpływy podatkowe, wpłaty monopoli skarbowych i cła) pozwalały na sfinansowanie 40–60% wydatków. Pozostałym źródłem ich finansowania był kredyt Skarbu Państwa w instytucji emisyjnej, tj. Polskiej Krajowej Kasie Pożyczkowej. Ta metoda finansowania deficytu budżetowego była najważniejszą przyczyną inflacji, która w 1923 r. przerodziła się w hiperinflację<sup>65</sup>.

Trudno natomiast wskazać na jednoznaczne rekomendacje co do tak szczegółowego tematu jak podatki nadzwyczajne. Mimo tego, w *Roczniku dla handlu i przemysłu na rok 1922* sformułowano kilka przejrzystych wskazówek:

Do sanacji naszej gospodarki finansowej dojdziemy zdaniem naszym przez:

1. zmniejszenie importu (...).
2. zwiększenie eksportu (...).
3. odpowiedni system opodatkowania (...).
4. **jednorazową daninę dla Państwa (podobnej niem. Reichsnotopfer) od majątków w wartości w wyż. 500,000 M., względnie od dochodu w wyż 25,000 M. miesięcznie.**
5. redukcję i odpowiedni dobór urzędników państwowych.
6. pomnożenie i udoskonalenie środków transportowych oraz przez większe wykorzystanie dróg wodnych.
7. zatrzymanie względnie podwyższenie norm celnych dla artykułów luksusowych (...).
8. zastosowanie jak największej oszczędności we wszystkich działach administracji państwowej i wojskowej (...).
9. pomoc państwową wybitnym i utalentowanym jednostkom (...).
10. ostatecznie unormowania jednostki monetarnej waluty polskiej (...)<sup>66</sup>.

Punkt 4. dotyczył bezpośrednio podatków nadzwyczajnych. Stanowiły one tylko jeden z elementów pakietu reform. Takie podejście wydaje się być inspirowane rozwiązaniami niemieckimi (pakiet reform fiskalnych Erzbergera). Patrząc z punktu widzenia powiązań kulturowych, nie byłoby zresztą w tym nic dziwnego<sup>67</sup>.

Skarb Państwa w okresie 1919–1924 odnosił nieporównywalnie większe korzyści z monopoli, kredytów (wewnętrznych pożyczek), podatku przemysłowego oraz konsumpcyjnych podatków pośrednich. Trudno jednak powiedzieć w tym konkretnym przypadku, na ile względne niepowodzenie podatków o charakterze majątkowym i nadzwyczajnym wynikało z samej ich istoty czy wadliwej konstrukcji (prostsza konstrukcja nadzwyczajnej daniny państwowej zapewniła relatywnie wysoki wpływ fiskalny), a na ile z generalnego chaosu (przede wszystkim, niszczącej wpływ podatkowy, powojennej inflacji) i trudów pierwszych lat budowania nowej państwowości polskiej.

<sup>66</sup> *Rocznik dla handlu i przemysłu na rok 1922*, oprac. M. Kuliński, Poznań 1921, s. 243–244; podkreślenie A.K.

<sup>67</sup> Znaczący wpływ niemieckich i austriackich regulacji na decyzje polskiego ustawodawcy o ustanawianiu podatków nadzwyczajnych przedstawiają badania Edwarda Taylora, w: E. Taylor, *Prawo skarbowe Rzeczypospolitej Polskiej*, cz. 2, Poznań 1920, s. 91–94.

### 3.2. Ustawa z 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym

Ustawa z 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym wykazywała wiele znamion nadzwyczajności – już w artykule 1 spotyka się sformułowanie: „na cele związane z naprawą Skarbu Rzeczypospolitej”, z czego można wnioskować, że chodziło o naprawienie powojennej kondycji finansów publicznych (w Polsce odmienną sytuacją polegała na tym, że realia gospodarki wojennej oddziaływały dłużej niż na Zachodzie z uwagi na walki o granice i wojnę polsko-bolszewicką). Poza tym, choć zjawiska inflacyjne nie wystąpiły w Polsce z taką ostrością, jak w Niemczech, to i tak gwałtownie przyspieszyły w okresie poprzedzającym uchwalenie tego podatku. Janusz Skodlarski zwrócił uwagę na odzwierciedlenie inflacji w kursie walutowym i obciążeniach podatkowych. Jak pisał, o ile w 1918 r. 1\$ równał się 9 mkp, o tyle w 1923 r. 1\$ wart był 6 375 000 mkp. Jednocześnie malały wpływy z podatków. Przytoczył on wiele mówiące wyliczenie: „w 1923 r. podatek inflacyjny przypadający na 1 mieszkańca wynosił 5,2 dol., a pozostałe podatki 1,8 dol.”<sup>68</sup>. Danina majątkowa stanowiła zatem reakcję na kryzys gospodarczy.

Pomysłodawcą regulacji był Władysław Grabski, który przez krótki moment nie piastował funkcji w rządzie<sup>69</sup>. Paweł Bukowski i Filip Novokmet wskazują na regulację podatku majątkowego jako na jeden z elementów pakietu polityk stabilizacyjnych, w tym przypadku wymierzoną głównie w zamożną część społeczeństwa<sup>70</sup>. Warto podkreślić, że w pierwotnym projekcie Grabskiego z 3 marca 1923 r. była mowa o zebraniu 600 mln franków złotych<sup>71</sup>. Zasadniczym celem ustawy było przygotowanie kraju do gruntownej reformy ekonomicznej, której fundament stanowiła wymiana zdevaluowanej marki na franki złote<sup>72</sup>, co zresztą nastąpiło w 1924 r.

Art. 1 mówił o jednorazowym pobraniu podatku, podczas gdy klasyczne podatki bezpośrednie i pośrednie mają w sobie element powtarzalności, zazwyczaj trzeba je uiszczać co roku. Poza tym, ustalono, że z podatku miał zostać zebrany równo miliard franków złotych<sup>73</sup>. Osiągnąwszy tę kwotę miano zaniechać dalszego pobierania daniny. Zastosowano zatem nietypowe połączenie progresywności

68 J. Skodlarski, *Zarys historii gospodarczej Polski do 1939 roku*, Warszawa–Łódź 1995, s. 242.

69 Dokładne opisanie roli Grabskiego, kulis i różnic między jego pierwotnym a ostatecznym projektem podatku w: P. Grata, *Polityka podatkowa rządu Władysława Grabskiego w latach 1923–1925*, „Polityka i Społeczeństwo” 2008, nr 5, s. 47–55.

70 P. Bukowski, F. Novokmet, *Top Incomes during Wars, Communism and Capitalism: Poland 1892–2015*, WID.world Working Paper Series 2017, nr 22, s. 28.

71 P. Grata, *Polityka podatkowa rządu Władysława Grabskiego...*, s. 48; SSSU z dn. 3 III 1923 r., t. XIX/34–35, jak stwierdził sam Grabski w exposé: „Te 600 milionów złotych muszą być w ustawie wyszczególnione”.

72 1 zł równał się 1 frankowi szwajcarskiemu, a także 0,29 grama złota. 1\$ kosztował 5,18 zł.

73 Ustawa z dnia 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym, Dz.U. RP 1923, nr 94, poz. 746, art. 1.

z kontyngentem<sup>74</sup>. Okoliczności te pozwalają analizować podatek z 1923 r. jako przykład daniny nadzwyczajnej.

Określając zakres podmiotowy regulacji, ustawodawca posłużył się standardową formułą – osoby fizyczne i prawne (art. 2). Następnie jednak sformułował cały katalog zwolnień. Z podatku zwolniono m.in. Kościół katolicki i biblioteki. Bardziej szczegółowo kwestię zwolnień podmiotowych i przedmiotowych precyzowały art. 3 i art. 4. Podatek nie miał charakteru powszechnego, ponieważ do grupy rzeczywistych podatników trafiło zaledwie około miliona obywateli. Pod względem przedmiotowym do opodatkowanych form majątku nie liczone jedynie akcje krajowych spółek. Zgodnie z art. 5 opodatkowaniu podlegał „wszelki majątek nieruchomy i ruchomy osoby opodatkowanej (art. 2) po potrąceniu długów i ciężarów, które majątek ten zmniejszają, według stanu w dniu 1 lipca 1923 r.”<sup>75</sup>. Art. 6 wyjaśniał, że wymierzając podatek, doliczano „do majątku głowy rodziny majątek jej małżonka i niewłasnowolnych krewnych zstępnych, o ile prowadzą wspólne gospodarstwo z głową rodziny”. Bukowski szacuje, że średni majątek osób podlegających podatkowi wyniósł 11 700 zł, a zatem przekroczyli oni piąty próg (dla tego progu stopa wyniosła 2%).

Kwota wolna od podatku wyniosła 3 tys. franków złotych (wprost wyrażał to art. 3 pkt 4). Cechę charakterystyczną regulacji stanowiła duża liczba progów podatkowych – 33<sup>76</sup>. Podatek Grabskiego był progresywny w mniejszym stopniu niż analogiczne rozwiązania zachodnioeuropejskie. Jego stawek nie określono na poziomie nadzwyczajnie wysokim. Art. 8 dzielił źródła, z jakich ma zostać ubierany miliard franków złotych. Połowa kwoty miała pochodzić od posiadłości gruntowych przeznaczonych pod uprawę rolną i leśną, 3/8 od przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, a 1/8 od „innych” kategorii majątku. Ta regulacja dyskryminowała rolników, nakładając na nich nieproporcjonalnie duże obciążenie. Rybarski jednak doprecyzował, że pokrzywdzeni nie zostali wszyscy rolnicy, lecz jedynie wielkoobszarowi<sup>77</sup>. Art. 9 ustalał progresywny charakter podatku

74 R. Rybarski, *Nauka skarbowości...*, s. 309.

75 Warto może uświadomić sobie z jakich składników mógł się wówczas składać majątek, podlegający opodatkowaniu: ziemia, lasy, inwentarz martwy, inwentarz żywy (konie, bydło, trzoda, owce), budynki rolnicze, budynki nierolnicze, przemysł (drzewny, hutniczy, mineralny, poligraficzny itd.), rolnictwo, górnictwo, komunikacja, ruchomości, kruszec. Taką przynajmniej klasyfikację zastosował Bohdan Dederko w estymacie majątku narodowego dla lat 1926–1927, zob. B. Dederko, *Majątek narodowy Polski*, [w:] *Zbiór prac ekonomiczno-rolniczych*, red. W. Grabski, Warszawa 1930, s. 140. W roku 1927 cały majątek II RP wynosił z grubsza 143 mld zł. Pobór miliarda złotych poprzez podatek wydaje się w tym świetle dość rozsądnym, choć już ambitnym pomysłem, świadczącym o sporych oczekiwaniach względem podatku.

76 Jednak aby stwierdzić, że cecha ta sytuowała polski podatek w światowej czołówce podatków z rekordową liczbą progów podatkowych, należałoby przeprowadzić dodatkowe, znacznie szersze, badania komparatystyczne.

77 R. Rybarski, *Nauka skarbowości...*, s. 310.

majątkowego i stawki podatkowe (widełki 1,2–13%)<sup>78</sup>. Progresywna konstrukcja podatku uderzała naturalnie w zamożniejszą część społeczeństwa. Jak to sformułowali Landau i Tomaszewski: „środki niezbędne do naprawy skarbu miały być zgromadzone w dużej mierze przez obciążenie klas posiadających. Najważniejszym instrumentem takiej polityki był podatek majątkowy”<sup>79</sup>.

Bogatsi obywatele na ten stan rzeczy reagowali poprzez składanie „ostrożnych” zeznań, a czasem uchylaniem się od płacenia<sup>80</sup>. Art. 10 określał właściwą miejscowość dla wymiaru podatku. Następne dwa zapisy wskazywały na ministra skarbu jako organ nadzorczy oraz komisje szacunkowe, odwoławcze i izby skarbowe jako organy wykonawcze, dokonujące również samego szacunku majątku<sup>81</sup>. Art. 13 powoływał komisje szacunkowe. W art. 26 opisującym kształt zeznania podatkowego można przeczytać, co wchodziło w skład bazy opodatkowania. Stanowiły ją: grunty, budynki, przedsiębiorstwa, kapitały i prawa majątkowe oraz urządzenia domowe wraz z przedmiotami codziennego użytku. Ta podstawa była trudna do uchwycenia. Rybarski zarzucał władzom dowolność w jej szacowaniu, argumentując: „wiadomo np., że wartość inwentarza rolnego i budynków nie pozostaje w stałym stosunku do wartości ziemi”<sup>82</sup>. Punktował: „komisje szacunkowe miały dość dużą swobodę w szacunku”. Celnie wytknął również słabsze odniesienie do standardu wyceny według wartości obiegowej niż na Zachodzie. W jego miejsce stosowano bardziej wątpliwe i przesadnie skomplikowane metody, typowe dla podatków przychodowych (np. klasyfikowanie gruntów według odległości od miasta, czy rodzaju uprawy)<sup>83</sup>. 15 listopada 1923 r. wydano rozporządzenie normujące kwestie wyceny<sup>84</sup>.

Taylor, przechodząc od zagadnień akcji wymiarowej do celów ekonomicznych opodatkowania, referował:

wpływy z niego miały służyć na specjalne cele, mianowicie na pokrycie deficytu budżetowego<sup>85</sup>, wydatków na siłę zbrojną i na odbudowę kraju. Wysokość jego została oznaczona w sumie

78 Więcej danych w artykule Marcina Wrońskiego, podającego jeszcze liczbę podatników i wielkość majątku podlegającego opodatkowaniu w każdym z progów podatkowych – M. Wroński, *Wealth Inequality in Interwar Poland*, „Economic History of Developing Regions” 2023, t. 38, nr 1, s. 11. Unikalne dane z Ministerstwa Skarbu posłużyły zmierzeniu nierówności majątkowych w II RP.

79 Z. Landau, J. Tomaszewski, *Zarys historii gospodarczej Polski 1918–1939*, Warszawa 1999, s. 109.

80 E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, s. 270.

81 Ustawa z dnia 11 sierpnia..., art. 11, 12.

82 R. Rybarski, *Nauka skarbowości...*, s. 310.

83 Ibidem, s. 309.

84 Rozporządzenie II Ministra Skarbu z dnia 15 listopada 1923 r. wydane w porozumieniu z Ministrem Rolnictwa i Dóbr Państwowych, w celu wykonania ustawy z dnia 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym, zawierające przepisy o ustaleniu wartości przedmiotów majątkowych, Dz.U. RP 1923, nr 123, poz. 996.

85 Wyraźna zbieżność celu z analogicznymi regulacjami/projektami angielskimi, włoskimi i niemieckimi.

kontyngentowej 1 miliarda franków złotych do pobrania w ciągu 3 lat, od roku 1924 aż do końca roku 1926, w 6 ratach półrocznych<sup>86</sup>.

Podobnie jak w przykładzie włoskim, niemieckim i francuskim, także ten podatek poniósł częściowe fiasko, czego wyrazem była propozycja komisji skarbowej (ze stycznia 1926 r.) dotycząca obniżenia kwoty docelowej z miliarda do 407 mln zł<sup>87</sup>. W miejsce brakujących 593 mln zł sugerowano stały (już nie nadzwyczajny), niski podatek majątkowy<sup>88</sup>. Sugestię tę wprowadzono zresztą w życie. Skutki realnie przeprowadzonej akcji wymiarowej przybliżył Taylor, przywołując konkretne dane:

w rezultacie ściągnięto podatku w roku 1924 – 189,5, w roku 1925 – 58,5, a w roku 1926 – 62,9, razem więc 310,9 milionów złotych, a więc zaledwie 3/5 wymiaru bez podwyżek kontyngentowych, przy czym pamiętać należy, że kwoty ściągane w złotych od połowy 1925 roku nie równały się już owym kwotom w frankach złotych, pierwotnie ustanowionym przez ustawę. W złocie więc ściągnięto w roku 1924 – 189,5, w roku 1925 – 52,7, w roku 1926 – 36,6 milionów fr. zł. Ponadto w pierwszym kwartale 1927 roku ściągnięto 15,1 milionów zł. (8,8 milionów fr. zł), w r. 1927/28 – 65,9 milionów zł, a na rok 1928/29 preliminowano w budżecie ściągnięcie 50 milionów zł<sup>89</sup>.

Dane Taylora należy uzupełnić informacją, że akcja wymiarowa bardzo przedłużała się w czasie, doprowadzając do przekształcenia podatku nadzwyczajnego w stały. Tę zmianę postulował Grabski, twierdząc, że podatek w formie uchwalonej w 1923 r. był niesprawiedliwy (po czasie uświadomił sobie bezsensowność własnego rozwiązania, podług którego deklaracje wysokości majątku z 1923 r. wiązały prawnie podatników na wiele lat – kilka lat później konkretny podatnik mógł przecież zadeklarowany majątek utracić, a w międzyczasie mogły powstać nowe, wielkie, majątki, których nie było już jak opodatkować). Zrozumiał on, że wydajność tego podatku będzie rosła tylko w takim przypadku, kiedy posiadane przez Polaków majątki będą się zwiększać<sup>90</sup>.

Aparat skarbowy nie zrealizował postawionego przed nim zadania. Było to spowodowane nierealistycznymi założeniami ustawodawcy – planem zebrania aż miliarda franków w złotych. Nadzwyczajna danina zadziałała antyinflacyjnie w krótkim okresie<sup>91</sup>. W latach 1924–1925 inflacja była bardzo niska<sup>92</sup>. Landau i Tomaszewski podsumowali, że na trudności akcji wymiarowej nałożyły się dwa zasadnicze problemy: brak danych o wartości majątku w rękach prywatnych

86 E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, s. 263.

87 M. Wroński, *Wealth Inequality...*, s. 12.

88 E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, s. 272.

89 Ibidem, s. 272–273.

90 J. Skodlarski, *Władysław Grabski jako ekonomista...*, s. 48.

91 Ibidem; zob. także W. Breit, B. Blumenfeld, *Podatek majątkowy*, Lwów 1924.

92 J. Tomaszewski, *Stabilizacja waluty w Polsce 1924–1925*, Warszawa 1961.

(to wymuszało stosowanie wysoce niedoskonałych metod wyceny) oraz załamanie franka złotego latem 1925 r. Zwrócili oni także uwagę, że Grabski w 1924 r. skupiał się głównie na realizacji ustawy z grudnia 1923 r. o waloryzacji podatków oraz przyspieszaniu akcji wymiarowej podatku majątkowego<sup>93</sup>. Nawet te dodatkowe instrumenty prawne nie pomogły istotnie poprawić wydajności podatku. Stąd pesymistyczna ocena Rybarskiego:

doświadczenia z podatkiem majątkowym nie zachęcają do tego, by ponawiać ten system opodatkowania. Niemniej jednak trzeba podkreślić tę wielką gotowość, jaką okazał Sejm, wprowadzając tak wielki ciężar, i to bez wielkich targów i trudności. (...) Trzeba go było znieść, gdy coraz trudniej było ściągać zaległości, względnie zarządzać płatność nowych rat tego podatku<sup>94</sup>.

Na problemy z daniną nadzwyczajną wskazywał Taylor, odnosząc się do kolejnych reformatorskich propozycji<sup>95</sup>, które składano w Sejmie w maju 1926 r., a następnie dwukrotnie w 1928 r. Mimo słabych rezultatów rząd uparcie trwał przy pierwotnych założeniach regulacji podatku, odrzucając propozycje reform, jedynie formalnie przekształcając podatek nadzwyczajny w stały podatek majątkowy<sup>96</sup>. Na podstawie roczników statystycznych można zweryfikować dane referowane przez Taylora.

Dane z tabeli 20 uwypuklają niewielką skalę wpływów z danin nadzwyczajnych. Okoliczność ta wynika z faktu, że Skarb Państwa odnosił znaczne korzyści z opłat stemplowych, podatku przemysłowego, podatków obrotowych i cła. Można zauważyć minimalny wzrost znaczenia podwyższonego podatku dochodowego w budżecie, przy obniżeniu się wagi majątkowego opodatkowania nadzwyczajnego. Utrzymywała się stale najistotniejsza rola opodatkowania pośredniego oraz instytucji monopoli państwowych. Nawet w najlepszym pod kątem ściągальności 1924 r. wpływy z podatku majątkowego ledwie przekroczyły równowartość 1% PKB.

93 Z. Landau, J. Tomaszewski, *Gospodarka Polski międzywojennej*, t. 2, 1924–1929. *Od Grabskiego do Piłsudskiego*, Warszawa 1971, s. 209. Zob. też: Ustawa z dnia 6 grudnia 1923 r. o zastosowaniu stałej jednostki do obliczania danin, niektórych innych dochodów publicznych oraz kredytów, udzielanych przez instytucje państwowe i samorządowe, Dz.U. RP 1923, nr 127, poz. 1044 – ustawa wprowadzała waloryzację podatków; Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 15 stycznia 1924 r. o poborze drugiej zaliczki na poczet podatku majątkowego, Dz.U. RP 1924, nr 5, poz. 38 – rozporządzenie wprowadzało przyspieszenie wymiaru.

94 R. Rybarski, *Nauka skarbowości...*, s. 310.

95 Reformatorskie propozycje były formułowane przez specjalną komisję rzeczoznawców, działającą na podstawie raportu amerykańskim doradców, głównie Edwina Waltera Kemmerera, współautora planu Charlesa Dawesa.

96 E. Taylor, *Polityka skarbowo...*, s. 273.

**Tabela 20.** Dochody skarbowe z danin nadzwyczajnych na tle pozostałych podatków w latach 1924–1929<sup>97</sup>

Nazwa podatku nadzwyczajnego	1924	1925	1926/7	1927/8	1928/9
	w mln zł				
Majątkowy „Grabskiego” 11.08.1923 r.	190	59	66	67	49
Nadzwyczajny dodatek 10% do podatków	–	–	46	97	117
<b>Nazwa podatku zwyczajnego</b>	<b>1924</b>	<b>1925</b>	<b>1926/7</b>	<b>1927/8</b>	<b>1928/9</b>
Dochodowy	40	62	115	171	243
Gruntowy	48	49	92	64	64
Przemysłowy	175	197	225	282	350
Pomniejsze podatki bezpośrednie	24	55	81	97	109
Obrotowy i opłaty stemplowe	80	114	140	179	199
Cła	238	285	213	372	425
Pośrednie + Monopole	387	508	776	964	1072
<b>Dochody budżetowe ogółem</b>	<b>1182</b>	<b>1329</b>	<b>1754</b>	<b>2292</b>	<b>2628</b>
<b>Nazwa podatku nadzwyczajnego</b>	<b>1924</b>	<b>1925</b>	<b>1926/7</b>	<b>1927/8</b>	<b>1928/9</b>
	w %				
Majątkowy „Grabskiego”	16	4	3,5	3	2
Nadzwyczajny dodatek 10% do podatków	–	–	2,5	4,25	4
<b>Nazwa podatku zwyczajnego</b>	<b>1924</b>	<b>1925</b>	<b>1926/7</b>	<b>1927/8</b>	<b>1928/9</b>
Dochodowy	3	5	7	7,5	9
Gruntowy	4	4	5	3	2,5
Przemysłowy	15	15	13	12	13,5
Pomniejsze podatki bezpośrednie	2	4	5	4,25	4
Obrotowy i opłaty stemplowe	7	9	8	8	8
Cła	20	21	12	16	16
Pośrednie + Monopole	33	38	44	42	41
<b>SUMA wszystkich wpływów budżetowych</b>	<b>1182</b>	<b>1329</b>	<b>1754</b>	<b>2292</b>	<b>2628</b>

**Uwaga:** suma wpływów w wartościach nominalnych nie równa się 100% z uwagi na nieuwzględnienie pozapodatkowych wpływów z kar grzywny i odsetek. Wartości procentowe zaokrąglono z uwagi na promilowe znaczenie nieuwzględnionych wpływów. Por. W. Morawski, *Od marki do złotego. Historia finansów Drugiej Rzeczypospolitej*, Warszawa 2008.

**Źródła:** obliczenia procentowe własne, na podstawie: *Rocznik statystyki Rzeczypospolitej Polskiej 1925–1929*, GUS, Warszawa 1926–1930.

<sup>97</sup> Od roku 1926 rok kalendarzowy i podatkowy przestały się pokrywać. Rok podatkowy trwał od 1 kwietnia jednego roku do 31 marca roku następnego.



Oceniając skuteczność i cechy majątkowego podatku nadzwyczajnego, należy zauważyć duże podobieństwa do przypadków zachodnich:

- niepowodzenie w osiągnięciu ustawowo określonego celu regulacji – zebrania miliarda franków złotych do kasy państwa,
- przekształcenie daniny w stały podatek majątkowy<sup>98</sup>,
- zastosowanie, sprawiedliwe, kwoty wolnej od podatku,
- złamanie zasad sprawiedliwości podatkowej poprzez uszczuplanie majątków podatników i dopuszczenie niesprawiedliwości w skutkach (konsekwencjalnej, mikroekonomicznej) w postaci sektorowego uderzenia w rolników.

Różnicę zaś stanowi dostrzegalny skutek fiskalny – uzyskanie ponad 300 mln franków złotych przez pierwsze trzy lata ściągania podatku oraz spory odsetek wpływów budżetowych w pierwszym roku (16%). Przychylnie tę wielkość wpływu ocenił Roszkowski: „budżet za rok 1924 zamknięto nadwyżką, osiągnięto to głównie dzięki dochodom nadzwyczajnym”<sup>99</sup>. Dostrzegł też pozytywny wpływ podatku na powodzenie reformy Grabskiego: „większość jej ciężarów poniósł jednak kapitał prywatny płacąc ogromną daninę majątkową”<sup>100</sup>. Można zauważyć, że gdyby w ocenie kierować się wizją z pierwotnego projektu pomysłodawcy, to podatek niemal w pełni zrealizował zakładany cel fiskalny (600 mln franków złotych), a duże wpływy z zaliczki<sup>101</sup> w pierwszych miesiącach miały największe znaczenie praktyczne<sup>102</sup>.

Inną różnicę konstituowały istotnie niższe stawki (1,2–13%) podatku Grabskiego na tle podatków zachodnioeuropejskich, których silniej progresywne stawki potrafiły sięgnąć 40, 50, 60, 70, a nawet 80%. Ta odmienność mogła powodować sytuację, w której klasy posiadające były skłonne finansować proces uzdrawiania polskich finansów publicznych, zamiast masowo uchylić się przed opodatkowaniem. Wysokość stawek odzwierciedlała „ukrytą” intencję ustawodawcy, wedle której podatek miał stać się stałym, a nie jednorazowym i nadzwyczajnym, podatkiem majątkowym. Można podać jeszcze trzecią interpretację – niższe stawki odpowiadały niższej zamożności polskiego społeczeństwa w zestawieniu ze społeczeństwami Włoch, Niemiec i Francji.

Ostatnia różnica polegała na ustanowieniu aż 33 progów podatkowych (konstrukcje zachodnich podatków ograniczały się do maksymalnie 11 progów).

98 Próba przekształcenia była udana *de facto*, bo przekształcenie nastąpiło. Nieudana była natomiast pod względem uzyskiwanych wpływów podatkowych. Dlaczego tak musiało się stać dobitnie wskazał Rybarski: „podatek ten nie nadawał się do tego, by zamienić go, w celu ulżenia opodatkowanym, na stały podatek majątkowy, właśnie ze względu na eklektyzm i przypadkowość w podstawach wymiaru” – zob. R. Rybarski, *Nauka skarbowości...*, s. 310.

99 W. Roszkowski, *Historia Polski...*, s. 50.

100 Ibidem, s. 45.

101 Rozporządzenie nr 1 Ministra Skarbu z dnia 8 października 1923 r. w celu wykonania ustawy z dnia 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym, zawierające przepisy o poborze zaliczki na poczet podatku majątkowego, Dz.U. RP 1923, nr 105, poz. 829.

102 P. Grata, *Polityka podatkowa rządu Władysława Grabskiego...*, s. 52.

Polskie rozwiązanie należy skrytykować jako niepotrzebne skomplikowanie, ale powinno się też przywołać zdanie Josepha Stiglitz, które padło w kontekście amerykańskiej reformy podatkowej w 1986 r.: „główne uproszczenie, na które zwolennicy reformy zwracają uwagę, to redukcja liczby progów podatkowych. To jednak powierzchowny argument. Spojrzenie w tabelę, gdy dochód jest już obliczony, to proste zadanie, niezależnie od liczby progów”<sup>103</sup>.

Warto podkreślić, że podatek majątkowy miał z założenia charakter rozwiązania doraźnego. Docelowo wizja Grabskiego opierała budżet o inne podatki bezpośrednie, pośrednie oraz, przede wszystkim, monopole skarbowe<sup>104</sup>. Jak zaznaczyli Landau i Tomaszewski, Grabskiego cechował realizm polityczny. Nadzwyczajny podatek majątkowy uderzał w interesy warstwy społecznej, którą reprezentował autor ustawy. Rozumiał on jednak, że takie posunięcie będzie korzystne dla wszystkich pozostałych grup społecznych, a klasy posiadające usatysfakcjonuje z kolei „osłabienie narastającego wrzenia rewolucyjnego”<sup>105</sup>.

### 3.3. Podsumowanie

Odnosząc konkretne przykłady z historii gospodarczej Polski do hipotez Thomasa Piketty’ego, należy zauważyć, że również w Polsce nadzwyczajne podatki majątkowe nie spełniły pokładanych w nich nadziei. Sprawiedliwość (nieproporcjonalne obciążenie rolników nadzwyczajną daniną państwową oraz podatkiem majątkowym 1923 r.) i efektywność (zob. tabele 19–20) zastosowanych środków pozostały wiele do życzenia. Nie rozwiązały one problemu długu publicznego (dług II RP wręcz rósł z biegiem czasu<sup>106</sup>, mimo kolejnych ustaw o opodatkowaniach nadzwyczajnych). Nie były one wydajne fiskalnie – akcje wymiarowe napotykały liczne trudności. Polskie przypadki powieliły wzorzec włoski i niemiecki.

103 J. E. Stiglitz, *Economics of The Public Sector*, New York–London 1988, s. 612.

104 Znacznie szerzej o roli monopolu skarbowych w II RP w monografiach: P. Grata, *Miejsce monopolu skarbowych w reformie stabilizacyjnej Władysława Grabskiego (1923–1925)*, Rzeszów 2008; P. Grata, *Monopole skarbowe w polityce podatkowej Drugiej Rzeczypospolitej*, Rzeszów 2009.

105 Z. Landau, J. Tomaszewski, *Gospodarka Polski międzywojennej*, t. 2..., s. 211.

106 Sam deficyt budżetowy, nie mówiąc o długu, w 1925 r. sięgnął 360 mln złotych, zob. P. Grata, *Polityka podatkowa rządu Władysława Grabskiego...*, s. 52.

Tabela 21. Porównanie podatków nadzwyczajnych 1918–1944 w różnych krajach pod kątem oceny sprawiedliwości

Kraj, okres	Ekonomista oceniający aspekt etyczny	Wprowadzenie	Osiągnięcie celu regulacji	Kwota wolna jest sprawiedliwa	Ulgi i zwolnienia są sprawiedliwe	Dyskryminowana grupa społeczna	Które pokolenie obciążyć? (problem sprawiedliwości międzygeneracyjnej)
Wielka Brytania, 1918–1920	Pigou	NIE	NIE	TAK	TAK	nikt	tylko pokolenie powojenne
Wielka Brytania, 1918–1920	Scott	NIE	NIE	brak opinii	brak opinii	objęci podatkiem w porównaniu do przyszłych pokoleń	pokolenia przyszłe również
Polska, 1918–1922	Rybarski, Wiesenbergi Strasburger	TAK	w bardzo małym stopniu	brak opinii	brak opinii	rolnicy (w odniesieniu do nadzw. daniny państwowej 1921)	brak opinii
Włochy, 1919–1921	Gini	TAK	w bardzo małym stopniu	TAK	TAK	trudno wskazać	pokolenia przyszłe również
Włochy, 1919–1921	Einaudi	TAK	w małym stopniu	brak opinii	brak opinii	trudno wskazać	brak opinii
Niemcy, 1919–1921	Jastrow	TAK	NIE	NIE	NIE	objęci podatkiem w porównaniu do niepłacących z powodu ulg, zwolnień i kwoty wolnej	tylko pokolenie powojenne
Polska, 1923–1927	Rybarski i Taylor	TAK	w małym stopniu	brak opinii	brak opinii	rolnicy wielkoobszarowi	brak opinii
Turcja, 1942–1944	Ökte	TAK	TAK, celu ideologicznego; w bardzo małym stopniu celu ekonomicznego	brak opinii	NIE	mniejszości narodowe	pokolenia przyszłe również

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 21 potwierdza mniejszą liczbę wniosków etycznych i ekonomicznych (liczniesze pozycje „brak opinii”) wyciągniętych przy okazji analizy przypadków opodatkowania nadzwyczajnego w Turcji i Polsce<sup>107</sup> na tle ustaleń ekonomistów brytyjskich, włoskich<sup>108</sup> i niemieckich. Podatki od kapitału były jednak bardziej efektywne właśnie w Turcji i Polsce (kolumna „osiągnięcie celu regulacji”) niż na Zachodzie. Wniosek ten, na bazie szerszego zestawu przykładów z różnych krajów (Włochy, Czechosłowacja, Austria, Węgry, Niemcy, Francja, Wielka Brytania, Japonia) formułował już Barry Eichengreen w 1989 r., pisząc: „jedynie skuteczne przypadki miały miejsce w takich sytuacjach, jak Japonii po II wojnie światowej, kiedy ważne elementy procesu demokratycznego były wstrzymane (...)” i „literatura osiągnęła swój najbardziej wyrafinowany poziom w Wielkiej Brytanii w latach dwudziestych. Swój wkład wносиła cała plejada ekonomicznych gwiazd: Edgeworth, Hicks, Hobson, Keynes, Pigou i Stamp, by wskazać kilku”<sup>109</sup>.

Odmienne od powyższego wniosku było stanowisko Rybarskiego, który wskazywał na wiele przykładów powojennych *Capital Levies*:

został on wprowadzony, nie licząc Polski, w r. 1919 w Rzeszy Niemieckiej, we Włoszech i w Czechosłowacji, w r. 1920 w Austrii, w r. 1921 na Węgrzech, w r. 1923 w Grecji. Nigdzie nie osiągnął pełnego wyniku. Okazało się, że wpływy z podatku majątkowego (...) nie przerastają o bardzo wielkie sumy wpływów z głównych stałych podatków<sup>110</sup>.

Jako przyczyny składające się na negatywną ocenę wymienionych opodatkowań nadzwyczajnych, Rybarski wskazał inflację, a także brak równoległych kompleksowych reform (antyinflacyjne reformy przeprowadzono w Czechosłowacji<sup>111</sup> i tam podatek od kapitału zadziałał najlepiej) i konieczność przekształcania realnego opodatkowania majątkowego w nominalne<sup>112</sup>.

Polscy ekonomiści w mniejszym stopniu sięgali po analizy makroekonomiczne, ale ich myśl zawierała podejście interdyscyplinarne. W II RP istniał bowiem silny

107 Precyzując, warto zauważyć, że polscy ekonomiści rozważali głównie kwestię majątkowego, bądź dochodowego charakteru danin nadzwyczajnych, co było dyskusją na mniej istotne tematy klasyfikacyjne. Tymczasem Gini, Einaudi, Scott, Pigou i Jastrow omawiali doniosłe problemy etyczne sprawiedliwości międzypokoleniowej czy ekonomiczne zagadnienie wpływu opodatkowania nadzwyczajnego na inwestycje, dług publiczny i inflację.

108 Braki opinii u Scotta i Einaudiego wynikały nie z ich wąskiego spojrzenia, lecz z dążenia do tego, by tekst był pozbawiony elementów subiektywnego wartościowania – ich argumentacja ekonomiczna jest bogata.

109 B. Eichengreen, *The Capital Levy in Theory and Practice*, Working Paper nr 3096, Cambridge 1989, s. 37, s. 5. Należy podkreślić, że podatek od kapitału narzuciły Japończykom USA.

110 R. Rybarski, *Nauka skarbowości...*, s. 308.

111 W Czechosłowacji rządzący uciekali się do tak radykalnych środków, jak wymiana banknotów na egzemplarze specjalnie oznaczone oraz przymusowe blokowanie kont bankowych. Zob. L. Rostás, *Capital Levies in Central Europe, 1919–1924*, „The Review of Economic Studies” 1940, vol. 8, no. 1, s. 20–32.

112 R. Rybarski, *Nauka skarbowości...*, s. 308.

sojusz prawa i ekonomii, w czasie kiedy Zachód ruszył już w stronę silnej specjalizacji. Taylor i Rybarski posiadali wykształcenie prawnicze (ten element widać w swobodniejszym przywoływaniu konkretnych przepisów – Arthur Cecil Pigou całkowicie unikał tego, niezbędnego w tematach podatkowych, sposobu analizy). Zakładali oni sąsiadujące ze sobą wydziały prawa i ekonomii na polskich uczelniach. Współpracowali blisko ze skarbowcami (ówczesnymi ekspertami prawa podatkowego). Jednakże w kolejnych dekadach przymierze nauk prawnych i ekonomicznych było skazane na porażkę. Składały się na to zjawisko cztery zasadnicze czynniki – kryzys nauki wywołany II wojną światową (straty w kapitale ludzkim); praktyczne nieistnienie nauk ekonomicznych w okresie Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (dalej: PRL); gwałtowny rozrost materii prawa zarówno w okresie PRL-u, jak i gospodarki rynkowej (i idący za tym brak czasu ze strony jurystów na poznanie innych gałęzi nauk społecznych, takich jak ekonomia); rozwój skomplikowanych metod ekonometrycznych (na świecie od lat trzydziestych, w Polsce od momentu przemian ustrojowych) i konieczność przyswojenia sobie współczesnego stanu wiedzy ekonomicznej przez polskich naukowców.

Podsumowując efekty nadzwyczajnych środków fiskalnych w skali krajowej, warto przywołać zestawienie procentowych wag tychże podatków na tle całości wpływów budżetowych. W niniejszym opracowaniu udało się rozszerzyć wyniki badań Pawła Graty na ten temat o dane z pierwszych lat po uzyskaniu niepodległości.

Dane zawarte w tabeli 22 wskazują, że najbardziej efektywnym z podatków nadzwyczajnych okresu II RP była nadzwyczajna danina państwowa z 1921 r., mimo że dodatkowy podatek stanowił uciążliwość dla podatników (choć z uwagi na tempo inflacji nie aż tak dużą, by musieli wyzbywać się majątku, zazwyczaj bez problemu uiszczali ją z dochodu<sup>113</sup>). Przyczyn względnego sukcesu daniny należy się dopatrywać w istocie samej jej konstrukcji. Nagły skok udziału podatków nadzwyczajnych w budżecie dla 1924 r. znajduje równie łatwe wytłumaczenie. Stanowi je grudniowa ustawa z 1923 r. o waloryzacji podatków. Przepisy waloryzacyjne nie muszą oddziaływać równomiernie na wszystkie obowiązujące podatki. Przerachowanie podstawy podatku Grabskiego z 1923 r., według aktualniejszego kursu franka złotego, mogło powodować przeskok o aż kilka progów podatkowych. Ten efekt nie musiał występować przy innych podatkach o odmiennej budowie.

Tabela 22 stanowi podsumowanie skutków fiskalnych podatków nadzwyczajnych w pierwszym dziesięcioleciu istnienia II RP. Aspekt etyczny (utożsamiany z podejściem deontologicznym) należy zamknąć uwagą Wiesenerga o niemoralności podatkowej, którą dostrzegł przy pierwszych próbach opodatkowania społeczeństwa daninami nadzwyczajnymi. Otóż części podatników państwo jako poborca podatków kojarzyło się z opresją systemów zaborczych, co w sposób

113 Zwlekanie z zapłatą świadczenia publicznego pozwala maksymalizować zysk podatnika (zoptymalizować podatki) w sytuacji inflacyjnej, zob. J. E. Stiglitz, *Economics of The Public Sector...*, s. 593–594.

naturalny stanowiło źródło konfliktu. Trudno więc nazwać to jednoznacznie niemoralnością (a nawet jeśli, to specyfika polskich uwarunkowań historycznych stanowi swoistą okoliczność łagodzącą).

**Tabela 22.** Udział wpływów z nadzwyczajnych danin w Polsce w % całkowitych wpływów budżetowych dla lat 1919–1930; dla lat 1919–1921 ograniczenie obszarowe do byłego Królestwa Polskiego i Małopolski

Rok	Wpływy do budżetu (w % całości)
1919	14
1920	7
1921	4
1922	28
1923	1
1924	16
1925	4
1926	5
1927/1928	7
1928/1929	6
1929/1930	6

**Źródło:** P. Grata, *Problemy skarbowości Drugiej Rzeczypospolitej*, [w:] *Między stabilizacją a ekspansją. System finansowy w służbie modernizacji*, red. J. Łazor, W. Morawski, Wrocław 2014, s. 399, oraz obliczenia własne na podstawie *Roczników statystyki Rzeczypospolitej Polskiej* za lata 1919–1921.

Przywoływane uwagi ekonomistów i polityków skłaniają do kolejnego wniosku, że w skrajnych okolicznościach każdy podatek, choćby źle zaprojektowany i niesprawiedliwy, okazuje się „względny” sukcesem, ale tylko z politycznego punktu widzenia (z powodu braku dobrych, alternatywnych rozwiązań oraz generalnego oczekiwania, że władza podejmie jakieś działania w kryzysowych momentach dziejowych<sup>114</sup>). Demonstrowanie, że władza zdecydowanie reaguje na kryzys pozwala jednak tylko krótkotrwale podtrzymać popularność. W dłuższym okresie silnie odczuwalne obciążenie fiskalne (a takie z definicji powinny być podatki nadzwyczajne) grozi utratą poparcia i przegraniem wyborów.

Analizę polskiej polityki fiskalnej po I wojnie światowej można podsumować uwagą Taylora, że zasadniczym celem polskich nadzwyczajnych opodatkowań majątkowych było nałożenie kontrybucji na przesunięcia majątkowe, które wynikają

<sup>114</sup> Nawet jeśli zaniechania i bierność byłyby w danych okolicznościach bardziej wskazane.

ze specyficznego charakteru koniunktury wojennej<sup>115</sup>. Tego rodzaju opodatkowanie powinno teoretycznie dotyczyć wyłącznie dostawców wojennych. Wyjaśniał on, że takie rozumienie byłoby ostatecznie zbyt wąskie, bo wzbogacenia wojenne powstają również w branżach niebezpośrednio związanych z przemysłem wojennym<sup>116</sup>.

Pewnym osiągnięciem polityki fiskalnej okresu II RP stało się nie sięgnięcie po opodatkowanie majątkowe nadzwyczajne, lecz uchwalona 15 marca 1934 r. ordynacja podatkowa<sup>117</sup>, pozytywnie oceniana. Taka ustawa nie oznaczała jednak jeszcze reformy oraz zakończenia budowy efektywnego systemu fiskalnego w Polsce – procesu tego nie zdołano ukończyć przed wybuchem II wojny światowej<sup>118</sup>.

---

115 E. Taylor, *Prawo skarbowe...*, s. 85.

116 Ibidem, s. 85–86.

117 Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. RP 1934, nr 39, poz. 346.

118 P. Grata, *Polityka podatkowa II Rzeczypospolitej: zarys problematyki*, „Roczniki Dziejów Społecznych i Gospodarczych” 2012, t. 72, s. 152.

## Rozdział 4

# Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 r.

### 4.1. Przyczyny wprowadzenia

(...) w celu „ratowania zagrożonej śmiercią głodową” ludności, postanowiono pobrać jednorazowo podatek od „hien społecznych, które, będąc wyzute ze wszelkich uczuć ludzkich, dorobiły się ciężkich majątków podczas okupacji niemieckiej, kosztem cierpień najbardziej upośledzonych warstw pracujących”<sup>1</sup>.

Wstępne uwagi na temat tytułowego podatku zostały już wcześniej zaprezentowane<sup>2</sup>. Warto jednak nakreślić historyczne tło zachodzącego procesu społeczno-ekonomicznego (nacionalizacji kapitału), którego podatek od wzbogacenia wojennego był istotnym elementem. Polska po wojnie znalazła się w strefie wpływu bloku sowieckiego. Władze komunistyczne w oparciu o dekret Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego (dalej: PKWN) z 6 września 1944 r.<sup>3</sup> przeprowadziły reformą rolną, co można uznać za chronologiczny początek procesów nacionalizacyjnych (jakkolwiek w kontekście rolnictwa terminy „kolektywizacja” i „uspółdzielanie” są właściwsze, skutecznie zlikwidowano jedynie wielką własność ziemską),

---

1 M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego wynikającego ze zobowiązań prywatnoprawnych i publicznych powstałych przed 1 września 1939 roku*, „Klio” 2017, t. 41, nr 2, s. 104–105. Kłusek cytuje Wyciąg z protokołu nr VII z posiedzenia Prezydium Rady Narodowej powiatu stopnickiego w dniu 30 IV 1945 r., AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, s. 163–164.

2 A. Kędrzyński, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 roku – początek procesu nacionalizacji kapitału*, [w:] *Na gruzach starego świata. Rok 1945 z perspektywy gospodarczej i społecznej*, red. T. Głowiński, Wrocław 2020, s. 81–82.

3 Dekret Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego z dnia 6 września 1944 r. o przeprowadzeniu reformy rolnej, Dz.U. RP 1944, nr 4, poz. 17.



stanowiących przyczynę wprowadzenia nadzwyczajnego opodatkowania. Poza tym należy podkreślić, że istotnym i propagandowo nagłaśnianym efektem reformy była parcelacja majątków ziemskich, z której korzystali małorolni chłopci.

Sprawne nacjonalizowanie gospodarki ułatwiał czynnik etniczny – wielu przemysłowców na ziemiach polskich przed wojną stanowili bowiem Niemcy i Żydzi. Oprócz tego, jak relacjonuje cybernetyk społeczny, Józef Kossecki, przytaczając dane z GUS-u:

w 1946 roku wydatki na administrację stanowiły **92,8%** (podkreślenie A. K.) wydatków budżetowych państwa ogółem. W tym czasie w administracji publicznej było ponadto 152 tys. etatów – nie licząc Ministerstwa Obrony Narodowej i Ministerstwa Bezpieczeństwa Publicznego, jak również nauczycielstwa. Istniało w tym czasie 20 ministerstw, z których następujące zajmowały się – w ścisłym sensie – sterowaniem gospodarką: Ministerstwo Przemysłu, Ministerstwo Apropowacji i Handlu, Ministerstwo Rolnictwa i Reform Rolnych, Ministerstwo Leśnictwa, Ministerstwo Żeglugi i Handlu Zagranicznego, Ministerstwo Komunikacji. W tych sześciu resortach pracowały łącznie (w centralach i agendach terenowych) 58 262 osoby. Do resortów zajmujących się administrowaniem gospodarką (w szerszym tego słowa znaczeniu) zaliczyć można jeszcze Ministerstwo Odbudowy – które dysponowało 3 669 etatami, a także w pewnym stopniu Ministerstwo Skarbu – dysponujące 17 430 etatami. W sumie administrowaniem gospodarki polskiej zajmowało się 8 resortów – a więc 40% ogólnej ich liczby, dysponujących łącznie 79 361 etatami, co stanowiło 52,2% ogółu zatrudnienia w administracji<sup>4</sup>.

Charakterystyczny dla Polski Ludowej systemowy biurokracizm identyfikuję jako zasadniczą przyczynę wprowadzania wielu regulacji, w tym podatku nadzwyczajnego. Nadzwyczajny podatek miał też kilka przyczyn szczególnych, charakterystycznych już tylko dla tej konkretnej regulacji, takich jak właśnie proces nacjonalizacji kapitału.

Podobną interpretację formułowali już wcześniej polscy badacze: Andrzej Stelmachowski, Andrzej Witkowski<sup>5</sup> i Aleksander Hetko<sup>6</sup>. Według przejrzystej klasyfikacji Stelmachowskiego można wyróżnić cztery akcje nacjonalizacyjne przeprowadzone na ziemiach polskich w latach 1944–1951:

- 1) nacjonalizację bezpośrednią (*sensu stricto*),
- 2) nacjonalizację faktyczną przemysłu drobnego,
- 3) nacjonalizację faktyczną:

4 J. Kossecki, *Podstawy nowoczesnej nauki porównawczej o cywilizacjach. Socjologia porównawcza cywilizacji*, Katowice 2003, s. 142; zob. też *Rocznik Statystyczny 1947*, Warszawa 1947, s. 183, 188.

5 A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r.*, [w:] *Jednostka, państwo, administracja – nowy wymiar: międzynarodowa konferencja naukowa, Olszаницa, 23–26 maja 2004 r. pod patronatem honorowym Marszałka Województwa Podkarpackiego*, red. E. Ura, Rzeszów 2004, s. 625–650.

6 A. Hetko, *Dekret Warszawski. Wybrane aspekty systemowe*, Warszawa 2012.

- a) kapitałów,
- b) dochodów,
- 4) nacjonalizację polegającą na zastrzeżeniu na rzecz państwa wyłączności prowadzenia określonej działalności gospodarczej<sup>7</sup>.

Nacjonalizacja kapitałów została przeprowadzona przy pomocy dwóch narzędzi prawnych: dekretu o nominalizmie pieniężnym<sup>8</sup> i dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego<sup>9</sup>. Pierwszy z tych aktów oficjalnie wprowadził zasadę nominalizmu w rozliczeniach. Zasada ta stanowiła cios wymierzony w wierzycieli („warstwy posiadające” w nomenklaturze komunistycznej) z powodu inflacji czasu wojny, a także panującej inflacji „tłumionej” w Polsce Ludowej<sup>10</sup>. Prywatni dłużnicy również nie odnieśli z tego żadnej korzyści, ponieważ nałożono na nich podatek „od wzbogacenia wojennego” (dla dłużników o tożsamości podmiotów publicznych przewidziano zwolnienia podatkowe). Wzbogacenie miało charakter fikcji prawnej, która pozwoliła państwu na ściągnięcie z rynku kapitału<sup>11</sup>. Podobny los spotkał obligacje przedwojenne. Państwo nie tylko nie wykupiło obligacji państwowych, lecz doprowadziło do ich dewaluacji. Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK) w roku 2007 uznał działanie za przykład rozwiązania, w którym prawo podmiotowe miało charakter pozorny – jego wartość w nominale nie uległa zmianie, ale w rezultacie inflacji wartość rzeczywista drastycznie spadła (po 2006 r. realna wartość łączna wszystkich obligacji okresu II RP wynosiła... 9460 zł), wskutek czego przestała mieć znaczenie dla uprawnionego. Prawo podmiotowe teoretycznie istniało, można je było jednak nazwać prawem pozbawionym treści (*nudum ius*)<sup>12</sup>.

Dochody natomiast znacjonalizowano poprzez opodatkowanie należności czynszowych z kamienic. Część kamienic nie została przejęta na własność przez państwo. Właścicielom pozostawiono zarząd, mimo że oczekiwano od nich aktu zrzeczenia. Jeżeli zdecydowali się na utrzymanie swojego zarządu, podatek wynosił 85% wartości pobieranych czynszów. Podatkowi towarzyszył obowiązek spożytkowania pozostałych 15% na remonty. Wielu właścicieli przymuszono w ten sposób do zrzeczenia się zarządu<sup>13</sup>.

7 A. Stelmachowski, *Modele własności i ich uwarunkowania społeczno-ustrojowe*, [w:] *System Prawa Prywatnego. Prawo rzeczowe*, red. T. Dybowski, t. 3, Warszawa 2007, s. 101.

8 Dekret z dnia 27 lipca 1949 r. o zaciąganiu nowych i określaniu wysokości nie umorzonych zobowiązań pieniężnych, Dz.U. RP 1949, nr 45, poz. 332.

9 Dekret z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego, Dz.U. RP 1945, nr 13, poz. 72.

10 Ceny były kontrolowane, a towary reglamentowane. O inflacji tego okresu zob. J. Lusz-niewicz, *Procesy inflacyjne w Polsce w latach 1945–1955 – przejawy, fazy, uwarunkowania, konsekwencje. Przyczynek do badań nad inflacją w PRL*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego. Studia i Prace” 2014, nr 2, s. 94.

11 A. Stelmachowski, *Modele własności...*, s. 102.

12 Wyrok TK z dnia 24 kwietnia 2007 r. Sygn. akt SK 49/05, Dz.U. RP 2007, nr 81, poz. 554, s. 27–28.

13 A. Hetko, *Dekret Warszawski...*

Dane dotyczące biurokracji uświadamiają, że proces ustawodawczy, poprzedzający wprowadzenie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, nie mógł przebiegać bez przeszkód, podobnie jak zresztą dowolnego innego podatku. Co najmniej kilka ministerstw (z ośmiu odpowiedzialnych za gospodarkę), musiało być zainteresowanych treścią regulacji<sup>14</sup>. Zbyt duża liczba ministerstw odpowiedzialnych za zagadnienia ekonomiczne generowała nadmierną złożoność procesów decyzyjnych.

Warto podkreślić charakterystyczną cechę zbiorowych publikacji dotyczących finansów publicznych czasów Polski Ludowej: przypisy w tych ekonomicznych pracach (nie przypadkiem wydawanych przez Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne) zawierają niemal jedynie odnośniki do tekstów ustaw oraz, w pozostałym, bardzo niewielkim, zakresie, do najoczywistszego źródła danych statystycznych (GUS), bez jakichkolwiek odwołań do wyników badań empirycznych, zewnętrznych źródeł statystycznych, teorii ekonomii czy klasyki myśli ekonomicznej<sup>15</sup>. Na system oddziałymano bodźcami prawnymi, a nie ekonomicznymi (co ponownie świadczy o typie państwa dostosowanego głównie do wiedzy i potrzeb biurokracji).

Natomiast jedną z materialnych przyczyn wprowadzenia podatku od wzbogacenia były bardzo dotkliwe straty wojenne. Janusz Kaliński podawał, że:

(...) straty rzeczowe, w obecnych granicach kraju, ocenione zostały na poziomie 39% wartości majątku narodowego z 1939 r. W przemyśle i rzemiośle wyniosły one 33%, w rolnictwie 35%, transporcie 56% i handlu 65%; w 30% zniszczone zostały budynki mieszkalne i administracyjne. Najwięcej zakładów produkcyjnych i urzędów utracił przemysł mineralny, hutniczy, metalowy, energetyczny, elektrotechniczny oraz precyzyjny i optyczny. Tak więc wojna najsilniej dotknęła gałęzie przemysłu decydujące o nowoczesności potencjału gospodarczego kraju. W rolnictwie szczególnie dotkliwe były straty w hodowli. W 1945 r. poziom pogłowia bydła i trzody chlewnej wynosił 17,5%, a koni 44,3% stanu z 1938 r.<sup>16</sup>

14 Na międzyinstytucjonalne krążenie sprawy podatku wskazują pisma: AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Pismo naczelnika wydziału prawnego biura Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów S. Boraksy do Ministerstwa Skarbu departament podatkowy wydział prawny z 4 lipca 1945 r.; AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Projekt okólnika Ministerstwa Skarbu skierowany do Izb Skarbowych, urzędów skarbowych i urzędów rewizyjnych w sprawie analizy wyników postępowania przygotowawczego do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z 28 maja 1946 r.; AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 655, Pismo Ministra Skarbu do Prezesa Centralnego Urzędu Planowania z 6 lutego 1948 r. Z podatkiem miało również do czynienia Biuro Kontroli przy Prezydium KRN, zob. T. Filipczak, *Kancelaria Sejmu i Rady Państwa oraz Archiwum w latach [1944]1952–1989*, Warszawa 2015, s. 46. Ministerstwo Skarbu wymieniało również korespondencję z Ministerstwem Administracji Publicznej – M. Klusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 106; A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 630.

15 Zob. np. S. Kołakowski, *Opodatkowanie gospodarki nieuspołecznionej poza rolnictwem*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w latach 1944–1960*, Warszawa 1964, s. 365–384; J. Białobrzeski, *Opodatkowanie gospodarki nieuspołecznionej (poza rolnictwem) i ludności*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w trzydziestoleciu (1944–1973)*, Warszawa 1975, s. 491–518.

16 J. Kaliński, *Gospodarka Polski w latach 1944–1989. Przemiany strukturalne*, Warszawa 1995, s. 8.

Niedawno zwaloryzowaną skalę strat w zakresie dóbr kultury i dzieł sztuki przedstawili Mirosław Kłusek i Tomasz Luterek, szacując je na 19 mld zł z 2021 roku – a chodzi o relatywnie mało istotny gospodarczo aspekt wojennych zniszczeń<sup>17</sup>. Z kluczowych statystyk wystarczy przywołać straty ludnościowe – wyniosły one blisko 30% całej populacji<sup>18</sup>.

Etyczne przyczyny wprowadzenia podatku (walka z kolaborantami, szabrownikami i szmalcownikami), podobnie jak cel fiskalny, były „zasłonami dymnymi”, usprawiedliwiającymi władzę w oczach wyborców. Fałsz takiego myślenia zdemaskował Edward Taylor w analogicznej sytuacji po I wojnie światowej:

motywem tego było przekonanie, że wojna przysporzyła dochodów i majątku klasom posiadającym, a całym swym ciężarem odbiła się na klasach nieposiadających. (...) Założenie to było zupełnie mylne, wojna, a następnie inflacja, zubożyły całość społeczeństwa i zmniejszyły jego majątek narodowy. Nominalny wzrost majątku był tylko pozorem, pod którym kryła się deprecjacja pieniądza<sup>19</sup>.

Prawdziwych motywów można doszukiwać się w urzeczywistnianiu ideologii marksistowskiej, dbałości o interes administracji państwowej (kolejne miejsca pracy w administracji skarbowej) oraz w naciskach zza wschodniej granicy (której jednak nie potwierdza, póki co, żadne źródło pierwotne). Presja ze strony ZSRS była o tyle prawdopodobna, że potężny sąsiad głęboko ingerował w sprawy gospodarcze Polski. Dekretem z 24 sierpnia 1944 r. wprowadzono złoty polski. Nowe pieniądze opatrzone mylącym napisem „Narodowy Bank Polski”. W rzeczywistości nowy pieniądź wydrukowano w ZSRS. Wymiana *Reichsmarek* (dalej: RM) na złote nastąpiła w październiku w stosunku 1:1, z krzywdzącym ograniczeniem do 300 zł na osobę. Szacunki pozwalają przypuszczać, że z 700 mln RM pozostało w obiegu ok. 19 mln zł. Resztę pieniędzy przejęło państwo<sup>20</sup>. Pomimo całej niesprawiedliwości tej decyzji, trzeba jednak przyznać, że ekonomicznie musiała ona wyrzucić, pożądany po wojnie, efekt antyinflacyjny poprzez ściągnięcie nadmiaru płynności z rynku. Ale jednocześnie, w przeciwieństwie do zachodnioeuropejskich podatków nadzwyczajnych majątkowych po II wojnie światowej<sup>21</sup>, polski podatek nie stał się w żaden sposób efektywniejszy dzięki powojennym „reformom

17 M. Kłusek, T. Luterek, *Straty Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie dóbr kultury i sztuki podczas II wojny światowej*, [w:] *Raport o stratach poniesionych przez Polskę w wyniku agresji i okupacji niemieckiej w czasie II wojny światowej 1939–1945*, red. K. Wnęk, Warszawa 2022, s. 251–297.

18 F. Musiał, *Polska pojattańska (1945–1948)*, [w:] *Od niepodległości do niepodległości. Historia Polski 1918–1989*, red. P. Chojnacki, Warszawa 2010, s. 206.

19 E. Taylor, *Prawo skarbowe Rzeczypospolitej Polskiej*, cz. 2, Poznań 1920, s. 261.

20 B. Dziewanowski-Stefańczyk, *Wymiany pieniądza w Polsce w latach 1944–1950*, s. 81–82, [http://mowiawieki.pl/templates/site\\_pic/files/NBP\\_odcinek\\_5.pdf](http://mowiawieki.pl/templates/site_pic/files/NBP_odcinek_5.pdf) [dostęp: 6.02.2025].

21 F. H. Klopstock, *Monetary Reform in Liberated Europe*, „The American Economic Review” 1946, vol. 36, no. 4, s. 578–595; P. Robson, *Capital Levies in Western Europe after the Second World War*, „The Review of Economic Studies” 1959, vol. 27, no. 1, s. 23–43.

monetarnym” (nawet po wymianie pieniędzy w 1950 r.), dlatego zmiany systemu pieniężnego będą przywoływane jedynie okazjonalnie w dalszym wywodzie.

Silniejsze argumenty niż za domniemaną presją ze wschodu (którą roboczo nazywam hipotezą „wschodniej” genezy podatku), przemawiają za hipotezą o paradoksalnej, bo „zachodniej” genezie nadzwyczajnego podatku majątkowego. Otóż pierwszy polski projekt podatku od wzbogacenia wojennego stworzyły środowiska Armii Krajowej (dalej: AK) w 1943 r.<sup>22</sup>, nadając temu projektowi tytuł: *Ustawa o podatku od zysków wojennych*. Można podnieść więc zarzut, że w poprzednim rozdziale sformułowanie „zysk” rozumiałem jako dochód, w efekcie klasyfikując regulację podatku od zysków wojennych jako zupełnie inną kategorię obciążenia (podatek dochodowy, a nie majątkowy). W projekcie AK pojawiło się jednak zgoła inne wytłumaczenie terminu zysku. Tutaj była to bowiem „nadwyżka wartości majątku”, a nie „zysk względnie dochód”, co pozwala mówić w uprawniony sposób o podatku majątkowym. Jeszcze ważniejszą okoliczność stanowił fakt, że dekret z 13 kwietnia 1945 r. dokładnie tak samo, jak projekt z 1943 r., opisuje najistotniejszy element tego typu regulacji, czyli przedmiot opodatkowania:

podstawą wymiaru podatku jest nadwyżka wartości majątku płatnika posiadanego według stanu w dniu .... w stosunku do wartości majątku płatnika według stanu z dnia 31.VIII.1939 r.<sup>23</sup>

podstawę opodatkowania stanowi nadwyżka wartości majątku, wynikała dla podatnika w okresie od dnia 31 sierpnia 1939 r. do dnia 30 czerwca 1945 r.<sup>24</sup>

Podobieństwo wydaje się uderzające, zbliżona jest też długość obu regulacji – odpowiednio 13 i 16 artykułów oraz struktura projektów. Hipotezę o „zachodniej” proveniencji podatku potwierdzają także badania Karola Dąbrowskiego (eksperta od izb handlowo-przemysłowych):

należy podkreślić, że projekt podatku od wzbogacenia wojennego został opracowany w środowisku izbowców, skupionych wokół Czesława Klarnera – kierownika Departamentu Skarbu Delegatury Rządu RP na Kraj. Późniejszy dekret z 13 kwietnia 1945 roku był co do istoty identyczny z projektem ustawy o podatku od zysków wojennych autorstwa działaczy podziemnych i zawierał analogiczne postanowienia. Zasadnicza różnica polegała na tym, że projekt Departamentu Skarbu sprawiedliwiej traktował podatników, którzy ponieśli straty w czasie wojny, rozpoczęli drobną

22 AAN, Delegatura Rządu na Kraj, sygn. 202/IX-2, *Ustawa o podatku od zysków wojennych*, s. 34–38. Delegatura Rządu na Kraj – tajny naczelny organ władzy administracyjnej w okupowanej Polsce, utworzony w 1940 r., składający się z departamentów. Na jej czele stał Delegat Rządu na Kraj, podporządkowany Rządowi RP na uchodźstwie.

23 AAN, Delegatura Rządu na Kraj, sygn. 202/IX-2, *Ustawa o podatku od zysków wojennych*, art. 3, s. 34. Wielokropek wynika oczywiście z faktu, że w 1943 r. nie wiedziano jeszcze, kiedy dokładnie zakończą się działania wojenne.

24 Dekret z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym..., Dz.U. RP 1945, nr 13, poz. 72, art. 4.

działalność gospodarczą, nabyli spadek, otrzymali darowiznę oraz reemigrantów. Przewidywał także szerszy udział samorządu gospodarczego w postępowaniu podatkowym<sup>25</sup>.

Jeżeli widzieć w podatku zadekretowanym w kwietniu 1945 r. efekt oddziaływania koncepcji „zachodnich”, można też mówić o tej regulacji jako o swoistym wyjątku od zachodzącego na ziemiach polskich procesu sowietyzacji. Należy też pamiętać o generalnej cesze polskiego systemu prawnego, czyli oparciu go na rozwiązaniach legislacyjnych niemieckich i francuskich. Również w tym kontekście wzorowanie się na niemieckim *Reichsnotopfergesetz* oraz francuskim *Impôt de Solidarité Nationale* nie byłoby niczym niezwykłym.

Praktyczna próba opodatkowania wzbogaceń wojennych nastąpiła po pierwszej wojnie światowej, m.in. we Włoszech. Po II wojnie po ten instrument fiskalny sięgnięto w Austrii, Danii, Francji, Holandii i Norwegii<sup>26</sup>. Trudno zaś wskazać przypadki opodatkowywania wojennych przyrostów majątkowych w Środkowo-Wschodniej Europie (nawet biorąc pod uwagę znacznie szerszy okres 1919–1949<sup>27</sup>), gdzie raczej uciekano się do mniej finezyjnego rozwiązania w postaci konfiskaty nieuczciwie zdobytych majątków.

Za przykład mogła służyć Bułgaria<sup>28</sup>, gdzie *Ustawa o Sądzie Ludowym* legalizowała zabór mienia należącego do faszystów i kolaborantów. W NRD, jak pisze Wojciech Karpiński: „w zasadzie utrzymano dotychczasowe podatki, lecz podniesiono w sposób jednolity ich stawki”<sup>29</sup>. Skoro w strefie wpływów ZSRS stosowano tak proste rozwiązania, jak zwykle podniesienie stawek podatkowych oraz konfiskata mienia, to hipoteza o „zachodniej” proveniencji skomplikowanej konstrukcji nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego wydaje się sensownym, choć zaskakującym wyjaśnieniem zjawiska.

Materiały archiwalne wskazują ponadto, że członkowie Krajowej Rady Narodowej (dalej: KRN), mimo wewnętrznego zróżnicowania politycznego<sup>30</sup>, mieli świadomość złudności oficjalnie podawanego celu fiskalnego i potrafili wskazać prawdziwe moralno-polityczne pobudki Ministerstwa Skarbu (dalej: MS)<sup>31</sup>. Te same dokumenty świadczą, że przedstawiciele KRN wiedzieli, że próby

25 K. Dąbrowski, *Izba Przemysłowo-Handlowa w Lublinie w latach 1944–1950*, Ryki 2016, s. 91.

26 P. Robson, *Capital Levies in Western Europe...*, s. 24, 42.

27 Ewentualnie nadzwyczajnie zwiększono dochody podatkowe poprzez kontyngenty, jak w bolszewickiej Rosji po I wojnie światowej, zob. R. Pipes, *Rewolucja rosyjska*, tłum. T. Szafar, Warszawa 2006, s. 779, 897.

28 I. Dymitrow, *Bułgaria. Zarys dziejów*, tłum. M. Więckowska, A. Koseski, Warszawa 1986, s. 295.

29 W. Karpiński, *Rozwój teorii finansów, a jednolitość systemu finansowego w NRD*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1961, nr 23, z. 2, s. 231–252.

30 Inny pomysł na podział wpływu z podatku od wzbogacenia miał prezydent KRN z wydziałem organizacyjnym, a inny – eksponujący rolę samorządów i sprzeczny z tym – prezentowało biuro prezydzialne KRN.

31 AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Notatka biura prawnego Prezydium Krajowej Rady Narodowej z 8 czerwca 1945 r., s. 160. Ministerstwo zachowało dla siebie kluczową kompetencję ustalania podstaw wymiaru podatku, zob. M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 101–105.

opodatkowywania wzbogacenia po I wojnie światowej w większości nie przyniosły znaczących rezultatów.

Sygnalem pozwalającym dostrzec, że nowa władza, bez względu na spory co do szczegółów, stanowczo zmierza do uregulowania nadzwyczajnych stosunków wojennych, był pobór 50% dodatku wojennego do państwowego podatku dochodowego (dekret z dnia 14 stycznia 1945 r., chodziło o dochody z praw majątkowych, kapitałów pieniężnych oraz dochody z przedsiębiorstw i nieruchomości)<sup>32</sup>.

## 4.2. Szczegółowe regulacje dekretu z kwietnia 1945 r.

Podrozdział będzie miał charakter komentarza do ustawy i aktów wykonawczych. Przyjęcie takiej formy jest o tyle zasadne, że analiza powinna być zrozumiała zarówno dla prawników, jak też ekonomistów, historyków gospodarczych i filozofów. Teksty prawne pozostają enigmatyczne ze względu na specyfikę języka prawnego oraz prawniczej, dogmatycznej<sup>33</sup>, metody prowadzenia badań. Zachowany zostanie porządek chronologiczny, aby były uchwytne kolejne zmiany regulacji w czasie.

Omawiany podatek był (w oficjalnym przekazie) wymierzony głównie w podmioty, które wzbogaciły się nielegalnie podczas wojny, np. poprzez szaber, szantaż polskich obywateli bądź kolaborację lub interesy gospodarcze z okupantem. W praktyce uderzał zaś po prostu w zamożniejszych ludzi. Zwolnienie od podatku do kwoty 100 tys. zł wykluczało pokrzywdzenie biedniejszych warstw społeczeństwa.

Zgodnie z art. 1 dekretu z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego, wzbogacenie to (definiowane jako przyrost majątku między 31 sierpnia 1939 r., a 30 czerwca 1945 r.) nie musiało formalnie dotyczyć podmiotu poddanego opodatkowaniu. Dodano, że powstanie

32 Dekret z dnia 14 stycznia 1945 r. o poborze 50%-go dodatku wojennego do państwowego podatku dochodowego, Dz.U. RP 1945, nr 3, poz. 8; P. Klimek, *Wybrane aspekty jakości prawa finansowego a funkcje systemu opodatkowania dochodów w PRL*, „Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały” 2017, t. 20, nr 1, s. 175.

33 Co swoją drogą oznacza wszystko (określa metodę, którą postępują się nauki prawne) i nic (recenzenci prac dyplomowych interpretują tę metodę na bardzo wiele, zasadniczo odmiennych, sposobów) – ciekawie o fundamentalnych problemach metodologicznych prawa, a szczególnie o niejasności pojęcia metody dogmatycznej, w: D. Van Kędziński, *Metodologia i paradygmat polskich szczegółowych nauk prawnych*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2018, nr 3, s. 5–59.

zobowiązania podatkowego wiązało się również z uzyskaniem wzbogacenia na imię osób podstawionych<sup>34</sup>.

W art. 2 określono przedmioty, które nie zostały wliczone do kwoty wzbogacenia. Były to, w punkcie pierwszym: spadki, legaty<sup>35</sup>, darowizny i posagi z majątku posiadanego na dzień przed wybuchem II wojny światowej przez spadkodawcę lub darczyńcę<sup>36</sup>. Kolejne punkty mówiły o pozostałych przedmiotach – kapitałach z tytułu ubezpieczenia na życie, przydziałach ziemi otrzymanych na mocy dekretu PKWN o reformie rolnej, doliczeniach odsetek ustawowych, majątku ruchomym przeznaczonym do osobistego użytku oraz majątku ruchomym nabytym w miejsce wcześniej posiadanego, o ile ów uległ zniszczeniu w wyniku działań wojennych.

Art. 3 stanowi enumeratywnie katalog podmiotów zwolnionych z obowiązku płacenia podatku. Do tych podmiotów zaliczono: państwo, związki samorządowe, przedsiębiorstwa państwowe, spółdzielnie i związki zawodowe. Trafiły tu również osoby prawne, których dochody były w całości obracane na cele naukowe, oświatowe, kulturalne, wyznaniowe, dobroczynne, na cele pomocy konkretnym grupom ludności oraz na inne cele użyteczności publicznej<sup>37</sup>.

Art. 4 regulował bazę opodatkowania oraz aspekt temporalny. Określał jako podstawę opodatkowania nadwyżkę wartości majątku, wynikłą dla podatnika w okresie od 31 sierpnia 1939 r. do dnia 30 czerwca 1945 r. W innym razie nie można byłoby mówić o „wzbogaceniu wojennym”. Warto też zwrócić uwagę na słowo „nadwyżka”, które sugerowało istnienie czegoś, czego nie powinno być (czegoś nadmiarowego) oraz nacechowało wzbogacenia wojenne silnie pejoratywnie. Przepis precyzował, że „nadwyżki” nie pomniejszono o straty wojenne. Wyjątkiem od tej reguły uczyniono majątek ruchomy z art. 2 pkt 6. Regulacja w art. 4 zapowiadała szczegółowe rozporządzenie i do niego odsyłała – ukazało się ono ostatecznie 27 czerwca (rozdział 4.3).

34 Dekret z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym..., Dz.U. RP 1945, nr 13, poz. 72, art. 1.

35 Poprzez instytucję legatu (pochodzącą jeszcze z prawa rzymskiego) zapisuje się w testamencie określone dobra osobie niebędącej spadkobiercą. Obecnie używany termin, opisujący tę instytucję, to właśnie zapis.

36 W tym przepisie warto zwrócić uwagę na element sprawiedliwościowy, wskazujący, że trudno kogoś dodatkowo karać za śmierć bliskiej osoby, ponieważ byłoby to w sposób jawny krzywdzące; pierwotne wyrażenie tej myśli zob. A. C. Pigou, *A Capital Levy and a Levy on War Wealth*, London 1920, s. 57: *To subject a son to a special impost because his father happened to die in 1917 and not in 1920 would be plainly inequitable (...) it would be ridiculous to treat the son's inheritance as war wealth* („Poddanie syna specjalnemu podatkowi tylko dlatego, że jego ojciec zmarł w 1917 roku, a nie w 1920, byłoby wyraźnie niesprawiedliwe [...] byłoby absurdem traktować spadek syna jako majątek wojenny”).

37 Ta ostatnia kategoria budzi największe zainteresowanie, gdyż definicja legalna tych podmiotów ma się niespodziewanie przydać w orzeczeniu WSA w Warszawie 62 lata później, zob. podrozdział 5.3.



#### 4.2.1. Model efektywnej stopy opodatkowania

Art. 5 zawierał kluczową informację o zwolnieniu z podatku wzbogaceń do kwoty 100 tys. zł, co znajduje dodatkowe, ekonomiczne uzasadnienie (obok już zaznaczonego ideologicznego/sprawiedliwościowego) w generowanych na potrzeby ściągnięcia należności kosztach administracyjnych<sup>38</sup>. Dane w tabeli 23 ilustrują, w jaki sposób przepis określił stawki podatkowe.

**Tabela 23.** Podatek z 13 kwietnia 1945 r. – stawki w % dla podstawy w zł

PROGI PODATKOWE	PODSTAWA – kwota przyrostu majątku od 31 sierpnia 1939 r. do dnia 30 czerwca 1945 r. (zł)	STAWKA w %
I	0–100 000	0 (zwolnienie)
II	100 000–250 000	15
III	250 000–500 000	20
IV	500 000–1 000 000	35
V	1 000 000–2 000 000	50
VI	2 000 000 i więcej	75

**Źródło:** Dekret z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym..., Dz.U. RP 1945, nr 13, poz. 72, art. 5.

Ustęp trzeci wykluczył nadmierną progresywność poprzez dopowiedzenie, że ze wzbogacenia wyższego stopnia po odjęciu podatku nie może pozostać mniej niż zostaje z najwyższej sumy wzbogacenia niższego stopnia. Ten zagmatwany zapis warto zanalizować na przykładzie. Przypuśćmy, że w czasie wojny osoba wzbogaciła się o fabrykę wartą 3 mln zł. Z tabeli 23 wynika, że podatek winien wynieść 2,25 mln zł, a więc w kieszeni podatnika pozostałaby równowartość 750 tys. zł. Najwyższa suma wzbogacenia niższego stopnia wynosi 2 mln zł, a podatek od niego w stawce 50% podstawy opodatkowania równałby się jednemu milionowi. Wniosek z tego, że w tej hipotetycznej sytuacji, w kieszeni podatnika zostałyby równo milion. Tymczasem, analizowany punkt przepisu wykluczył nielogiczną możliwość, aby osoba z mniejszym wzbogaceniem stała się nagle bogatsza od osoby z większym wzbogaceniem. W związku z tym, w omawianym przypadku osobie mającej na własność fabrykę wartą 3 mln zł miał zostać naliczony nadzwyczajny

38 Dodatkowe koszty administracyjne powstałaby przecież również przy załatwianiu spraw dotyczących małych wzbogaceń. Zwracał na to uwagę już Pigou: „małe kwoty wzbogacenia najlepiej zostawić w spokoju”, A.C. Pigou, *A Capital Levy...*, s. 53. Pogląd ten mógł potencjalnie zaczerpnąć od Marshalla, który był zdania, że kwota wolna wspiera najbiedniejszych, zob. J. Dzionek-Kozłowska, *System ekonomiczno-społeczny Alfreda Marshalla*, Warszawa 2007, s. 330.

podatek od wzbogacenia wojennego w wysokości 2 mln, tak aby w majątku pozostał 1 mln zł, jak przy najwyższej sumie wzbogacenia niższego stopnia. Zapis ten rozsądnie niweluje efekt zakwalifikowania do wyższej grupy podatkowej. Korzystny efekt zanikał tylko dla naprawdę najbogatszych (powyżej 4 mln zł) – przy nabyciu nieruchomości wartej 5 mln zł, stawka 75 % podstawy zmniejszała posiadany majątek do 1,25 mln zł, a zatem nie można było podnieść argumentu, że to mniej niż z sumy najwyższego wzbogacenia niższego stopnia.

Zestawienie danych statystycznych, sporządzone na podstawie archiwalnych dokumentów, wykazało, że rzeczywista stawka podatkowa (została ona obliczona następująco: cały podatek wymierzony został podzielony przez całą nadwyżkę wartości majątku podlegającą opodatkowaniu) silnie zależała od województwa, oscylując od 15% do 44%<sup>39</sup>, co zostało przedstawione w tabeli 24.

**Tabela 24.** Realne stawki opodatkowania nadzwyczajnym podatkiem od wzbogacenia wojennego według podziału terytorialnego na izby skarbowe na dzień 31 grudnia 1946 r.

Izba Skarbowa	Wysokość realnej stawki opodatkowania w %
Białystok	15
Bydgoszcz	27
Gdańsk	20
Katowice	25
Kielce	22
Kraków	27
Lublin	20
Łódź	42
Płock	22
Poznań	44
Rzeszów	21
Warszawa	21

**Źródło:** *Rocznik Statystyczny 1947*, GUS, Warszawa 1947, s. 77–78 oraz AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1166, *Dane GUS na dzień 31 XII 1946 r.*, s. 109–114.

<sup>39</sup> Dane udało się znaleźć na stronie GUS-u oraz w materiałach archiwalnych AAN: *Rocznik Statystyczny 1947*, GUS, Warszawa 1947, s. 77–78 oraz AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1166, *Dane GUS na dzień 31 XII 1946 r.*, s. 109–114.

W związku z rozbieżnościami od 15% do 44% nasuwa się pytanie, czy tę realną, zależną od konkretnego województwa, progresywność podatku od wzbogacenia wojennego da się empirycznie wyjaśnić? W tym celu w badaniu wykorzystany został model regresji liniowej. Zastosowana została klasyczna metoda najmniejszych kwadratów (KMNK). Model ma charakter jednorównaniowy o liniowym związku funkcyjnym z jedną zmienną objaśniającą. Model oparty jest na danych przekrojowych. Wysoka inflacja występująca w latach 1947–1948 utrudniłaby modelowanie rozciągnięte w czasie. Zjawisko inflacji tego okresu badał m.in. Jacek Luszniwicz, stwierdzając: „presję inflacyjną wywołało (...) połączenie programu dużych inwestycji restytucyjnych w przemyśle i infrastrukturze z polityką podnoszenia stopy życiowej ludności (co również należało do wyjściowych priorytetów planu trzyletniego)”<sup>40</sup>.

Przyjmując perspektywę statyczną, niezmuszającą do indeksowania inflacją kwot wzbogaceń i wymierzonego podatku, udało się uchwycić reprezentatywny dla nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego konkretny moment – 31 grudnia 1946 r. Rok 1946 był właściwie jedynym, w którym władze ludowe wiązały jeszcze nadzieje z tym podatkiem jako znaczącym źródłem dochodu. Jednak to nie trudność uwzględnienia inflacji w rachunkach, a brak odpowiednio szczegółowych danych dotyczących podatku jest głównym powodem przyjęcia statycznego sposobu modelowania, gdyż dane o ówczesnych cenach są dostępne w zdigitalizowanych wersjach historycznych roczników GUS.

W pierwszej kolejności wyższe w niektórych regionach odsetki stawki opodatkowania wyjaśniono za pomocą danych dotyczących populacji – liczby ludności oraz zmian liczby ludności w wyniku działań wojennych. Model taki należy ocenić negatywnie, ponieważ zmienne objaśniające nie miały istotnego statystycznie wpływu na zmienną objaśnianą. Regresja ta pozwoliła przypadkowo odkryć nieproporcjonalnie i zaskakująco duże do liczby ludności kwoty wzbogaceń wojennych podlegających pod wymiar w Izbie Skarbowej w Kielcach – jak się okazało, istniał tam rozwinięty przemysł wojenny, a Niemcy wywieźli tylko maszyny, nie niszcząc budynków. Mając to na uwadze, podjęto próbę znalezienia wskaźnika uprzemysłowienia jako zmiennej objaśniającej. Przyjął on ostatecznie postać, udostępnianej przez GUS, liczby zakładów przemysłowych, zatrudniających 5 i więcej osób, na terenie danego województwa, co zostało przedstawione w tabeli 25.

Model przyjął formę liniową (1)  $y = \alpha_0 + \alpha_1 x_1 + \varepsilon$ , gdzie:

$y$  – zmienna objaśniana (wysokość realnej stawki opodatkowania [realnast]),

$\alpha_0$  – wyraz wolny,

$\alpha_1$  – współczynnik kierunkowy,

$x_1$  – zmienna objaśniająca (liczba zakładów przemysłowych, zatrudniających co najmniej 5 osób [przemysA5pl]),

$\varepsilon$  – składnik losowy

40 J. Luszniwicz, *Procesy inflacyjne w Polsce w latach 1945–1955 – przejawy, fazy, uwarunkowania, konsekwencje. Przyczynek do badań nad inflacją w PRL*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego. Studia i Prace” 2014, nr 2, s. 112.

**Tabela 25.** Liczba zakładów przemysłowych zatrudniających 5 i więcej osób w województwach albo ich fragmentach, podlegających pod konkretną Izbę Skarbową. Dane na rok 1946

Izba Skarbowa	Liczba zakładów zatrudniających 5+ osób
Białystok	406
Bydgoszcz	1983
Gdańsk	1122
Katowice	3409
Kielce	1590
Kraków	2056
Lublin	1264
Łódź	2873
Płock	946
Poznań	3925
Rzeszów	985
Warszawa	1600

**Źródło:** obliczenia własne na podstawie *Rocznik Statystyczny 1947*, GUS, Warszawa 1947, s. 77–78.

Na osi  $x$  znalazła się zmienna objaśniająca w postaci wskaźnika uprzemysłowienia, zaś na osi  $y$  zmienna objaśniana, czyli wysokość realnej stawki opodatkowania. W tym punkcie należy wskazać trudności przy pracy z danymi. Otóż podział na izby skarbowe nie pokrywał się idealnie z podziałem na województwa, stosowanym w statystyce GUS-u. Aby oszacować liczbę zakładów przemysłowych dla terenów izby skarbowej w Płocku należało odwołać się do literatury przedmiotu. Jak pisał Witkowski:

właściwość terytorialna każdej z izb skarbowych rozciągała się na teren województwa. Wyjątek stanowiły Izba Skarbowa w Płocku, obejmująca 15 powiatów województwa warszawskiego, oraz Izba Skarbowa w Warszawie, której przypisano obszar pozostałych 6 powiatów województwa warszawskiego i miasto stołeczne Warszawę<sup>41</sup>.

W modelu nie uwzględniono trzech izb, uzyskując próbę 12, a nie 15 obserwacji. Izby Skarbowe w Olsztynie, Szczecinie i Wrocławiu nie wywiązały się terminowo z obowiązku sprawozdawczości do GUS. Co więcej, izby te konsekwentnie nie dokonywały wymiarów podatku w kolejnych latach. Trudności tych izb mogły

41 A. Witkowski, *Urzędy rewizyjne w Polsce (1945–1950)*, „Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka” 2009, t. 16, nr 3, s. 24.

brać się z faktu, że obejmowały one tereny tzw. Ziem Odzyskanych. Postawę tamtejszych skarbowców wobec podatku potwierdza wewnętrzna dokumentacja przesyłana między MS a urzędami skarbowymi: „Przy opracowaniu analizy wyłączono okręgi Izb Skarbowych w Szczecinie i Wrocławiu w Olsztynie, wobec negatywnych sprawozdań z tych Izb Skarbowych”<sup>42</sup>. Władze samorządowe nie współpracowały z władzami wymiarowymi. Urzędy skarbowe nie potrafiły zgromadzić określonego materiału informacyjnego o potencjalnych podatnikach<sup>43</sup>. Ministerialne pismo wytknęło izbom i urzędom skarbowym rzecz tak fundamentalną, jak „brak należytego zainteresowania się podatkiem przez nie”<sup>44</sup>. Szczególnie zignorowanie podatku przez dużą Izbę Skarbową we Wrocławiu wydaje się mieć niebagatelne znaczenie dla ostatecznych znikomych wyników procesu ściągania daniny.

Zgromadzone dane przedstawiono na osiach pierwszej ćwiartki układu współrzędnych (wykres 1 i 2). Dla lepszego zobrazowania wychwyconej korelacji zamieszczone zostały dwie wersje badania – ze wszystkimi danymi (wykres 1) oraz bez obserwacji nietypowej (wykres 2). Za nietypowe trzeba uznać dane z Katowic. Współczynnik korelacji liniowej Pearsona dla wszystkich danych wyniósł 0,84. Zaprezentowanie wyników bez okręgu w Katowicach dodatkowo uzasadnia fakt, że dane te znacząco odróżniały się także w kolejnych latach 1947–1949<sup>45</sup> (mimo następującego wówczas, kontrowersyjnego metodycznie, ograniczenia liczby obserwacji do zaledwie jedenastu w modelu przedstawionym na wykresie 2). Nietypowość tej zmiennej wynikała z faktu, że Katowice, główne miasto górniczego Śląska, były od dawna silnie uprzemysłowione. Na obszarze terytorialnym izby znajdowało się zatem wielu potencjalnych płatników podatku od wzbogacenia wojennego. Tamtejszy przemysł planowano jednak w całości znacjonalizować<sup>46</sup>, a zatem państwo, tak czy owak, uzyskiwało efekt dalej idący niż w przypadku samego tylko opodatkowania. Ściąganie podatku od, patrząc przez pryzmat obecnych czasów, pokrzywdzonych nacjonalizacją, byłych właścicieli prywatnych musiało napotykać znaczące praktyczne trudności.

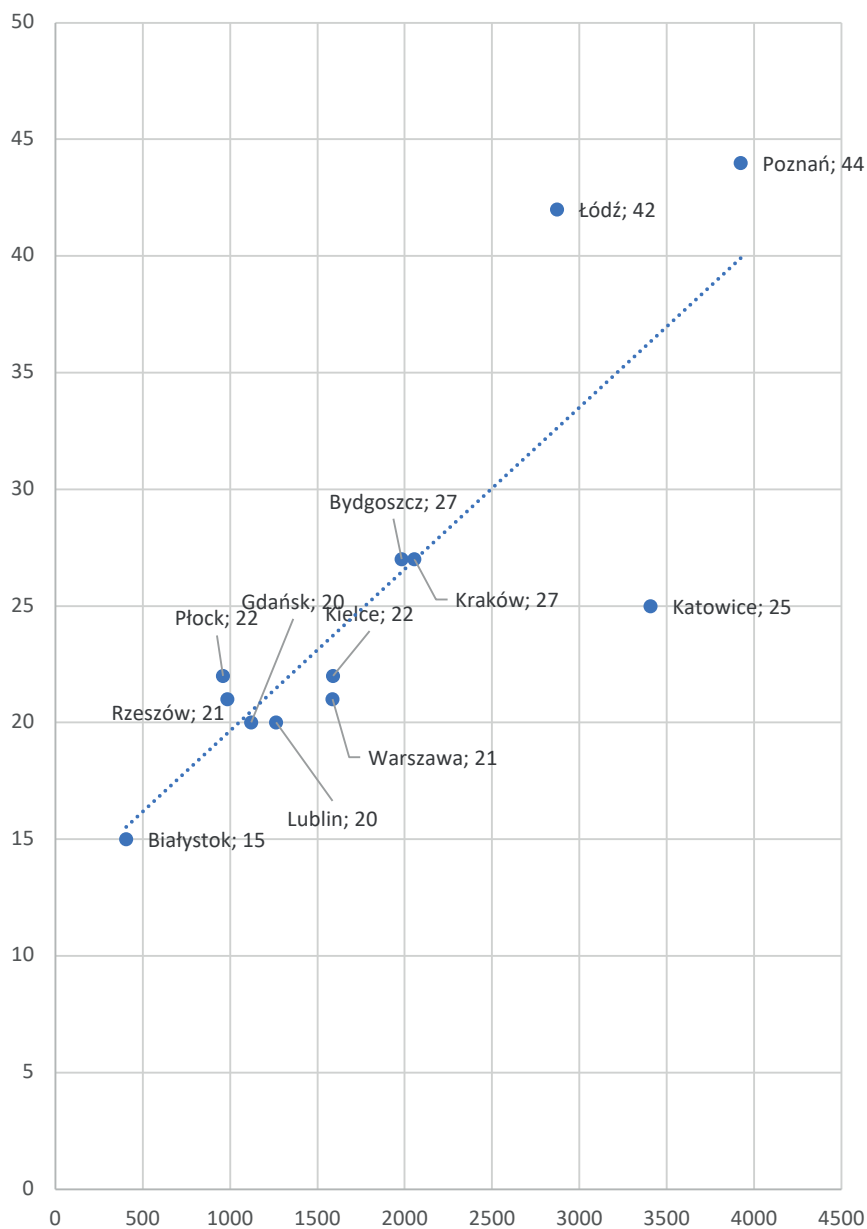
42 AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Projekt okólnika Ministerstwa Skarbu skierowany do Izb Skarbowych w sprawie analizy wyników postępowania przygotowawczego do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z 28 maja 1946 r., s. 100. W cytacie zachowano składniowo-interpunkcyjne niedopracowanie zdania, wskazujące na roboczy charakter dokumentu.

43 Ibidem, s. 112; w piśmie s. 5. zarzucano organom praktykę „pójścia po linii najmniejszego oporu” (s. 113, w piśmie s. 6).

44 Ibidem, s. 101; w piśmie s. 2.

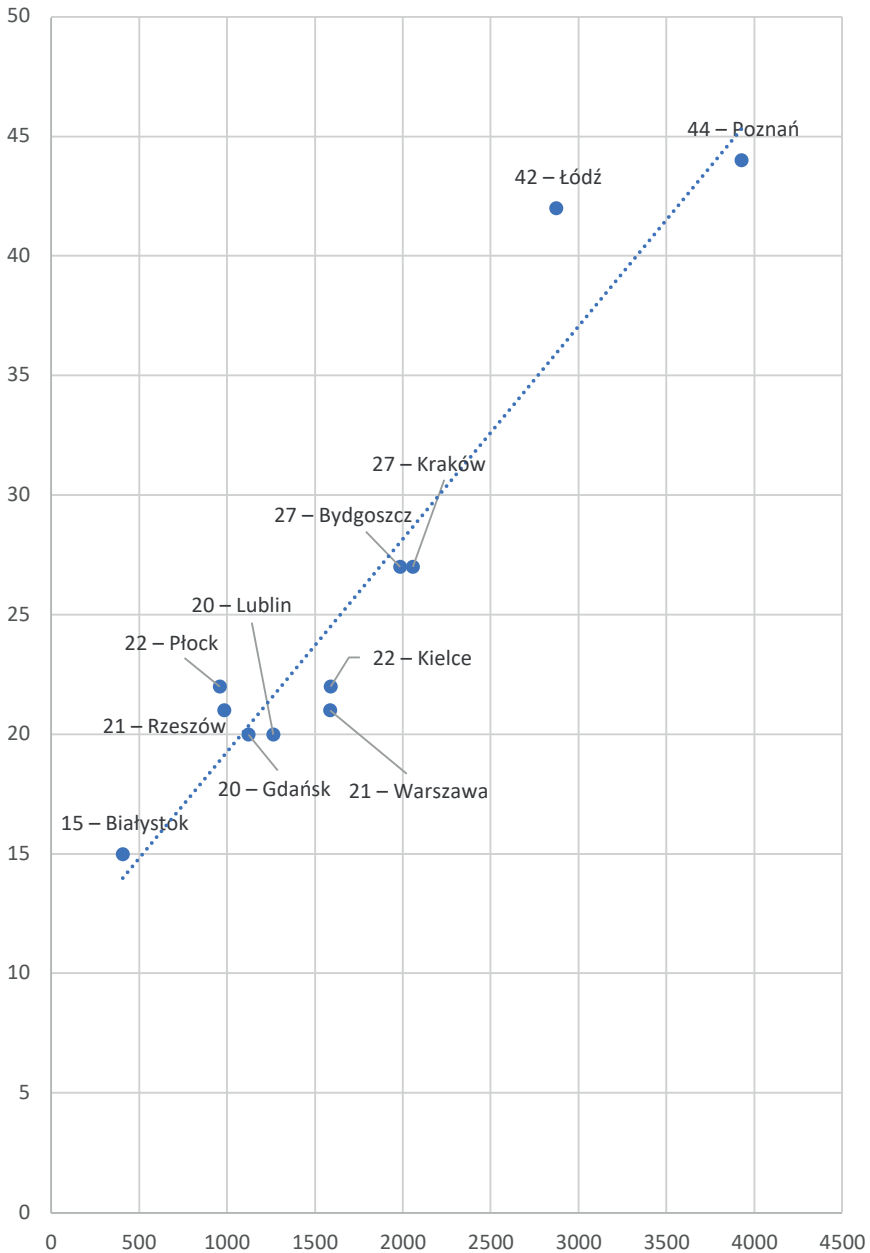
45 A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 649–650. Witkowski tabelarycznie przedstawia wyniki fiskalne dla wszystkich izb w kolejnych latach (1947–1949).

46 Ustawa z dnia 3 stycznia 1946 r. o przejęciu na własność Państwa podstawowych gałęzi gospodarki narodowej, Dz.U. RP 1946, nr 3, poz. 17.



**Wykres 1.** Zależność realnej stopy opodatkowania w % (y) od wskaźnika uprzemysłowienia w postaci liczby zakładów przemysłowych zatrudniających 5 lub więcej osób (x)

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie: *Rocznik Statystyczny 1947*, GUS, Warszawa 1947, s. 77–78 oraz AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1166, *Dane GUS na dzień 31 XII 1946 r.*, s. 109–114.



**Wykres 2.** Zależność realnej stopy opodatkowania w % (y) od wskaźnika uprzemysłowienia w postaci liczby zakładów przemysłowych zatrudniających 5 lub więcej osób (x) z usunięciem obserwacji odstającej

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie: *Rocznik Statystyczny 1947*, GUS, Warszawa 1947, s. 77–78 oraz AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1166, *Dane GUS na dzień 31 XII 1946 r.*, s. 109–114.

Współczynnik korelacji liniowej Pearsona, po usunięciu obserwacji nietypowej, wyniósł aż 0,95. Tak wysoki współczynnik zwykle wskazuje na popełnienie w badaniu błędów metodycznych. Ten zarzut jednak nie jest trafny, gdyż występowanie w analizowanych danych korelacji ma charakter niemal oczywisty, a przez to zbliżony do związku przyczynowo-skutkowego (płacenie wyższych kwotowo podatków przez większe podmioty zdaje się być równie naturalnym zjawiskiem, jak najbardziej podstawowe fakty fizyczne czy chemiczne). Wyniki regresji liniowej z uwzględnieniem oraz pominięciem obserwacji nietypowej przedstawiono w tabelach 26 i 27.

**Tabela 26.** Zmienna zależna (Y): realnast. Wyniki estymacji parametrów z modelu na podstawie danych z wykresu 1

	Współczynnik	Błąd stand.	t-Studenta	wartość p
const	12,7027	3,01893	4,208	0,0018
przemysA5pl	<b>0,00693024</b>	0,00143113	4,843	0,0007

Średn. arytm. zm. zależnej	25,50000	Odch. stand. zm. zależnej	8,816307
Suma kwadratów reszt	255,6068	Błąd standardowy reszt	5,055757
Wsp. determ. R-kwadrat	0,701045	Skorygowany R-kwadrat	0,671149
F(1, 10)	23,44981	Wartość p dla testu F	0,000679
Logarytm wiarygodności	-35,37966	Kryt. inform. Akaike'a	74,75933
Kryt. bayes. Schwarza	75,72914	Kryt. Hannana-Quinna	74,40027

**Uwaga:** podkreślono współczynnik podlegający interpretacji w modelu.

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie: *Rocznik Statystyczny 1947*, GUS, Warszawa 1947, s. 77–78 oraz AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1166, *Dane GUS na dzień 31 XII 1946 r.*, s. 109–114.

**Tabela 27.** Zmienna zależna (Y): realnast. Wyniki estymacji parametrów z modelu na podstawie danych z wykresu 2

	Współczynnik	Błąd stand.	t-Studenta	wartość p
const	10,3800	1,82692	5,682	0,0003
przemysA5pl	<b>0,00889704</b>	0,000937445	9,491	<0,0001

Średn. arytm. zm. zależnej	25,54545	Odch. stand. zm. zależnej	9,245146
Suma kwadratów reszt	77,64447	Błąd standardowy reszt	2,937203
Wsp. determ. R-kwadrat	0,909159	Skorygowany R-kwadrat	0,899065
F(1, 9)	90,07396	Wartość p dla testu F	5,52e-06
Logarytm wiarygodności	-26,35667	Kryt. inform. Akaike'a	56,71334
Kryt. bayes. Schwarza	57,50913	Kryt. Hannana-Quinna	56,21171

**Uwaga:** podkreślono współczynnik podlegający interpretacji w modelu.

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie: *Rocznik Statystyczny 1947*, GUS, Warszawa 1947, s. 77–78 oraz AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1166, *Dane GUS na dzień 31 XII 1946 r.*, s. 109–114.



Model liniowy przyjął postać:

- $\text{realnast}_{1946} = 12,703 + 0,007 \text{ przemysA5pl}_{1946}$  (2);
- $\text{realnast}_{1946} = 10,380 + 0,009 \text{ przemysA5pl}_{1946}$  (3).

Wyniki w modelu 2 należy interpretować w ten sposób, że każdy kolejny tysiąc zakładów przemysłowych, podlegających danej izbie skarbowej, generował zwiększoną o 7 punktów procentowych realną stopę opodatkowania, przy innych czynnikach niezmiennych. W przypadku badania z pominięciem obserwacji odstającej (model 3) wzrost stopy opodatkowania na tysiąc zakładów wynosi 9 punktów procentowych.

Otrzymane wyniki pokazują, że liczba zakładów przemysłowych, zatrudniających co najmniej 5 osób, miała wpływ na realną stopę opodatkowania podatkiem od wzbogacenia wojennego. Zakłady przemysłowe są naturalnym kandydatem do znajdowania się w grupie najwyżej opodatkowanych podmiotów (czyli stawkami 50% i 75% wzbogacenia). Małe zakłady rzemieślnicze, handlowe czy mniej kapitałochłonne rolnictwo jako źródła mniejszych wzbogaceń obniżały z kolei realny poziom opodatkowania. Wartość statystyki t-Studenta oraz wartość *p-value* w obu modelach wskazują na odrzucenie hipotezy zerowej na rzecz hipotezy alternatywnej, która mówi o istotnym statystycznie związku między wskaźnikiem uprzemysłowienia a realną stawką opodatkowania.

#### 4.2.2. Pozostałe regulacje

Art. 6 określał podmioty odpowiedzialne za możliwość odwołania od wyznaczonej wielkości podatku. Były to dla osób prawnych urzędy rewizyjne oraz komisje obywatelskie dla osób fizycznych. Apelacje kierowane były odpowiednio do izb skarbowych oraz komisji odwoławczych przy izbach skarbowych. Trzeba nadmienić, że przepis ten został zmieniony z dniem 6 sierpnia 1949 r. przez art. 1, pkt 2 dekretu z dnia 27 lipca 1949 r. Od tego momentu obywatelskie komisje podatkowe musiały formułować uzasadnienia swoich orzeczeń. Nadzwyczajny i jednorazowy, w zamyśle, podatek z 1945 r. obowiązywał zatem w najlepsze jeszcze w 1949 r.

Art. 7 zawierał odesłanie do obowiązującej w 1945 r. w kwestiach proceduralnych przedwojennej ordynacji podatkowej<sup>47</sup>. Art. 8 z kolei mówił o możliwości podania do publicznej wiadomości imion i nazwisk osób, której zostaną obciążone nadzwyczajnym podatkiem od wzbogacenia wojennego<sup>48</sup>. Organy wyposażono również w uprawnienie do wzywania potencjalnych świadków, mogących zeznawać w sprawie znaczącego wzrostu zamożności osób z listy. Przepis ten angażował więc „lud pracujący miast i wsi” do walki z burżuazją, zachęcając do donosów obywatelskich.

47 Obwieszczenie Ministra Skarbu z dnia 14 lutego 1936 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy z dnia 15 marca 1934 r. zawierającej „Ordynację Podatkową”, Dz.U. RP 1936, nr 14, poz. 134.

48 Rzecz dzisiaj nie do pomyślenia w świetle coraz silniejszej ochrony danych osobowych.

Art. 9 przeciwdziałał zbyciu majątku przez podatnika, czyniąc nabywcę solidarnie odpowiedzialnym ze zbywcą za zapłatę należności, o ile zachodzi „uzasadnione przypuszczenie”, że nabywca o istnieniu zobowiązania podatkowego wiedział<sup>49</sup>. Słowo „przypuszczenie” to termin nieostry, wówczas zdecydowanie mniej rozlegle opisany w doktrynie i orzecznictwie. Sformułowanie umożliwiało urzędowi rewizyjnym i komisjom obywatelskim w konkretnych przypadkach korzystanie z władzy dyskrecyjnej. W sytuacji, gdy był problem z wyegzekwowaniem pełnej kwoty od zbywcy, można było uznać (ta właśnie uznaniowość jest cechą dystyngtywną władzy dyskrecyjnej), że zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że nabywca o wzbogaceniu wojennym wiedział i w ten sposób można było obciążyć kolejne osoby zaległością podatkową – tak zagadnienie wyglądało od strony organu podatkowego. Przepis rozciągnął odpowiedzialność na spadkobierców. Należy stwierdzić, że organy podatkowe wyposażono w swoistą wersję skargi pauliańskiej<sup>50</sup> wobec podatników. Ta skomplikowana konstrukcja prawna była i jest obecnie bardzo potrzebna wierzycielom w konfrontacji z nieuczciwymi dłużnikami, jednak jako kolejny atrybut władzy państwowej zdaje się tylko pogłębiać nierównorzędną podmiotów – państwa i obywatela.

Art. 10 określał termin płatności na 30 dni od momentu doręczenia nakazu. Treść przepisu uwypuklała również jednorazowość omawianego podatku – „płatny jest jednorazowo”. Niezapłacenie należności zgodnie z ustępem drugim skutkowało przepadkiem przedmiotu opodatkowania na rzecz SP – tylko do wysokości samej kwoty podatku, nie ponad nią, co precyzował ustęp trzeci. O przepadku orzekała właściwa izba skarbowa. Prawna instytucja przepadku polegała po prostu na bezpowrotnej utracie majątku na korzyść SP.

Art. 11 zaś zawierał regulację karną i określał sankcje za niezastosowanie się do treści ustawy<sup>51</sup>. Artykuł z czasem uchylono<sup>52</sup>. Dopóki jednak przepis nie został zastąpiony regulacją karnoskarbową, ustęp pierwszy karał podmioty za brak współpracy z władzą grzywną w wysokości 200 tys. złotych. Podatnikom groziła jeszcze druga grzywna, wynikająca z ordynacji podatkowej<sup>53</sup>. Czy takie kary

49 Można się zatem pokusić o daleką analogię, że sytuacja polskiej burżuazji zaczęła przypominać sytuację mniejszości religijnych w Turcji w 1942 r.

50 Art. 527 k.c. stanowi, że: „gdy wskutek czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową, każdy z wierzycieli może żądać uznania tej czynności za bezskuteczną w stosunku do niego, jeżeli dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli, a osoba trzecia o tym wiedziała lub przy zachowaniu należytej staranności mogła się dowiedzieć”. Instytucję tę omawia w kontekście historycznym A. Fermus-Bobowiec, *Actio Pauliana w polskim prawie cywilnym na tle dorobku XIX-wiecznej nauki prawa*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2013, nr 19, s. 125–130.

51 To rozwiązanie również jest nietypowe, gdyż obecnie przepisy karne znajdują się w osobnym Kodeksie Karnoskarbowym (KKS), bądź po prostu w Kodeksie Karnym (KK), gdy chodzi o przestępstwo gospodarcze.

52 Prawo karne skarbowe, Dz.U. RP 1947 nr 32, poz. 140, art. 304.

53 W ordynacji 500 zł. Następnie, po dekrete o podwyższeniu grzywien – 5000 zł, zob. Dekret z dnia 16 listopada 1945 r. o podwyższeniu grzywien, kar pieniężnych, kar porządkowych oraz nawiązek, Dz.U. RP 1945, nr 56, poz. 312.

pieniężne były wysokie? Wzrosty cen są permanentną cechą gospodarki wojennej<sup>54</sup>. Cena bochenka chleba jednak nawet w szczytowym momencie inflacji nie przekroczyła 12 zł<sup>55</sup>, zatem wysokość ustalonej grzywny w ustawie o nadzwyczajnym podatku była dotkliwa dla podatnika (stanowiła równowartość kilkunastu tysięcy bochenków chleba, niezbędnego do przeżycia), co z pewnością wywoływało już efekt obawy przed karą. Poza tym, skoro zwolnione od opodatkowania były wzbogacenia do kwoty 100 tys. zł, to 200 tys. zł jako sankcja tym bardziej musiało robić wrażenie. Brak współpracy z władzą mógł przybrać postać niestawiennictwa na wezwania, niezłożenia zeznania podatkowego, utrudniania i uniemożliwiania dokonywania czynności władzom. Ust. 2 zamieniał grzywnę na obowiązek wykonania prac przymusowych, bądź karę aresztu do lat 3 w przypadku niewypłacalności dłużnika. Świadome zatajenie, a nawet samo usiłowanie zatajenia wzbogacenia wojennego groziło przepadkiem tegoż wzbogacenia, a nie tylko przepadkiem do wysokości zobowiązania podatkowego, jak w art. 10<sup>56</sup>.

### 4.3. Egzekucja podatku – rozporządzenie z 27 czerwca 1945 r.

27 czerwca 1945 r. władza ludowa wydała rozporządzenie do dekretu o podatku od wzbogacenia wojennego (zatem między 13 kwietnia a 27 czerwca dekret funkcjonował tylko teoretycznie – bez rozporządzenia jego skuteczne wykonywanie było praktycznie niemożliwe). Rozporządzenie musiało się pojawić, ponieważ ustawa jako akt prawny ogólnie-abstrakcyjny (innymi słowy, dotyczący wielu podmiotów i powtarzalnych okoliczności) nie dawała wskazówek, co do rozwiązywania konkretnych problemów, powstających przy egzekwowaniu prawa. W efekcie izby i urzędy skarbowe zasypywały MS pytaniami o wykładnię przepisów ustawy. Problem ten zresztą nie ustał po wydaniu rozporządzenia – w materiale archiwalnym znajdują się interpretacje ministerialne z marca 1946 r.<sup>57</sup> Należy także wziąć pod uwagę opinię Josepha Stiglitz, zgodnie z którą odstęp czasowy

54 Piketty wydaje się sympatyzować ze zjawiskiem wzrostu cen po II wojny światowej, przynajmniej czyni tak w zdaniu: „to inflacja pomogła krajom bogatym w pozbyciu się ich długu publicznego po zakończeniu drugiej wojny światowej”, oraz wskazuje na inflację jako na drugie najlepsze rozwiązanie problemu długu, zaraz po nadzwyczajnych podatkach dla najbogatszych – T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku...*, s. 131.

55 M. Kłusek, *Dekret z 27 lipca 1949 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego*, „Humanities and Social Sciences” 2016, t. 21, nr 23 (2), s. 85.

56 Dekret z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym..., Dz.U. RP 1945, nr 13, poz. 72, art. 11.

57 Np.: AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1166, okólnik MS nr 170 z dnia 22 marca 1946 r. dotyczący wątpliwości w sprawie stosowania dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego, s. 84–87.

(*implementation lag*<sup>58</sup>) pozwala na skuteczną ucieczkę przed opodatkowaniem. Rozporządzenie weszło w życie 14 lipca 1945 r. Gdyby pojawiło się już w maju, podatnicy dysponowaliby krótszym czasem na ukrywanie majątku.

W samym już rozporządzeniu § 1 miał charakter techniczno-prawny (zawierał wyjaśnienia dotyczące prawidłowego sposobu odczytywania przedmiotowego aktu prawnego)<sup>59</sup>, natomiast § 2, § 3 i § 4 precyzowały art. 1 dekretu wprowadzającego podatek od wzbogacenia wojennego. Standardowy krąg podmiotowy (osoby prawne i fizyczne) został rozszerzony o spadki wakujące (§ 2)<sup>60</sup>. Zastrzeżono odmieszczenie wzbogacenia oraz postanowiono o doliczaniu wzbogacenia zgromadzonego na imię małżonka, osób pozostających we wspólności majątkowej z płatnikiem, krewnych i innych osób, gdy organ podejrzewa je, że tak naprawdę zakupiły majątek za środki płatnika (§ 3). Podkreślono, że osoby podstawione odpowiadają wyłącznie za podatek od nabytego majątku, a nie za całe wzbogacenie płatnika (§ 4).

W § 5 ograniczono zwolnienia podmiotowe spadków i darowizn o te spadki i darowizny, które stanowią wzbogacenie wojenne spadkodawcy/darczyńcy. Określono także sposób szacowania wartości przedmiotów majątkowych poprzez wyznaczenie umownej daty wyceny, co w powojennych realiach bardzo niestabilnych kursów walut miało istotne znaczenie. Przyjęto datę 30 czerwca 1945 r. (§ 6). Uregulowano także rzadką sytuację posiadania przez osoby, wymienione w § 2, majątku stanowiącego mienie opuszczone lub porzucone<sup>61</sup> w rozumieniu ustawy z dnia 6 maja 1945 r. o majątkach opuszczonych i porzuconych (§ 7).

Kolejny paragraf rozporządzenia (§ 8) do art. 4 dekretu o nadzwyczajnym wzbogaceniu wojennym wskazał na wartość obiegową przedmiotów jako zasadnicze kryterium wyceny. Zawierał również wyliczenie szczegółowych form, które wzbogacenia mogło przybrać (nabycie, nabycie z potrąceniem kosztów, ulepszenie,

58 J. E. Stiglitz, *Economics of The Public Sector*, New York–London 1988, s. 396–397.

59 Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 27 czerwca 1945 r. w sprawie wykonania dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego, Dz.U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 1. Przepisy rozporządzenia były następnie doprecyzowywane przez pkt. 1, 3 i 8 okólnika MS z dnia 31 stycznia 1946 r., Nr. D. V. 54446/4/5/7/45 oraz pkt. 2, 3 i 6 okólnika MS nr 170 z dnia 22 marca 1946 r. Nr. D. V. 4–6/2/46 w sprawie wyjaśnień wątpliwości przy stosowaniu dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego.

60 Spadki wakujące to takie, po które nikt się nie zgłasza, a ewentualni następcy prawni pozostają nieznanymi albo dokonali aktu zrzeczenia się. Współczesne polskie prawo spadkowe nie postępuje się kategorią spadków wakujących. Dzisiaj następuje (prostsze) nabycie spadku z mocy prawa.

61 Ustawa z dnia 6 maja 1945 r. o majątkach opuszczonych i porzuconych, Dz.U. RP 1945, nr 17, poz. 97. Regulowała ona stan dwóch rodzajów majątku. W pierwszej kolejności majątku porzuconego, który był własnością lub w posiadaniu III Rzeszy oraz osób, które zbiegły do nieprzyjaciela. Majątek taki przechodził na rzecz Skarbu Państwa. Drugi typ majątku, majątek opuszczony, który z powodu wojny nie był w posiadaniu właściciela, jego prawnych następców lub pełnomocników prawnych, miał być na wniosek właściciela jemu przywrócony „niezależnie od tego, w czym posiadaniu majątek ten się znajduje”. W tych rozróżnieniach dostrzegalne są elementy moralnego wartościowania – karano przejście na stronę wroga.

powiększenie i wzrost wartości rzeczy). Przepis uwzględniał również przykłady obrazujące naliczanie podatku i skład bazy podatkowej. Miały pokazywać, z czego konkretnie prowadzono by egzekucję podatku.

Jeśli 31 sierpnia 1939 r. płatnik miał dom i przedsiębiorstwo, a na dzień 30 czerwca 1945 r. wykazał w zeznaniu podatkowym dom, willę, przedsiębiorstwo i plac, to podlegającą podatkowi podstawę stanowiła naturalnie wartość willi i placu. W nieco bardziej skomplikowanym przypadku drugim ustawodawca rozważał skład majątkowy: dom, majątek ziemski i przedsiębiorstwo handlowe w 1939 r. oraz plac po spalonym domu, majątek ziemski objęty reformą rolną, przedsiębiorstwo handlowe i fabrykę, należące do tego samego podatnika w 1945 r. W tym wypadku, bardziej kontrowersyjnie, wzbogacenie sprowadzało się do wartości fabryki (spalenie domu nie zmniejszało należności, bo dom posiadany był już przed wojną). Podobnie objęcia majątku reformą rolną nie traktowano jako zubożenia.

Jeszcze trudniejszy przykład trzeci zakłada hipotetyczną sytuację (ale na pewno spotykaną w praktyce), że w 1939 r. płatnik miał dom, majątek ziemski i przedsiębiorstwo handlowe, a w czerwcu 1945 r. miał już tylko przedsiębiorstwo handlowe i fabrykę, bez sprzedanego domu i objętego reformą rolną gospodarstwa. Tym razem bazę podatku stanowiła wartość nabytej fabryki, jednak powstawała możliwość odliczenia ceny domu, jeśli został sprzedany celem kupna fabryki. Ciężar udowodnienia, że tak było, spoczywał na podatniku. Jeżeli podatnik był w stanie wykazać związek przyczynowo-skutkowy, to mógł uzyskać zwolnienie od podatku, jeśli akurat wartość domu przewyższała lub równała się wartości fabryki.

Przykład czwarty ustalał bazę dla opodatkowania w postaci przedsiębiorstwa handlu detalicznego i warsztatu rzemieślniczego w 1939 r. poprzez porównanie z majątkiem powojennym obejmującym: przedsiębiorstwo handlu hurtowego i fabrykę, powstałą z rozbudowanego warsztatu. Opodatkowanie miało uwzględnić powiększenia (tego rodzaju wzbogacenia należy ocenić jako z natury trudniejsze do oszacowania). Biegły z zakresu wyceny przedsiębiorstwa musiał wycenić wzrost wartości obu zakładów procentowo. Stwierdzał on, przypuśćmy, że przedsiębiorstwo handlu detalicznego odpowiadało 30% wartości hurtowni, zatem 70% wartości przedsiębiorstwa handlu hurtowego weszło w skład podstawy opodatkowania. Przypadek piąty analizował sytuację podatnika posiadającego jedynie przedsiębiorstwo handlu detalicznego w dniu 31 sierpnia 1939 r., ulepszone w trakcie wojny tak, że na dzień 30 czerwca 1945 r. zostało wykazane tożsame przedsiębiorstwo, lecz ze zwiększonym asortymentem towarów i lepiej urządzone. Dla tego przypadku ustawodawca zalecał zastosować metodę z poprzedniego przykładu.

Można tę regulację skomentować w ten sposób, że uwzględnianie tak różnorodnych przedmiotów oraz konieczność udziału biegłego (§ 14) znacząco utrudniały proces szacowania majątku, podlegającego opodatkowaniu<sup>62</sup>. Mimo wszystko

62 Szczegółowo o trudnościach akcji wymiarowej na podstawie archiwaliów: M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 121–122; AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Projekt okólnika Ministerstwa Skarbu skierowany do Izb Skarbowych, urzędów skarbowych i urzędów

w tym wypadku legislator wziął na siebie rolę komentatora przepisów i poprzez kazuistyczne przykłady wyłuszczał sposób ustalania podstawy opodatkowania. Nie zmienia to jednak ogólnej konkluzji, że podatek był nadmiernie skomplikowany<sup>63</sup>. Przywołane w badaniach Kłuska przypadki prawdziwych podatników praktycznie zademonstrowały, że prawidłowe wyliczenie wysokości zobowiązania podatkowego nastęrczyło urzędnikom znacznych trudności, mimo wszelkich wyjaśnień ze strony władzy – popełniali oni błędy, stosując choćby działania matematyczne w niewłaściwej kolejności<sup>64</sup>.

W dalszej części rozporządzenia enumeratywnie wyliczono desygnaty pojęcia „majątek osób fizycznych”, a zatem wyliczenie było bardzo istotne dla ekonomistów, bo przedstawiało bazę opodatkowania. W jego skład weszły: grunty, budynki, place niezabudowane, przedsiębiorstwa, pieniądze, dewizy zagraniczne (waluty obce), obligacje, akcje, papiery wartościowe, towary, surowce, narzędzia produkcji, ruchomości, metale szlachetne i inne, po potrąceniu długów i obciążeń. Dla prawnika kluczowe jest tu słowo „inne”, ponieważ pokazuje ono, że ustawodawca stworzył katalog otwarty (§ 9).

Kolejny paragraf dookreślał termin „wzbogacenie” o nieoczywiste przypadki wzrostu majątku polegające na spłacie zobowiązań przedwojennych, zarówno zabezpieczonych hipotecznie, jak i innych rodzajów zobowiązań. Przesłanką zwalnającą z zapłaty podatku uczyniono sytuację, gdy płatnik udowodni, że fundusze na spłatę czerpał z majątku posiadanego przed 1 września 1939 r. Wyłączono z odpowiedzialności spłaty ratalne, dokonane wedle planów amortyzacyjnych z tytułu kredytu długoterminowego (§ 10). W regulacji zawarto także ważny konkret: za wzbogacenie, wynikające ze spłaty zobowiązań, przyjęto 10-krotną sumę spłaconego zobowiązania przedwojennego (§ 11). Aby pokazać, jak działały te dwa paragrafy, Kłusek przytoczył rzeczywisty kasus podatnika – Pawła Zinglera z Mysłowic<sup>65</sup>. Warto ten przykład tu przywołać dla lepszego zrozumienia sposobu naliczania obciążenia (tabela 28).

**Tabela 28.** Podatek od spłaty zobowiązania przedwojennego na przykładzie liczbowym

Dług – waluta przedwojenna	6 739, 92 RM
Dług – waluta powojenna	13 479, 84 zł
Podstawa opodatkowania (10-krotność spłaty)	134 798, 4 zł
Stawka opodatkowania (zgodna z tab. 23)	15%
Kwota należna	20 219, 76 zł

**Źródło:** M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 107–108.

rewizyjnych skierowany w sprawie zakończenia akcji wymiarowej nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z marca 1947 r., s. 69.

63 A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 628.

64 M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 110–111.

65 *Ibidem*, s. 107–108.

Przepis o spłacie zobowiązań przedwojennych z czasem przerodził się w nowelizację ustawy z 1949 r., gdyż spłaty tych zobowiązań stanowiły znaczną część wszystkich wzbogaceń wojennych (co potwierdza przywoływane wcześniej uwagi Taylora, że wzbogacenia wojenne zazwyczaj nie występowały, a pod tą nazwą krył się tylko nominalny, inflacyjny, wzrost wartości pieniądza). Z drugiej strony, spłaty zobowiązań stanowią *de facto* odrębne zjawisko od wojennych wzbogaceń majątkowych i jedynie na siłę zostały splecione ze sobą komunistycznym ustawodawstwem.

Przedsiębiorców pozbawiono możliwości obrony poprzez powołanie się na bilans oraz rachunek zysków i strat z ksiąg handlowych (§ 12)<sup>66</sup>. Następny paragraf niuanował metodę obliczania wartości długów i obciążeń zmniejszających wysokość wzbogacenia. Zachowano zasadę stosowania mnożnika 10 z § 11 dla zobowiązań przedwojennych. Dla długów wojennych wahania kursowe z powodu spadków wartości złotego polskiego w okresie 1939–1945 postanowiono zignorować, a świeżo (po wejściu w życie dekretu) zaciągnięte długi i obciążenia miały nie umniejszać podstawy opodatkowania (§ 13). Nietrudno zauważyć, że wszystkie trzy rozwiązania były niekorzystne dla podatników.

Ustanowiono standard ceny rynkowej: „według przeciętnych cen wolnego rynku”. To rozwiązanie sugeruje szczegółową metodę szacowania majątku podatników – aby ustalić ceny na wolnym rynku można było skorzystać z metody porównawczej, według wartości godziwej. W praktyce polegała ona na znajdowaniu analogicznych transakcji z przeszłości (ktoś kupił od kogoś przedsiębiorstwo za daną sumę) i na ustalaniu, na podstawie danych z przeszłych sprzedaży (o takich transakcjach wiedzę czerpało się z czasopism branżowych), poprzez porównanie z obecną sytuacją, wartości rynkowej danego składnika majątkowego: „O ile na wolnym rynku nie dokonywa się transakcyj przedmiotami majątkowymi, np. gruntami, nieruchomościami budynkowymi, placami niezabudowanymi, przedsiębiorstwami przemysłowymi, handlowymi itd., za przeciętną cenę należy przyjąć wartość, jaką przedmiot posiadał w końcu okresu, w którym transakcje takie jeszcze były dokonywane” (§ 15).

Kolejna regulacja definiowała biegłych jako osoby z pełną zdolnością do czynności prawnych, godne zaufania, wyposażone w profesjonalną wiedzę oraz znające warunki miejscowe. Listę biegłych sporządzał miejscowy urząd skarbowy, zazwyczaj po konsultacji z izbami przemysłowo-handlowymi<sup>67</sup>, instytucjami kredytowymi i innymi organizacjami zatrudniającymi osoby z szerokimi kompetencjami intelektualnymi. Instytucje te w terminie dwóch tygodni miały przedstawić urzędowi skarbowemu kandydatów na biegłych (§ 16).

66 Paragraf ten został następnie doprecyzowany w pkt. 5 okólnika MS Nr. 170 z dnia 22 marca 1946 r. Nr. D. V. 4–6/2/46 w sprawie wyjaśnień wątpliwości przy stosowaniu dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego.

67 Na temat tych instytucji oraz aktualnego stanu badań nad nimi: K. Dąbrowski, *Archiwalia izb przemysłowo-handlowych. Stan i perspektywy badań*, Ryki 2012.

Następny przepis traktował o wynagrodzeniu biegłego (§ 17). Przepis niezbyt ciekawy z punktu widzenia analizy prawnej, jednakże cechujący się doniosłością ekonomiczną. Koszty biegłych to typowy koszt transakcyjny, o którego wielkości powinien pomyśleć ustawodawca na etapie prac przygotowawczych do wprowadzenia ustawy. Praca biegłych bardzo zwiększała (obok zawsze kosztownej obsługi spraw przez administrację skarbową) sumę kosztów transakcyjnych realizacji ustawy po stronie państwa<sup>68</sup> (chyba że biegły był powołany na wniosek płatnika – wówczas płatnik pokrywał ten koszt).

Paragraf 18 poruszał zagadnienie własności miejscowej, zaś § 19–23 omawiały organizację komisji obywatelskich i odwoławczych<sup>69</sup>. Tematykę tę rozwinęło rozporządzenie Ministra Skarbu z 27 grudnia 1948 r. o organizacji i zakresie działania komisji odwoławczych przy izbach skarbowych<sup>70</sup>. Na tle tych przepisów wypada jedynie zauważyć, że przepisy proceduralne, przesadzające o decyzjach urzędników w konkretnych przypadkach, cechowały się drobiazgowością. Urzędnicy byli zabezpieczeni szczegółowymi regulacjami. Podatnikom natomiast, zmuszonym płacić wysoce kontrowersyjny pod względem moralnym podatek, nie zapewniano analogicznego bezpieczeństwa i braku ryzyka. O sytuacji podatnika decydowały też dyskrejonalne decyzje przedstawicieli aparatu skarbowego.

W myśl § 24 i § 25 komisje mogły podważać prawdziwość złożonych zeznań podatkowych. Wówczas wzywano do uzupełnień, wyjaśnień oraz przedstawienia dowodów ustnych, pisemnych, a nawet rzeczowych w postaci ksiąg handlowych i gospodarczych. Generalnie jednak wiążąca była treść zeznania.

Zgodnie z § 26 komisja mogła podjąć samodzielną decyzję w zakresie oszacowania majątku, jeśli płatnik wyjaśnił jej wątpliwości w niedostatecznym stopniu, co było terminem nieostrym, tworzącym potencjalne pole do nadużyć. Wedle § 27 na podstawie zebranego materiału dowodowego oraz ustaleń w ramach dyskusji, komisja określała różnicę w stanie majątku między 31 sierpnia 1939 r. a 30 czerwca 1945 r. i obliczała kwotę podatku według skali art. 5 dekretu.

Na podatników nałożono także formalny obowiązek współpracy z komisją. Współpraca miała obejmować przede wszystkim dostarczanie dokumentów, zeznawanie w roli świadka oraz przekazywanie informacji w przedmiocie opodatkowania dotyczących zarówno własnego przypadku, jak i przypadków innych osób (§ 28). Nawet taki drobny zapis w rozporządzeniu mógł skutecznie demoralizować obywateli, szerząc postawy donosicielskie.

Wedle regulacji z § 29 określono krąg podmiotów, których dotyczył nadzwyczajny podatek. Aby podlegać przepisom z ust. 1, niezbędne było dokonanie czynności prawnej w okresie od dnia 31 sierpnia 1939 r. do dnia 30 czerwca 1945 r.<sup>71</sup>

68 W tamtych czasach niezbyt zdawano sobie z tego sprawę, mimo istnienia przelomowych prac R. Coase'a.

69 Przepisy te omówiłem już w: A. Kędrzyński, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 89–90.

70 Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 27 grudnia 1948 r. o organizacji i zakresie działania komisji odwoławczych przy izbach skarbowych, Dz.U. RP 1948, nr 62, poz. 489.

71 Nasuwa to skojarzenie z obecnie obowiązującym podatkiem PCC.



Czynność mogła polegać na nabyciu przedsiębiorstwa, gruntu, budynku, placu niezabudowanego, towarów, surowców, narzędzi produkcji, kapitałów, należności, ruchomości domowych, przedmiotów osobistego użytku, innych przedmiotów majątkowych oraz na spłacie zobowiązań przedwojennych. Tutaj szczególnie niebezpieczny dla podatnika wydaje się być podpunkt „innych przedmiotów majątkowych”, ponieważ takie sformułowania otwierają furtkę do dowolności<sup>72</sup>. Osoby, które nabyły własność, zobowiązane były do składania zeznań podatkowych w przypadkach, gdy wartość rynkowa tych przedmiotów na 30 czerwca 1945 r. przekraczała kwotę 100 000 złotych. Do złożenia zeznania zobowiązano również te osoby, które od 31 sierpnia 1939 r. do 30 czerwca 1945 r. ulepszyły posiadane przed 1 września 1939 r. przedmioty majątkowe. Do złożenia zeznania zmuszono też wszystkie inne podmioty, jeżeli zostały do tego wezwane przez organa wymiarowe.

Termin złożenia zeznania ograniczono do 15 sierpnia 1945 r. (§ 30). Jednakże 18 sierpnia 1945 r. termin składania zeznań przez osoby fizyczne i prawne przewidziany w § 30 przesunięto na 15 września 1945 r., zgodnie z § 1 rozporządzenia z dnia 4 sierpnia 1945 r. o przesunięciu terminu do składania zeznań do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego<sup>73</sup>. Ten pozornie zwyczajny akt prawny wiele mówi o realiach ściągальności podatków w 1945 r. – przesunięcie terminu wynikało ze skomplikowania i problemów związanych z akcją wymiarową.

W § 31 rozporządzenia, w zw. z art. 9 ust. 1 i art. 9 ust. 2 właściwego dekretu o podatku, podkreślono, że art. 9 jako całość miał zastosowanie do aktów zbycia majątku dokonanych po 15 kwietnia 1945 r., kiedy wchodziła w życie regulacja nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego.

W ważniejszym § 32 sprecyzowano charakter jednorazowości podatku: „nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego płatny jest jednorazowo w terminie dni 30, licząc od dnia następnego po doręczeniu nakazu”. Został on uchylony dopiero przez § 72 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z 7 września 1951 r. w sprawie wykonania dekretu o zobowiązaniach podatkowych<sup>74</sup>.

Ustalenia zamieszczone w § 33 były konsekwencją faktu, że pomimo wydania szczegółowego rozporządzenia, komisje wciąż miały problem z praktyczną realizacją obowiązku podatkowego, a w szczególności surowej sankcji przypadku, który następował przy łącznym spełnieniu się trzech przesłanek: bezskutecznym upływie terminu 30 dni na zapłatę podatku, wyczerpaniu toku instancyjnego przez

72 Współczesne prawo stosuje takie klauzule uelastyczniające jedynie na korzyść obywateli, nigdy w sposób mogący prowadzić do złamania podstawowej zasady sprawiedliwości podatkowej – *nullum tributum sine lege*.

73 Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 4 sierpnia 1945 r. o przesunięciu terminu do składania zeznań do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, Dz.U. RP 1945, nr 27, poz. 171.

74 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 września 1951 r. w sprawie wykonania dekretu o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. RP 1951, nr 50, poz. 362. Zob. o tym akcie szerzej w rozdziale 5.2.

podatnika (o ile podatnik w ogóle wniósł odwołanie) oraz po wydaniu decyzji o przepadku przez właściwą izbę skarbową. Przepis został dodany przez § 1 rozporządzenia z 28 kwietnia 1947 r.<sup>75</sup> w sprawie wykonania art. 10 dekretu z 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego. W rozporządzeniu powtórzono, co rozumie się pod pojęciem wzbogacenia wojennego, wymieniając: nadwyżkę majątku w postaci przedmiotów majątkowych, ich ulepszenia oraz idealne części przedmiotów niepodzielnych (ewentualnie pomniejszone o inwestycje poczynione na ich zakup/wykonanie). Ustawodawca ponownie posłużył się techniką obrazowania przykładami „z życia wziętymi”:

**Przykład:** W dniu 31 sierpnia 1939 r. podatnik był właścicielem domu, którego wartość obiegowa, przyjęta do wymiaru podatku na dzień 30 czerwca 1945 r., wynosiła 500 000 zł. Dom ten sprzedał podatnik w 1943 r., nabywając za uzyskaną ze sprzedaży cenę nieruchomości fabryczną wartości obiegowej na dzień 30 czerwca 1945 r. 750 000 zł. Wzbogacenie wojenne wynosi 250 000 zł. Przepadkowi podlega idealna część mienia nabytego, odpowiadająca stosunkowi wartości wzbogacenia do wartości nabytej nieruchomości fabrycznej (250 000 : 750 000) tj. 1/3 część nabytej nieruchomości fabrycznej (...).

**Przykład:** W dniu 31 sierpnia 1939 r. podatnik był właścicielem warsztatu szewskiego, który w 1942 r. rozbudował na mechaniczną fabrykę obuwia. Przyjęta do wymiaru podatku wartość obiegowa warsztatu szewskiego na dzień 30 czerwca 1945 r. wynosiła 200 000 zł, wartość zaś fabryki obuwia 600 000 zł. Wzbogacenie wojenne wynosi 400 000 zł. Przepadkowi podlega idealna część przedsiębiorstwa odpowiadająca stosunkowi wzbogacenia wojennego do wartości przedsiębiorstwa na dzień 30 czerwca 1945 r. (400 000 : 600 000) tj. 2/3 fabryki.

(...) jeżeli stanowiące powiększenie lub ulepszenie przedmioty dadzą się dogodnie oddzielić od majątku głównego bez uszkodzenia tych przedmiotów i majątku głównego oraz bez znacznego zmniejszenia wartości tych przedmiotów, jak również wartości majątku głównego, wówczas przepadkowi podlegają tylko te przedmioty, a nie idealna część majątku (...)<sup>76</sup>.

Przykłady te pokazywały, że ustawodawca za wzbogacenia brał zwyczajny w czasie wojny wzrost cen. Poniekąd opodatkowywano podatek inflacyjny (co wydaje się stanowić praktykę dość absurdalną), przy okazji stosując podwójne opodatkowanie. Przepadek oznaczał opodatkowanie wzbogacenia sankcyjną stawką 100% (zabierano podatnikowi całe wzbogacenie lub jego równowartość w pieniądzu).

Paragrafy 34–36 stanowiły uzupełnienie przepisów wydane 28 kwietnia 1947 r. i uszczegóławiały zasady instytucji przepadku. Jak widać, postępowania podatkowe dotyczące wzbogaceń wojennych trwały wciąż w latach 1947–1949. Podkreślić należy, że do dnia 15 września 1945 r. podatnicy mieli jedynie składać zeznania,

<sup>75</sup> Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 28 kwietnia 1947 r. w sprawie wykonania art. 10 dekretu z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego, Dz.U. RP 1947, nr 38, poz. 184.

<sup>76</sup> Podkreślimy, że to przykłady przywołane w rozporządzeniu z 28 kwietnia 1947 r.

co nie jest równoznaczne z obowiązkiem zapłaty podatku. Płatność następowała dopiero w ciągu 30 dni od dnia następnego po otrzymaniu nakazu zapłaty, a to także tylko w rzadkim przypadku, jeśli podatnik nie zdecydował się wstąpić na drogę odwoławczą.

W myśl § 34 przepadek orzekano po upływie 30 dni od dnia następnego po dostarczeniu nakazu płatniczego, jeżeli podatnik nie wniósł odwołania albo nie uiszczył należności. W przypadkach, w których apelacja nastąpiła, procedurę przypadku uruchamiano dopiero po doręczeniu podatnikowi decyzji władzy odwoławczej nie uwzględniającej częściowo, bądź całkowicie, odwołania, jeżeli podatnik nie zapłacił podatku.

Przedostatni z serii paragrafów dodanych w 1947 r. (§ 35) nakładał na izby skarbowe obowiązek wydawania decyzji o przypadku z zachowaniem przepisów o postępowaniu podatkowym. Załatwianie tego rodzaju spraw przez izby skarbowe (a nie zwykle, pierwszoinstancyjne, urzędy skarbowe) dobitnie pokazuje większą wagę spraw kończących się surową sankcją przypadku mienia. Decyzja musiała zawierać uzasadnienie prawne i faktyczne, dokładne opisanie mienia opodatkowanego, określenie obszaru i granic gruntów, opis znajdujących się na gruncie budynków, numer księgi wieczystej, zakres przypadku wraz ze sposobem jego wyliczenia. Zgodnie z ostatnim zapisem decyzję zaopatrzoną w klauzulę wykonalności przesyłano drogą służbową do sądu, bądź instytucji prowadzącej rejestry wraz z wnioskiem o dokonanie wpisu (§ 36).

Decyzja stanowiła tytuł do ujawnienia w księgach wieczystych, rejestrach handlowych i innych rejestrach publicznych przejścia nieruchomości na własność SP z przywołaniem art. 10 właściwego dekretu jako podstawy przypadku. Najprawdopodobniej te ujawnienia (widniejące do dziś w księgach wieczystych), czynności związanych z realizacją dekretu, spowodowały zamieszanie wokół podatku z 1945 r. w XXI w.

## 4.4. Podsumowanie

Dekretem z 8 stycznia 1946 r. uregulowano podatek dochodowy. Był to ważny krok w budowie spójnego i sprawnego systemu podatkowego, ale dekret w niewielkim stopniu poruszał tematykę nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Jedynie w art. 11 pkt 7 wspomniano, że wydatki na nadzwyczajny podatek nie będą zaliczane jako koszty uzyskania przychodu<sup>77</sup>. Decyzja była niewątpliwie niekorzystna dla podatników.

<sup>77</sup> Dekret z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym, Dz.U. RP 1946, nr 2, poz. 14, art. 11, pkt 7.

Pomimo istnienia takich odpowiednich odesłań w pozostałych ustawach podatkowych oraz szczegółowych rozwiązań z rozporządzenia, akcja wymiarowa w latach 1946–1949 przebiegała z problemami. Zostały już one opisane w publikacjach Mirosława Kłuska (z perspektywy historii gospodarczej)<sup>78</sup> i Andrzeja Witkowskiego (z perspektywy prawnohistorycznej)<sup>79</sup>. Kłusek zaznaczał, że władze centralne nie potrafiły dotrzeć do pojedynczego podatnika, brakowało wykwalifikowanych biegłych, a sami podatnicy nie garnęli się do składania zeznań podatkowych, wskazujących na istnienie wzbogacenia. Zostawienie podatku w gestii samorządowców mogło zwiększyć jego, ostatecznie znikomą, efektywność.

Jakościowe analizy badaczy zostały w tym rozdziale wzmocnione modelem, który także wskazał na sektorowość uderzenia podatkiem od wzbogacenia wojennego. O ile międzywojenne podatki nadzwyczajne były zwykle wymierzone w rolnictwo, o tyle podatek z 1945 r., z uwagi na odmienną konstrukcję, narażał na straty wojenny, oraz powiązany z wojennym, sektor przemysłowy. W 1946 r. MS surowo oceniało postawę niższych organów, odpowiedzialnych za egzekucję podatku: „podatek od wzbogacenia wojennego nie znalazł pełnego zrozumienia, wyczucia i zainteresowania, znaczenie zaś jego [nie zostało – przyp. A.K.] w pełni docenione”<sup>80</sup>.

Ważnym momentem akcji wymiarowej podatku stała się, uchwalona 2 czerwca 1947 r., ustawa o ulgach inwestycyjnych<sup>81</sup>. Zwolnienia dotyczyły nie tylko nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego<sup>82</sup>, lecz również zwykłego podatku dochodowego, co było jeszcze ważniejsze dla większości przedsiębiorców. Władza ludowa spróbowała skorzystać z prostego mechanizmu makroekonomicznego, mającego na celu pobudzenie inwestycji. Polegał on na tym, że inwestycyjna ulga podatkowa miała zwiększyć popyt na fundusze pożyczkowe. Ten popyt z kolei miał podnieść stopę procentową, doprowadzając do wzrostu funduszy pożyczkowych. Przyczyn uchwalenia takiej ustawy można dopatrywać się w fakcie, że przedsiębiorczość niemalże zamarła, kapitał prywatny nie chciał i bał się inwestować. Podjęto chwilową walkę z tym zjawiskiem i dano ponowny impuls ludzkiemu działaniu. Ustawa szybko jednak straciła na znaczeniu z uwagi na zasadniczy kurs polityki gospodarczej Polski Ludowej. W tym kontekście rodziło się także pytanie, po co wprowadzać podatek, od którego w następnych latach konsekwentnie zwalnia się kolejne grupy społeczne (w szczególności w świetle faktu, że podatek

78 M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 104–105, 110–111.

79 A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 628.

80 AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Projekt okólnika Ministerstwa Skarbu skierowanego do Izb Skarbowych, urzędów skarbowych i urzędów rewizyjnych w sprawie analizy wyników postępowania przygotowawczego do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z 28 maja 1946 r., s. 115, 136 (strony pisma 8–9).

81 Ustawa z dnia 2 czerwca 1947 r. o ulgach inwestycyjnych, Dz.U. RP 1947, nr 43, poz. 221.

82 AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Projekt okólnika Ministerstwa Skarbu w sprawie zakończenia akcji wymiarowej nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego skierowany do Izb Skarbowych, urzędów skarbowych i urzędów rewizyjnych z października 1947 r., s. 63–64; M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 122.

od samego początku celował w raczej nieliczną grupę „wzbożonych wojennie”). Postępy nacjonalizacji powodowały, że z czasem było coraz mniej podmiotów, od których można by ten podatek egzekwować.

Już rozpoczęte postępowania w sprawach dotyczących analizowanej daniny planowano bezwzględnie zakończyć do 31 grudnia 1947 r.<sup>83</sup> Wycofywanie się na etapie realizacji również dowodzi, że podatek był projektem zasadniczo nieudanym. Taki wniosek potwierdzają wyniki fiskalne – za lata 1946–1949 miały one zdecydowanie symboliczny wymiar (dokładne dane – zob. tabele 30, 31, 32; choć i tak były nieco wyższe niż w latach 1950–1955, po nowelizacji)<sup>84</sup>. Należy przy tym zaznaczyć, że okres realizacji akcji wymiarowej przypadł na czas dynamicznych zmian i intensywnego tworzenia się powojennego systemu podatkowego. Witkowski w tym krótkim przedziale czasowym (1945–1949) wyróżniał aż trzy okresy:

pierwszy – do końca 1945 r. – charakteryzuje wykorzystanie ustawodawstwa przedwojennego (doraźne zmiany miały niemal wyłącznie charakter fiskalny) i jednolita dla wszystkich podmiotów gospodarczych wysokość obciążenia. Drugi okres obejmuje lata 1946–1947. W miejsce uchylonych przedwojennych ustaw podatkowych przyjęto nowe, które zarysowują już wielosektorowość gospodarki. Widoczne są bowiem pierwsze objawy odrębnych zasad opodatkowania gospodarki uspołecznionej i prywatnej. (...) Trzeci okres zaczyna się od 1948 r. Przyjęty wtedy i rozwijany w następnych latach system podatkowy eksponował już silnie podwójną rolę podatków: fiskalną i społeczną. Zakładał wykorzystanie podatków jako instrumentu ograniczania i likwidowania działalności gospodarczej sektora nieuspołecznionego, na rzecz kolektywnych form gospodarowania, bez względu na następstwa dla gospodarki kraju<sup>85</sup>.

Cytat dobrze obrazuje powolne przesuwanie się akcentów w rolach opodatkowania w okresie Polski Ludowej – do funkcji czysto fiskalnej dodawano coraz większy komponent społeczny. Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia modelowo wpisywał się w ten proces – podatek z 1945 r. miał głównie cel fiskalny, a jego nowelizacja z 1949 r. służyła już niemal wyłącznie sprawie społecznej (znikomy efekt fiskalny zmienił się w śladowy efekt fiskalny).

Całkowicie zawiadła ponadto współpraca podmiotów: urzędów, izb skarbowych, samorządu terytorialnego, partii politycznych, dyrektorów skarbowych, a nawet notariuszy. Zabrakło też oddolnej inicjatywy obywatelskiej w ujawnianiu jednostek wzbogaconych na wojnie<sup>86</sup>.

83 M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 122.

84 A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 649–650.

85 A. Witkowski, *Księgi handlowe, uproszczone i podatkowe jako dowód w postępowaniu podatkowym w latach 1946–1949*, „*Studia z Dziejów Państwa i Prawa*” 2008, nr 11, s. 314.

86 AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Okólnik nr 140 Izby Skarbowej w Warszawie skierowany do wszystkich Urzędów Skarbowych w okręgu z 30 września 1946 r., s. 131–134, strony w piśmie 2–3.

Zasadnicze były również problemy wyceny składników majątkowych. Stwierdzenie, że wycena ma nastąpić według wartości obiegowej przedmiotów nie wystarczało do precyzyjnego określenia metody. Tym bardziej, że do różnych składników majątkowych odpowiednie są różne metody określania ich wartości. Można przypuszczać, że w okresie Polski Ludowej musiał nastąpić regres w tej, kluczowej dla ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od wzbogacenia, kwestii. Odnosząc się do czasów międzywojennych Leszek Kałkowski i Wanda Stanisławska w swojej publikacji przywołali badania Ewy Kucharskiej-Stasiak, która stwierdziła, że w tym okresie rozwinęły się racjonalne metody i procedury wyceny nieruchomości oraz istniał zawód rzeczoznawcy majątkowego. Prawo budowlane nadawało formalne ramy instytucjonalne tym zagadnieniom już od 1928 r.<sup>87</sup> Tymczasem w Polsce Ludowej podporządkowano rzeczoznawców wojewodom i sądom powszechnym. Mieli oni z założenia działać „na potrzeby gospodarki państwowej”<sup>88</sup>. Stracili zatem prawny status niezależnych ekspertów. Mimo to potrafili zdobyć się na moralną niezależność, zaniżając mnożniki w procesie wyceny w sposób korzystny dla obywateli<sup>89</sup>.

---

87 E. Kucharska-Stasiak, *Rynek nieruchomości w Polsce w okresie międzywojennym*, „Świat Nieruchomości” 1994, nr 6; zob. L. Kałkowski, W. Stanisławska, *Z historii polskiego rynku nieruchomości*, „Świat Nieruchomości” 2008, nr 63, s. 18.

88 L. Kałkowski, W. Stanisławska, *Z historii polskiego...*, s. 23.

89 AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Okólnik z dnia 12 X 1946 r. w sprawie ustalania podstaw wymiaru, s. 50; M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 123.



## Rozdział 5

# Nowelizacja regulacji podatku od wzbogacenia wojennego z 1949 r. oraz dalsze losy podatku

### 5.1. Dekret z 27 lipca 1949 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego

Obszerna nowelizacja z 27 lipca 1949 r., wpływająca zasadniczo na dekret o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego (nastąpiło dodanie działu II<sup>1</sup>), weszła w życie z dniem ogłoszenia – 6 sierpnia 1949 r.<sup>2</sup> Dokument został wydany na podstawie art. 4 Ustawy Konstytucyjnej z 19 lutego 1947 r., tzw. „Małej Konstytucji”<sup>3</sup>, oraz ustawy z 2 lipca 1949 r. o upoważnieniu Rządu do wydawania dekretów z mocą ustawy<sup>4</sup>. Sejmowa Komisja Finansowo-Skarbowa wnioskuje o zatwierdzenie dekretu 26 października 1949 r.<sup>5</sup> Art. 1, pkt 1 służył zamieszczeniu nagłówka „Dział I” nad regulacją podatku od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 r. oraz usuwał przymiotnik „wojenne” ze zwrotu „wzbogacenie wojenne”.

---

1 Dekret z dnia 27 lipca 1949 r. o zmianie dekretu z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego, Dz.U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 1, pkt 3.

2 Dekret z dnia 27 lipca..., Dz.U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 3.

3 Ustawa Konstytucyjna z dnia 19 lutego 1947 r. o ustroju i zakresie działania najwyższych organów Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. RP 1947, nr 18, poz. 71.

4 Ustawa z dnia 2 lipca 1949 r. o upoważnieniu Rządu do wydawania dekretów z mocą ustawy, Dz.U. RP 1949, nr 41, poz. 302.

5 Biblioteka Sejmowa, druk nr 567, *Sprawozdanie Komisji Finansowo-Skarbowej o dekrecie (...) z dnia 27 lipca 1949 r. (...)*, [https://sejm-primo.hosted.exlibrisgroup.com/primo-explore/fulldisplay?docid=48SEJM\\_ARS01000026735&context=L&vid=48SEJM\\_VIEW&lang=pl\\_PL&search\\_scope=default\\_scope&adaptor=Local%20Search%20Engine&tab=default\\_tab&query=any,contains,1949%20druk%20nr%20567&offset=0](https://sejm-primo.hosted.exlibrisgroup.com/primo-explore/fulldisplay?docid=48SEJM_ARS01000026735&context=L&vid=48SEJM_VIEW&lang=pl_PL&search_scope=default_scope&adaptor=Local%20Search%20Engine&tab=default_tab&query=any,contains,1949%20druk%20nr%20567&offset=0) [dostęp: 4.03.2025].



Związek podatku z wojną przestawał być istotny i stawał się on narzędziem walki z każdym „wzbogaceniem”, czyli *de facto* narzędziem walki z prywatną własnością<sup>6</sup>.

Inspiracją dla ustanowienia nowego podatku od wzbogacenia, wynikającego z regulacji zobowiązań pieniężnych („działu II”), przyłączonego do dekretu o podatku od wzbogacenia wojennego, były słabości unormowania zobowiązań FORR (Funduszu Obrotowego Reformy Rolnej)<sup>7</sup>. Innym powodem dla wprowadzenia regulacji był nieadekwatny (z punktu widzenia interesu SP) mnożnik dla opodatkowania zobowiązań w pierwotnym brzmieniu dekretu – 10<sup>8</sup>, podczas gdy nowelizacja, uzupełniła treść postanowień o mnożniki 20, 30 i 40, w dodatku nadając im głębszy sens jako narzędziu walki klasowej<sup>9</sup>. Nadzwyczajny podatek z 1945 r. okazał się nieskuteczny w osiągnięciu tego specyficznego celu społecznego. Bezpośrednią przyczyną wprowadzenia nowego podatku był również, równolegle wydany (dokładnie w tym samym dniu) dekret, oficjalnie ustanawiający zasadę nominalizmu w rozliczeniach<sup>10</sup>.

Nowe regulacje zaczynały się od art. 12, otwierającego dział drugi, opisujący podatek o charakterze zbliżonym do dzisiejszego podatku od czynności cywilnoprawnych (zob. rysunek 2). Bardzo nietypowa podstawa opodatkowania dla tej daniny powoduje, że trudno jest zrozumieć jej sens bez zagłębienia się w zagadnienia nominalizmu, waloryzacji oraz charakteru stosunków zobowiązaniowych w II RP i w Polsce Ludowej.

W początku funkcjonowania Polski Ludowej w społeczeństwie panowała powszechna niepewność co do wysokości długów, zaciągniętych przed wybuchem II wojny światowej, w tzw. złotym przedwojennym lub walutach zagranicznych. Wywoływały ją różnorodne, ale zawsze negatywne, zjawiska ekonomiczne: inflacja, zmiany środka płatniczego w czasie oraz współwystępowanie cen sztywnych, komercyjnych i wolnorynkowych<sup>11</sup>. W takiej sytuacji nie jest zaskakujące, że wierzyciele zazwyczaj odmawiali przyjmowania spłat w nominalnej wysokości

6 Natomiast pkt 2 tego samego artykułu modyfikował przepis o właściwości dla podatku z 1945 r., znajdujący się w art. 6 głównej regulacji, omówionej w poprzednim rozdziale.

7 M. Kłusek, *Dekret z 27 lipca 1949 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego*, „Humanities and Social Sciences” 2016, t. 21, nr 23 (2), s. 79. FORR w tym okresie służył rozliczeniu należności za przedwojenną reformę rolną (ok. 300 mln zł). Dłużnicy FORR (osoby, które kupiły przed wojną ziemię z parcelacji) mieli zapłacić albo stałą opłatę albo 25-krotność zobowiązania, co jako forma waloryzacji łamało zasadę nominalizmu. Szczegóły unormowań: Dekret z dnia 28 października 1947 r. o obowiązku uiszczenia opłat przez dłużników b. Funduszu Obrotowego Reformy Rolnej, Dz.U. RP 1947, nr 66, poz. 408 (Kłusek, w cytowanym artykule, omyłkowo przypisuje do regulacji rok 1948, zamiast roku 1947).

8 Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 27 czerwca 1945 r. w sprawie wykonania dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego, Dz.U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 11.

9 Dla bogatszych grup społecznych zastosowano wyższe mnożniki, dla uboższych niższe – zob. tabela 29.

10 Dekret z dnia 27 lipca 1949 r. o zaciąganiu nowych i określaniu wysokości nie umorzonych zobowiązań pieniężnych, Dz.U. RP 1949, nr 45, poz. 332.

11 M. Kłusek, *Państwowy Bank Rolny w latach 1919–1959. Studium historyczno-prawne*, Warszawa 2013, s. 205–206.

zobowiązania<sup>12</sup>. Takie spłaty w świetle ówczesnej interpretacji prawa zobowiązaniowego wzbogacały dłużników<sup>13</sup>. Mało tego, dłużnicy chcieli regulować zadłużenia biletami płatniczymi obowiązującymi w momencie zapłaty, a nie w momencie nawiązania więzi obligacyjnej. Naturalną reakcją wierzycieli były próby doprowadzenia do waloryzacji umownej i „narzucenia” drugiej stronie wielokrotności kwoty długu<sup>14</sup>. Stanowisko wierzycieli znajdowało często akceptację w orzecznictwie sądowym, w którym stosowany był mnożnik waloryzacyjny od 10- aż do 300-krotnej (nominalnej) wartości wierzytelności<sup>15</sup>. Waloryzacją szczególnie często posługiwały się sądy niższych instancji<sup>16</sup>.

Ewolucja zapatrywań sądów obierała przeciwne kierunki po I i po II wojnie światowej. O ile po I wojnie sądy początkowo stały na straży zasady *pacta sunt servanda* (umów należy dotrzymywać) i nominalizmu, następnie, na skutek powtarzających się coraz głębszych wątpliwości o charakterze słusznosciowym, robiąc zwrot ku waloryzacji, o tyle po II wojnie kontynuację linii orzeczniczej opartej o mechanizm waloryzacyjny przerwała interwencja władz komunistycznych w Polsce, skutkująca powrotem do nominalizmu.

Warto przy tym wspomnieć, że strony umów cywilnoprawnych, działając w warunkach niepewności co do dominacji zasady waloryzacji bądź zasady nominalizmu, dysponowały jednak konkretnymi środkami rozwiązania problemu. Mianowicie można było wprowadzić umowną klauzulę waloryzacyjną i zapisać w umowie „przypięcie” wartości zobowiązania do zobiektywizowanego miernika wartości – tę funkcję mogło pełnić chociażby złoto, zboże, dolar amerykański czy frank szwajcarski. Potencjalnie można też było skorzystać z instytucji kary umownej, której zapłata równoważyłaby straty z tytułu uiszczenia długu po wartości niezwaloryzowanej<sup>17</sup>. Zastosowanie prostszej formy indeksacji uniemożliwiła historia pieniądza na ziemiach polskich – złoty powojenny stanowił odmienną walutę od złotego przedwojennego (złote „Grabskiego”, wprowadzone reformą z 1924 r. nie stanowiły waluty tożsamej ze złotymi „lubelskimi” z 1945 r.<sup>18</sup>). Indeksację przeprowadza się łatwo jedynie w sytuacji tożsamości waluty. Również z tego punktu widzenia nominalizm był prostszym rozwiązaniem.

Powstaje na tym tle pytanie, jak ostatecznie rozwiązano spór o prymat nominalizmu bądź waloryzacji – czy finalnie więcej racji stało po stronie wierzycieli

12 Ibidem, s. 205.

13 M. Kłusek, *Dekret z 27 lipca 1949 r...*, s. 77.

14 AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 655, brak tytułu dokumentu, autora i daty powstania, s. 46; M. Kłusek, *Państwowy Bank...*, s. 205.

15 M. Kłusek, *Państwowy Bank...*, s. 217.

16 Ibidem, s. 216; AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 655, Pismo Ministra Skarbu do Prezesa Centralnego Urzędu Planowania z 6 lutego 1948 r., s. 83.

17 R. Jastrzębski, *Między nominalizmem a waloryzacją – judykatura in statu nascendi II Rzeczypospolitej*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2011, t. 63, z. 1.

18 Biblioteka Narodowa, sygnatura: DŻS VI 2c, druk ulotny/obwieszczenie, Lublin: wydawca nieznanym, 1945, <https://polona.pl/item/obwieszczenie-inc-na-podstawie-art-3-lit-e-i-art-7-dekretu-z-dnia-6-stycznia,ODYwMTQwMDg/0/#info:metadata> [dostęp: 03.03.2025].

(szukających ochrony sądowej) czy polityków komunistycznych? Współczesny stan badań prawnych relacjonuje Wojciech Robaczyński w tekście z 2017 r.:

przyjęcie nominalizmu albo waloryzacji w czystej postaci nie jest pożądane. Ustawodawca polski, w obliczu wielkiej inflacji przełomu lat 80. i 90. XX w., wprowadził rozwiązanie w pewnym sensie kompromisowe, choć z przewagą zasady nominalizmu. Zgodnie z art. 358 § 1 k.c., jeżeli przedmiotem zobowiązania od chwili jego powstania jest suma pieniężna, spełnienie świadczenia następuje przez zapłatę sumy nominalnej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Można zatem stwierdzić, że w naszym prawie obowiązuje w odniesieniu do zobowiązań pieniężnych *sensu stricto* – zasada nominalizmu. Natomiast wspomniane w treści powołanego artykułu przepisy szczególne wprowadzają pewne odstępstwa na rzecz waloryzacji<sup>19</sup>.

Na spojrzenie prawnika warto nałożyć spojrzenie ekonomistki. Ponadczasowy, ekonomiczny sens dylematu oraz szerokość jego zastosowań, wyjaśnia Walentyna Kwiatkowska:

kolejnym rodzajem indeksacji jest indeksacja systemu podatkowego. Proponowana jest ona w odniesieniu do różnego rodzaju płatności podatkowych, najczęściej podatków indywidualnych, ale także podatków od kapitału, papierów wartościowych, zysków, dochodów z nieruchomości, czynszów najmu i dzierżawy (...), polega na dostosowaniu do zmian indeksu cen ustalonej kwoty dochodów wolnej od podatków, progu opodatkowania dochodów, stanowiącego granicę między stałą wysokością opodatkowania dochodów a ich opodatkowaniem progresywnym oraz przedziałów podatkowych, wyrażonych w kategoriach nominalnych<sup>20</sup>.

Warto uprościć i uzupełnić to stanowisko konstatując, że indeksowanie podatków jest korzystne dla podatników w przypadku waloryzacji kwoty wolnej, nie zmienia sytuacji finansowej podatnika w przypadku podatków proporcjonalnych, a wpływa negatywnie na portfel zobowiązanego w przypadku podatków progresywnych, takich jak nadzwyczajne podatki majątkowe. W przypadku podatków cechujących się progresją należy jednak doprecyzować, co dokładnie waloryzujemy – indeksacja samych tylko progów podatkowych stanowi korzyść podatnika, pozwalając mu, w granicznej sytuacji, pozostać w niższym progu podatkowym (indeksacja kwoty do zapłaty, bądź podstawy opodatkowania jest oczywiście niekorzystna dla podatnika).

Rozumiejąc, jak konkretnie inflacja wpływała na podatek, można wrócić do treści ustawy. Witkowski celnie spostrzegł, że już w tytule nowelizacji zrezygnowano z terminu „wzbogacenie wojenne”, stosując w to miejsce po prostu „wzbogacenie”<sup>21</sup>.

19 W. Robaczyński, 2.2.2. *Nominalizm i waloryzacja*, [w:] *Prawo cywilne i handlowe w zarysie*, red. W. J. Katner, Warszawa 2017, s. 261.

20 W. Kwiatkowska, *Indeksacja dochodów. Problemy teorii i polityki*, Łódź 1993, s. 40.

21 A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r.*, [w:] *Jednostka, państwo, administracja – nowy wymiar: międzynarodowa konferencja naukowa, Olszanica*,

W artykule 12 ust. 1 określono przedmiot zobowiązania podatkowego<sup>22</sup>. Były to zobowiązania prywatnoprawne i publicznoprawne powstałe przed 31 sierpnia 1944 r., a nie wygasłe do 30 czerwca 1945 r. na rzecz państwa, związków samorządu terytorialnego, przedsiębiorstw państwowych, przedsiębiorstw samorządowych i bankowych, instytucji kredytowych, zakładów ubezpieczeń, instytucji ubezpieczeń społecznych oraz innych (w domyśle – prywatnych) wierzycieli, o ile zobowiązania pieniężne były zabezpieczone hipoteką bądź ustalone w księgach handlowych osób trzecich, bądź oparte na ugodach lub orzeczeniach sądowych albo na aktach notarialnych lub uwierzytelnionych notarialnie dokumentach. To rozsądne ograniczenie przedmiotów opodatkowania do roszczeń stwierdzonych godnymi zaufania dokumentami wynikało z trudności dowodowych w przypadku wszelkich pozostałych zobowiązań prywatnoprawnych (bez dokumentów trudno zweryfikować ich istnienie).

Art. 12 ust. 2 przewidywał, że sytuacje unieważnienia umowy nie będą wyłączać odpowiedzialności podatkowej, jeżeli po 31 sierpnia 1944 r. nastąpiłyby, wynikające z tejże umowy, zwrot wzajemnego świadczenia w pieniądzu. W ust. 3 postawiono przed podatnikami wymaganie, że na każde zobowiązanie wygasłe do 30 czerwca 1945 r., muszą oni mieć dokument urzędowy lub dokument z datą poświadczoną urzędowo. W przypadku jego braku istniało ryzyko, że zobowiązanie zostanie potraktowane jako niespłacone, co narażało podatników w niektórych przypadkach na powtórny zapłatę tej samej należności. Ust. 4 regulował instytucję przedawnienia, wytyczając jego granicę na 1 lipca 1945 r. (zobowiązania przedawnione do tej daty nie tworzyły podlegającego podatkowi przedmiotu opodatkowania w postaci wzbogacenia)<sup>23</sup>.

Art. 13 określał podmioty mające płacić podatek. W tym przepisie mieścili się nie tylko niesłusznie wzbogaceni dłużnicy (oprócz osób fizycznych wymieniono spółki komandytowe, jawne oraz spadki nieobjęte). Ustawodawca przewidział też przypadek, że wierzyciel przyjął zapłatę w wysokości wyższej niż nominalna. W takim wypadku miał on zwrócić państwu różnicę między przyjętym zobowiązaniem, a kwotą nominalną. Art. 14 stanowił wykaz zwolnień podmiotowych, a art. 15 zwolnień przedmiotowych<sup>24</sup>. Wedle zaś art. 16 momentem powstania zobowiązania był 15 dzień miesiąca po wejściu w życie omawianego dekretu, a miesiąc

23–26 maja 2004 r. pod patronatem honorowym Marszałka Województwa Podkarpackiego, red. E. Ura, Rzeszów 2004, s. 641.

22 Art. 12–30 zostały opublikowane w ramach art. 1 Dekretu z dnia 27 lipca..., gdyż dekret nowelizujący ogółem zawierał zaledwie trzy artykuły, cytowane na wstępie. Art. 12–30 stanowią natomiast odrębne artykuły z punktu widzenia uzupełnionej regulacji roku 1945, której art. 1–11 wcześniej omówiłem. Częste zmienianie przepisów prowadzi do swoistego zamętu prawodawczego. Zaprezentowane poniżej współczesne orzeczenia sądowe będą kolejnym przykładem i zarazem pokłosiem tego zjawiska.

23 Dekret z dnia 27 lipca..., Dz.U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 12.

24 Problematykę zwolnień z podatku, ze szczególnym uwzględnieniem instytucji kredytowych, rozwinął Kłusek w: M. Kłusek, *Dekret z 27 lipca 1949 r...*, s. 79–80.

*a tempore facti* od zdarzeń opisanych w art. 12 ust. 1, pkt 2 i ust. 2<sup>25</sup>. Art. 17 wskazał podstawę opodatkowania, czyli w tym przypadku sumę nominalną zobowiązania. Doprecyzowano też przypadek hipotek kaucyjnych. Bardzo ważny art. 18 uregulował stawki podatkowe określone mnożnikowo i podzielił podatników z art. 13 na grupy podatkowe. Ustalenia te przedstawia tabela 29.

**Tabela 29.** Grupy podatkowe oraz przypisane im stawki opodatkowania wedle nowelizacji z 27 lipca 1949 r.

Grupa	Przedstawiciele grupy	Wysokość podatku
I	Osoby czerpiące przychody z przedsiębiorstw, dzierżawy, kapitałów i praw majątkowych	40 x podstawa
II	Osoby wykonujące wolne zawody	20 x podstawa
III	Osoby mające przychody z zakładów rzemieślniczych	10 x podstawa
IV	Właściciele rolni	10 x podstawa <sup>26</sup> przy 50–80 kwintali żyta (podstawa opodatkowania podatkiem gruntowym), 20 x podstawa przy 80–150 kwintali żyta, 30 x podstawa przy 150–200 kwintali żyta, 40 x podstawa przy 200 i więcej kwintali żyta
V	Właściciele nieruchomości	30 x podstawa

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie: Dekret z dnia 27 lipca..., Dz.U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 18.

Treść tabeli 29 ujawnia, w które warstwy społeczeństwa miał uderzyć podatek – 40-krotność podstawy płacili tylko rolnicy wielkoobszarowi i wszelkiej maści „kapitaliści”. Wyjątek stanowili lekarze, prawnicy, inżynierowie, architekci, pielęgniarki itp., których obciążono 20-krotnością.

Przyczyna takiego stanu rzeczy wydaje się jasna. Działacze partyjni też chorowali, rozwodzili się, budowali mieszkania i musieli załatwiać wszelkie inne sprawy

<sup>25</sup> Zwrot *a tempore facti* oznacza uzależnienie terminu od daty realnego wystąpienia zdarzenia faktycznego, w przeciwieństwie do zwrotu *a tempore scientiae*, który określa początek biegu danego terminu na moment powzięcia wiedzy o zdarzeniu faktycznym.

<sup>26</sup> Chodziło o podstawy, które zostały wcześniej policzone przy pobieraniu podatku gruntowego. Podstawę w sensie materialnym stanowił „przychód szacunkowy z gospodarstwa rolnego z roku poprzedzającego rok podatkowy, wyrażony w kwintalach żyta. W tym celu liczbę hektarów gruntów gospodarstwa rolnego (...) mnoży się przez normy przeciętnej przychodowości gruntów (...) i przez przeciętną cenę jednego kwintala żyta z roku poprzedzającego rok podatkowy” – zob. Dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz.U. RP 1946, nr 19, poz. 128.

w biurokratyzowanej rzeczywistości, którą sami tworzyli. W związku z tym nie byli w stanie sobie poradzić bez przedstawicieli wymienionych zawodów – nie czyniono zatem z tych grup społecznych „wrogów partii”. Najbiedniejszych natomiast obciążano w najmniejszym stopniu, co było konieczne, aby utrzymywać wizerunek partii jako instytucji służącej nie tylko samej sobie, lecz również „proletariatowi”. Odmienne interpretuje przepis Kłusek, wskazując, że „kierowano się przede wszystkim względami walki klasowej na wsi”<sup>27</sup>.

Art. 19 miał charakter techniczny, dotyczył sposobu składania zeznań podatkowych, a w art. 20 wprowadzono zaliczki na podatek. Ich wysokość określono na 40%. Art. 21 zobowiązywał podatników do współpracy z urzędami skarbowymi poprzez przygotowanie wyciągu informacji z prowadzonych ksiąg handlowych. Obowiązek obwarowano terminem dwumiesięcznym. W art. 22 rozszerzono wymogi informacyjne na kolejne podmioty, mianowicie na sądy, notariuszów, urzędy, instytucje samorządowe, kredytowe i bankowe. Kolejny artykuł wskazywał, że to urzędy skarbowe obliczały podstawę oraz wysokość opodatkowania na podstawie akt (akta sprawy następnie były przekazywane obywatelskim komisjom podatkowym). W art. 24 zamieszczono przepisy dotyczące właściwości miejscowej. Art. 25 stanowił natomiast, że obywatelskie komisje podatkowe ustalają wysokość zobowiązania podatkowego na podstawie materiałów z urzędów skarbowych.

Art. 26 precyzował ulgę podatkową, sięgającą aż 50%, ponownie za nieostrą przesłanką „ogólnego położenia podatnika”. W wyniku badań archiwalnych ujawniono przypadek zastosowania tej ulgi w przypadku siły wyższej (*vis maior*): gradobicia<sup>28</sup>. Stanisław Michalik, korzystając ze specyfiki warunków powojennych spłacił dług w kwocie nominalnej 500 zł Bankowi Ludowemu w Kazimierzu (zobowiązanie powstało 18 sierpnia 1938 r.). W jego przypadku zastosowano mnożnik 40, co w połączeniu z faktem przyznania ulgi z powodu gradobicia pozwala przypuszczać, że był on rolnikiem wielkoobszarowym. Urząd Skarbowy prawidłowo zatem wyliczył wysokość zobowiązania z tytułu niesłusznego wzbogacenia w kwocie 20 000 zł (500 zł x 40). Na skutek odwołania, decyzją obywatelskiej komisji podatkowej (datowaną na 17 sierpnia 1950 r.), Michalik wywalczył jednak wspomnianą ulgę. Finalnie musiał więc zapłacić tylko 10 000 zł. Paradoksalnie, taka ulga, wbrew intuicji, może również być niesprawiedliwym, czy po prostu nieludzkim, rozwiązaniem. Jej zastosowanie może bulwersować przy niektórych uzasadnieniach, odnajdywanych w archiwaliach. W przypadku Józefa i Katarzyny Magdziarów zmniejszono zobowiązanie podatkowe o 50%, podając że podatnik nie posiada żadnego majątku i w efekcie nie jest zdolny do zapłaty (w aktach sprawy odnaleziono lakoniczną notatkę urzędową: „Zobowiązany nie posiada żadnego majątku, zdolność płatnicza ograniczona. Komisja przyznała ulgę 50%”)<sup>29</sup>.

27 M. Kłusek, *Dekret z 27 lipca 1949 r...*, s. 80.

28 APP, PPRN-Szamotuły, sygn. 714, Wydział Finansowy. Wzbogacenie wojenne 1949–1956, k. 1–2.

29 *Ibidem*, k. 36–37.

Podatek, który miał uderzać w niesprawiedliwie wzbogaconych sztucznie zwiększonym wojennym popytem na określone dobra, był zatem w pojedynczych przypadkach wymierzany osobom, które straciły cały dorobek życia z powodu zniszczeń wojennych.

Art. 27 uświadamiał niemożność pozbycia się wpisu o hipotecę w księgach wieczystych bez uprzedniej zapłaty należnego podatku. Regulowano w nim również pomniejsze obowiązki notariuszy. Art. 28 wyposażył Ministra Skarbu w istotne prerogatywy. Mianowicie pozwalał mu ustanawiać częściowe i całkowite zwolnienia z podatku względem zarówno różnorodnych przedmiotów opodatkowania, jak i podmiotów. Takie zwolnienie nie musiało obejmować całego kraju. Wolno je było ograniczyć do terenu jednego województwa. Wobec fiskalnego fiaska omawianych regulacji, aktywność państwa w zakresie podatku od wzbogacenia wojennego z czasem sprowadziła się właściwie do ustanawiania zwolnień podatkowych<sup>30</sup>. Art. 29 konstytuował osobisty charakter podatku. Art. 30 wyłączał wzbogacenia pochodzące z regulacji zobowiązań pieniężnych ciążących na przedsiębiorstwach, które podpadały pod przepisy ustawy z dnia 3 stycznia 1946 r. o przejęciu na własność Państwa podstawowych gałęzi gospodarki narodowej<sup>31</sup>. To unormowanie w ogóle nie dziwi, bo pobieranie podatku od podmiotów państwowych jest z istoty swej logicznym absurdem, kultywowanym jednak dzisiaj (a, paradoksalnie, jak pokazuje ten przepis, nie zawsze w epoce PRL-u) w imię nadrzędnej zasady powszechności podatków<sup>32</sup>.

## 5.2. Zachowania podatników, reakcje władzy (1945–1989), skutki podatku

Teresa Famulska opisała następujące spektrum potencjalnych zachowań podatnika wobec obciążenia podatkowego nakładanego przez władzę publiczną na przedsiębiorstwo: zapłatę, zapłatę częściową, ucieczkę i strategię podatkową. W podatku od wzbogacenia wojennego przedsiębiorstwo mogło być zarówno podmiotem (jako osoba prawna), jak i przedmiotem opodatkowania. Zachowanie oczekiwane przez ustawodawcę stanowiła po prostu zapłata i efekt fiskalny w postaci zasilenia budżetu właściwą kwotą należności podatkowej. Do rzadszych wzorców zachowań należały: ucieczka całkowita, skutkująca brakiem efektu

30 AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1419, Notatka Ministerstwa Skarbu z grudnia 1949 w sprawie stosowania ulg od wzbogacenia wojennego w myśl art. 28 dekretu z 27 lipca 1949.

31 Ustawa z dnia 3 stycznia 1946 r. o przejęciu na własność Państwa podstawowych gałęzi gospodarki narodowej, Dz.U. RP 1946, nr 3, poz. 17.

32 S. Chrupczalski, *Ekonomiczna analiza prawa własności w ujęciu szkoły austriackiej*, Kraków 2008, s. 69.

fiskalnego i ucieczka częściowa, skutkująca kwotą minimalną wpłacaną do budżetu oraz minimalnym obciążeniem dla przedsiębiorstwa<sup>33</sup>. Przywołany artykuł dotyczył konkretnie reakcji na podatek VAT, a nie podatki majątkowe. Jednakże z uwagi na nieznaczną rolę podatków majątkowych w budżecie państwa nie prowadzi się w Polsce dokładnych badań reakcji na tego rodzaju obciążenia<sup>34</sup>.

Podatkiem od wzbogacenia wojennego obciążone były zarówno osoby fizyczne, jak i prawne. Reakcje osoby fizycznej kształtowałyby się jednak podobnie jak reakcje całych przedsiębiorstw – na ich czele (w zarządach i radach nadzorczych spółek) stoją w końcu osoby fizyczne. W czasach powojennych na pewno jednak omijano przepisy w sytuacji luki prawnej, zatem w historycznym kontekście nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego należałoby uwzględnić też uchylanie się częściowe i całkowite<sup>35</sup>.

W przypadku podatku od wzbogacenia wojennego, znowelizowanego w 1949 r., schematy unikania i uchylania się od opodatkowania mogły przybierać następujące formy: zaniżania wartości majątku w deklaracji (*underreporting*), nierzetelnego prowadzenia ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych<sup>36</sup>, przekonywania biegłego do dokonania korzystnego dla podatnika oszacowania majątku.

Kształt postępowania podatkowego (determinującego zachowania podatnika i organów w rzadkich<sup>37</sup> sytuacjach konfliktowej interakcji) zarysowano dekretem o postępowaniu podatkowym z 16 maja 1946 r. Dopracowano go obwieszczeniem Ministra Finansów z 30 listopada 1950 r., w którym art. 175 pozwolił obywatelskim komisjom podatkowym zwalniać podatników z maksymalnie

33 T. Famulska, *Reakcje przedsiębiorstw na obciążenia podatkowe (na przykładzie podatku od towarów i usług)*, „Optimum. Studia Ekonomiczne” 2015, t. 73, nr 1, s. 139. Mirosław Pietrewicz dodaje jeszcze trzy pozycje do tej taksonomii: przerzucanie podatku, nadrobienie podatku, wycofywanie się z działalności będącej przedmiotem opodatkowania, M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Warszawa 1993, s. 65–66; za: M. Pasternak-Malicka, *Mentalność i moralność podatkowa a reakcje gospodarstw domowych na obowiązek podatkowy*, „Modern Management Review” 2013, t. 18, nr 20, s. 88.

34 W skali światowej można jednak odnotować jedną ważną pracę na ten temat: A. Advani, H. Tarrant, *Behavioural responses to a wealth tax*, „Fiscal Studies” 2021, vol. 42, s. 509–537. Autorzy analizują skalę odpowiedzi behawioralnej w postaci ucieczki przed opodatkowaniem z punktu widzenia analiz elastyczności względem konstrukcji podatku majątkowego, czynników kontekstowych i przyjętej metodyki badania. Trudno jednak w prosty sposób przełożyć obserwacje dotyczące zachowań brytyjskiego podatnika na specyficzne warunki w powojennej Polsce.

35 Proste schematy uchylania się od opodatkowania były znane już od starożytności – Rzymianie zakopywali bizuterię i złoto, aby nie zapłacić podatku od luksusu, zaś w osiemnastowiecznej Anglii właściciele czasowo zamuroywali kominki celem uniemożliwienia skutecznego działania poborcy podatkowemu, zob. J. Slemrod, *Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion*, „Journal of Economic Perspectives” 2007, vol. 21, no. 1, s. 25.

36 A. Witkowski, *Księgi handlowe, uproszczone i podatkowe jako dowód w postępowaniu podatkowym w latach 1946–1949*, „Studia z Dziejów Państwa i Prawa” 2008, nr 11, s. 292–313.

37 O tym, że w tamtych czasach sprawy nadzwyczajnego podatku rzadko kończyły się w sądzie, wiemy na podstawie niemal zupełnego braku orzeczeń dotyczących tej daniny w internetowych bazach prawniczych LEX i Legalis (tylko 2 orzeczenia z lat 50.).



50% obciążenia należnego z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego<sup>38</sup>. Komisja musiała taką decyzję uzasadnić, kierując się nieostrą przesłanką „ogólnego położenia podatnika”. Należy zatem przypuszczać, że urzędy interpretowały ją zgodnie z duchem ideologii socjalistycznej.

Zapoczątkowano wówczas trend rozszerzania zwolnień i ulg, który pozostał niezmienny aż do 1952 r. W kontekście zachowań władzy pojawienie się takiego trendu należy zidentyfikować jako zwrot w kierunku liberalizacji podejścia do zagadnień przedmiotowego podatku. Trend należy również ocenić jako kontrowersyjny z punktu widzenia zasady sprawiedliwości podatkowej. Ulgi oraz zwolnienia, jakkolwiek współcześnie bardzo powszechne w systemach podatkowych i niebudzące żadnego zdziwienia (usprawiedliwiane są one po prostu wymogami praktyki oraz hasłem *policy gap*, czyli akceptowanej przez władzę luki we wpływach podatkowych, wynikającej ze wsparcia politycznego dla niektórych gałęzi gospodarki), prowadzą do nierównego traktowania podmiotów, co interpretuje się jako jeden z najoczywistszych przejawów niesprawiedliwości, z czego z kolei wnioskuje się o konieczności zniesienia instytucji zwolnień i ulg podatkowych<sup>39</sup> (rozwiązanie przypominające zalecenia Jastrowa z czasów Republiki Weimarskiej). Mniej radykalni autorzy (głównie prawnicy, jak np. Włodzimierz Nykiel, Agnieszka Leszczyńska) bronią ulg i zwolnień jako „odstępstw w wąskim rozumieniu”, ewentualnie jako sposobu wprowadzania w życie idei sprawiedliwości społecznej<sup>40</sup>.

Reorganizacja administracji skarbowej spowodowała, że od lutego 1950 r. do odraczania i rozkładania na raty należności z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego wymierzonego na podstawie przepisów działu II dekrety z 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego uprawnionymi podmiotami stały się:

- a) izby skarbowe – do kwoty 8 000 000 zł na okres czasu do 3 lat,
- b) urzędy skarbowe – do kwoty 2 000 000 zł na okres czasu do 18 miesięcy<sup>41</sup>.

Zarządzeniem Ministra Skarbu z 8 marca 1950 r. zwolniono całkowicie lub częściowo niektóre grupy podatników i niektóre kategorie zobowiązań pieniężnych<sup>42</sup>.

38 Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 30 listopada 1950 r. o ogłoszeniu jednolitego tekstu dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym, Dz.U. RP 1950, nr 56, poz. 506, art. 175.

39 T. Hałajasz, *Przestrzeganie zasad podatkowych w konstrukcji podatków dochodowych*, [w:] *Finanse publiczne w warunkach przekształceń w gospodarce*, red. J. Sokołowski, Wrocław 1996.

40 J. Szotno-Koguc, *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294, s. 170.

41 Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 4 lutego 1950 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonania art. 23, 26 i 35 dekretu o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. RP 1950, nr 4, poz. 35, § 1.

42 Zarządzenie Ministra Skarbu z dnia 8 marca 1950 r. w sprawie całkowitego lub częściowego zwolnienia od podatku od wzbogacenia wojennego, wynikającego z regulacji zobowiązań pieniężnych niektórych grup podatników oraz niektórych kategorii zobowiązań pieniężnych, M.P. 1950.A, nr 27, poz. 319.

Chodziło m.in. o osoby niepełnoletnie i studentów do 24 roku życia, małżonków żyjących w ustawowym systemie wspólności majątkowej, właściciele gruntów niezabudowanych o powierzchni nieprzekraczającej 1000 m<sup>2</sup> czy dłużników wekslowych. Od zwolnień i ulg przewidziano jednak wyjątki (agenci i inkasenci krajowych zakładów ubezpieczeniowych, zarządcy nieruchomości budynkowych, komiwojażerowie), co czyniło całość regulacji zawiłą. Treść przywołanych zmian prawnych pozwala wyczuć zasadniczy kierunek zmian – odchodzenia od funkcji fiskalnej na rzecz społecznej roli opodatkowania.

Tylko dwukrotnie sprawy dotyczące podatku od wzbogacenia wojennego kończyły się w sądzie (czyli sytuacją konfliktową pomiędzy zachowaniami władzy oraz obywateli). Wedle orzeczenia Sądu Najwyższego (dalej: SN):

Art. 13 dekretu o zaciąganiu nowych i określaniu wysokości nieumorzonych zobowiązań pieniężnych mając wyraźny charakter przepisu szczególnego dla wierzytelności alimentacyjnych wyłącza możliwość stosowania art. 12 dekretu jako przepisu ogólnego<sup>43</sup>.

Niezasądzenie alimentów zaległych z okresu przedwojennego nie było w świetle ówczesnych przepisów naruszeniem. Korzyści w majątku dłużnika na skutek zapłacenia alimentów w sumie nominalnej miały podstawę prawną w przepisach dekretu o zaciąganiu nowych i określaniu wysokości nieumorzonych zobowiązań pieniężnych i dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego<sup>44</sup>, a zatem nie stanowiły niesłusznego wzbogacenia. Wyrok pokazuje, że regulacja prawna utrwalająca zasadę nominalizmu może mieć nieprzewidywalne skutki. W tej sytuacji podatek od wzbogacenia wojennego pośrednio zadziałał na korzyść płatników alimentów kosztem niewinnych dzieci.

Praktyka rozkładania płatności podatku na raty przedłużała okres jego teoretycznego funkcjonowania w nieskończoność. Przepisy podatkowe z września 1951 r. utrwały ten trend. Zgodnie z § 58, ust. 2, pkt 2:

Prezydya powiatowych rad narodowych (rad narodowych miast stanowiących powiaty) oraz prezydya dzielnicowych rad narodowych w m. st. Warszawie i Łodzi uprawnione są do odraczania i rozkładania na raty (...):

2) należności z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z działu II (...) – do kwoty zł 60.000 – na okres czasu do 18 miesięcy (...)<sup>45</sup>.

43 Orzeczenie SN z 17.04.1951 r., C 603/50.

44 Został on przywołany jako pomocnicza podstawa prawna, wzmacniająca argumentację sądu, opartą głównie o dekret o zaciąganiu nowych i określaniu wysokości nieumorzonych zobowiązań pieniężnych (wydany, *notabene*, dokładnie tego samego dnia, co nowelizacja podatku od wzbogacenia wojennego).

45 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 września 1951 r. w sprawie wykonania dekretu o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. RP 1951, nr 50, poz. 362, § 58.

W kwietniu 1952 r., w formie zarządzenia, tym razem już Ministra Finansów, a nie Ministra Skarbu, zaniechano w ogóle ustalania części zobowiązań pieniężnych w zakresie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z tytułu regulacji niektórych zobowiązań pieniężnych<sup>46</sup>. Chodziło o trzy przypadki, przy czym pierwszy był szczególnie skomplikowany, gdyż wymagał kumulatywnego spełnienia trzech przesłanek – powstania zobowiązania przed 28 kwietnia 1924 r., wpisu w księgach hipotecznych w nieobowiązujących już na moment wydania zarządzenia walutach, niezłożenia do 31 grudnia 1951 r. wniosku o przerachowanie na obowiązującą walutę. Niezaistnienie jednej z tych trzech przesłanek uniemożliwiało zastosowanie przepisu. Drugi przypadek dotyczył gospodarowania majątkami opuszczonymi i poniemieckimi, trzeci zaś nieruchomości przejętych przez SP oraz takich, które podlegały instytucji wyłączenia.

W czerwcu 1952 r. kontynuowano dalsze zwalnianie grup podatników i niektórych kategorii zobowiązań pieniężnych kolejnym rozporządzeniem Ministra Finansów<sup>47</sup>. Od 21 listopada 1952 r. Dąbrowskiego na stanowisku ministra finansów zastąpił Tadeusz Dietrich. Ten minister pozostawał na stanowisku aż do 28 lipca 1960 r. – był zatem drugim i ostatnim PRL-owskim ministrem, mającym styczność z problematyką podatku od wzbogacenia wojennego (wszystkie istotne wydarzenia z historii tego podatku należy jednak wiązać wyłącznie z kadencją ministra Dąbrowskiego).

Orzeczenie SN z 25 września 1953 r.<sup>48</sup> poruszyło z kolei ważną, skomplikowaną problematykę częstych zmian waluty w Polsce. Przyczynę do tych ważnych rozważań stanowiło dla sądu zagadnienie prawne podlegania długu gruntowego pod podatek od wzbogacenia wojennego. SN w sprawie z wniosku X o wykreślenie długu gruntowego, po rozpoznaniu rewizji wnioskodawczyni, rewizję oddalił. Skarżąca oparła żądanie o wykreślenie długu gruntowego na art. XLV § 1 przepisów wprowadzających prawo rzeczowe i prawo o księgach wieczystych<sup>49</sup>. Przepis ten odnosił się do długów gruntowych, które zapisane były w walutach niestanowiących w chwili wejścia w życie prawa rzeczowego prawnego środka płatniczego. Złoty wprowadzany rozporządzeniem z 20 stycznia 1924 r.<sup>50</sup>, łącznie z rozporzą-

46 Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 12 kwietnia 1952 r. w sprawie zaniechania ustalenia zobowiązań podatkowych w zakresie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z tytułu regulacji niektórych zobowiązań pieniężnych, M.P. 1952.A, nr 34, poz. 495.

47 Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 19 czerwca 1952 r. w sprawie całkowitego lub częściowego zwolnienia niektórych grup podatników oraz niektórych kategorii zobowiązań pieniężnych od nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego wynikającego z regulacji zobowiązań pieniężnych, M.P. 1952.A, nr 56, poz. 870.

48 Orzeczenie SN z 25.09.1953 r., II C 2949/52.

49 Dekret z dnia 11 października 1946 r. – Przepisy wprowadzające prawo rzeczowe i prawo o księgach wieczystych, Dz.U. RP 1946, nr 57, poz. 321.

50 Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 20 stycznia 1924 r. w przedmiocie systemu monetarnego, Dz.U. RP 1924, nr 7, poz. 65.

dzeniem z 14 kwietnia 1924 r. o zmianie ustroju pieniężnego<sup>51</sup>, pozostawał do chwili, w której skarżąca wносиła żądanie, walutą obowiązującą, pomimo że zmieniono środki płatnicze będące w obiegu w czasie jej obowiązywania.

Art. XLV przepisów wprowadzających prawo rzeczowe i prawo o księgach wieczystych pod walutą już nieobowiązującą rozumiał walutę będącą w obiegu przed wejściem w życie powyższych dwóch ustaw, a nie złote nimi wprowadzone. Wynikało to z uwagi, że wykreślenie nie nastąpi, jeżeli zostaną zgłoszone wnioski o przerachowanie, co w chwili wydania prawa rzeczowego mogło dotyczyć tylko rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 14 maja 1924 r. o przerachowaniu zobowiązań<sup>52</sup>. W ten sposób został potraktowany złoty także w dekreście o zaciąganiu zobowiązań pieniężnych<sup>53</sup>. Takie samo było też stanowisko władz finansowych – zgodnie z zarządzeniem Ministra Finansów<sup>54</sup>, zaniechano ustalania zobowiązań dotyczących nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, wynikającego z regulacji zobowiązań, w przypadkach gdy zobowiązania powstały przed 28 kwietnia 1924 r., czyli przed wprowadzeniem w obieg waluty złotej. Skarżąca natomiast przedstawiała interpretację, zgodnie z którą art. XLV § 1 cytowanych przepisów miał na celu zwolnienie nieruchomości od obciążeń nieaktualnych z uwagi na ich znikomą wartość i uporządkowanie w ten sposób stanu prawnego związanego z obciążeniami w rodzaju nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Władza sądownicza nie przychyliła się jednak do tej interpretacji.

W czerwcu 1954 r. wydano zarządzenie skutkujące zaniechaniem ustalania zobowiązań podatkowych z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego powstałych w wyniku uiszczenia niektórych zobowiązań pieniężnych. Zaniechanie jednak określono relatywnie wąsko zarówno pod względem podmiotowym, jak i czasowym:

jeżeli dłużnikami lub solidarnymi dłużnikami są właściciele gospodarstw rolnych, którzy w okresie od dnia 1 stycznia 1952 r. do dnia 31 grudnia 1955 r. wstąpili lub wstąpią do zarejestrowanych zrzeszeń uprawy ziemi, rolniczych zrzeszeń spółdzielczych, rolniczych spółdzielni wytwórczych i rolniczych zespołów spółdzielczych<sup>55</sup>.

51 Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 14 kwietnia 1924 r. o zmianie ustroju pieniężnego, Dz.U. RP 1924, nr 34, poz. 351.

52 Rozporządzenie Ministra Skarbu wydane w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości z dnia 25 marca 1925 r. o ustaleniu obowiązującego tekstu rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej o przerachowaniu zobowiązań prywatno-prawnych z dnia 14 maja 1924 r., z dnia 28 czerwca 1924 r. i z dnia 27 grudnia 1924 roku, Dz.U. RP 1925, nr 30, poz. 213.

53 Dekret z dnia 27 lipca 1949 r. o zaciąganiu nowych i określaniu wysokości nie umorzonych zobowiązań pieniężnych, Dz.U. RP 1949, nr 45, poz. 332, art. 5, ust. 3.

54 Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 12 kwietnia 1952 r. w sprawie zaniechania ustalenia..., M.P. 1952.A, nr 34, poz. 495.

55 Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 1954 r. w sprawie zaniechania ustalenia zobowiązań podatkowych w zakresie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego wynikającego z regulacji zobowiązań pieniężnych niektórych grup podatników, M.P. 1954.A, nr 63, poz. 827.

Nieuiszczone kwoty zaś oficjalnie umorzono<sup>56</sup>. W tym zarządzeniu warto zwrócić uwagę na charakterystyczną dla epoki PRL-u zachętę do włączania się do forsowanej w pierwszej połowie lat 50. kolektywizacji rolnictwa, promocje spółdzielczości oraz bardzo kazuistyczny charakter przepisu.

Ostatnie z serii zarządzeń, modyfikujących podatek, minister wydał 17 września 1955 r.<sup>57</sup>, weszło ono w życie ze sporym opóźnieniem, dopiero 25 listopada 1955 r. i dotyczyło ulg dla niektórych grup dłużników w spłacie zaległości z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego powstałych w wyniku spłat zobowiązań pieniężnych. Konkretniej, chodziło o osoby posiadające nieruchomości budynkowe nie większe niż 20 izb<sup>58</sup>, tudzież działki z placem o wielkości nieprzekraczającej 2000 m<sup>2</sup>. Wysokość ulgi zależała jednak od wykonywanego zawodu – górnicy, hutnicy i pracownicy kolejowi mieli mieć umorzone aż 50% podatku, pozostałe 50% zaś pozwolono im spłacać w ratach na przestrzeni aż 15 lat. Przedstawiciele innych zawodów, utrzymujący się z zarobku objętego przepisami o podatku od wynagrodzeń, mogli się cieszyć mniejszą ulgą, wynoszącą jedynie 25%. Resztę w postaci 75% zobowiązania podatkowego musieli uiścić ratalnie w przeciągu 10 lat. Pozostali dłużnicy nie otrzymali żadnej ulgi, lecz im również minimalnie ulżono, stosując rozłożenie spłaty na raty, do maksymalnie 10 lat. Jeśli natomiast dłużnik posiadał nieruchomości z liczbą izb większą niż 20, ewentualnie z placem rozleglejszym od powierzchni 2000 m<sup>2</sup>, brakowi ulgi towarzyszyła zaledwie 5-letnia możliwość spłat ratalnych. Z szerszej perspektywy można zatem stwierdzić, że to również regulacja traktująca gorzej podmioty zamożniejsze, a premijująca osoby posiadające niewielką własność.

Teoretyczne rozważania nie uchwycą sedna praktycznej, jakościowej strony ściągania obciążenia z podatnika – momentu, gdy biegły przychodził do przedsiębiorcy. Szacował on wówczas jego majątek, mający najczęściej postać przedsiębiorstwa, nieruchomości bądź gruntu. Bez wątplenia wynik ekspertyzy nie zależał wyłącznie od fachowej wiedzy biegłego, lecz również od czysto ludzkich relacji. Ten kluczowy moment psychologiczny uchwycił znakomicie ojciec ekonomii, Adam Smith, komentując sytuację nieobowiązywania zasady określoności podatków: „Tam, gdzie jest inaczej, każdego podatnika w mniejszym albo większym stopniu oddaje się w moc poborcy podatkowego, który może bądź dotkliwie obciążyć podatkiem niemiłego sobie podatnika, bądź też pod groźbą takiego obciążenia wymusić dla siebie jakiś podarunek albo dodatek”<sup>59</sup>.

56 Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 1954 r. w sprawie..., M.P. 1954.A, nr 63, poz. 827, § 2.

57 Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 17 września 1955 r. w sprawie ulg dla niektórych grup dłużników w spłacie zaległości z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, wynikającego z regulacji zobowiązań pieniężnych, M.P. 1955, nr 108, poz. 1431.

58 Izby, w użytych tutaj znaczeniu, oznaczają po prostu pomieszczenia w obrębie budynku.

59 A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, tłum. S. Wolff, O. Einfeld, Z. Sadowski, Warszawa 2007, t. II, s. 501.

W czasach nadzwyczajnego podatku nie stosowano tylu metod wyceny, co obecnie. Znano podstawowe podejścia do zagadnień wyceny (majątkowe, dochodowe, odtworzeniowe i porównawcze), jednak szczegółowe podtypy tychże metod nie były wówczas jeszcze wypracowane. Stosowanie mnożników, o których wzmianki zawierają materiały archiwalne, miało na celu uproszczenie procesu wyceny. Rozporządzenie wykonawcze mówiło wprost tylko o odwołaniu do wartości obiegowej<sup>60</sup>. W praktyce posługiwano się najczęściej metodą odtworzeniową<sup>61</sup>. Jej sens można objaśnić przykładem składnika majątkowego, jakim są maszyny i urządzenia techniczne (i one stanowiły niekiedy element wzbogacenia wojennego): „wartość odtworzeniowa (...) to suma kosztów zakupu maszyny nowej lub urządzenia nowego o takich samych bądź zbliżonych parametrach użytkowych i jakościowych jak przedmiot (...) wraz z kosztami transportu, cła i montażu, jeśli występują”<sup>62</sup>.

Polski przykład realizacji procesu poboru kwot należnych z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego potwierdził wniosek (dotyczący zasadniczej trudności sprawiedliwego i konsekwentnego szacowania majątków) zachodnich ekonomistów z okresu po I wojnie światowej. Biegli okazali się być nieefektywni w procesie szacowania bazy opodatkowania zgodnie z oczekiwaniami władzy, regularnie zaniżając wartość wzbogacenia poprzez stosowanie korzystnych dla obywateli mnożników przy obliczaniu tej wartości<sup>63</sup>.

Aby zrozumieć z czego wynikały różnorodne reakcje behawioralne na podatek, warto spojrzeć, jak dokładnie wyglądał dokument zeznania, który musiał wypełnić podatnik oraz sam nakaz zapłaty podatku, otrzymywany przez płatnika (ilustracje 1 i 2).

60 Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 27 czerwca 1945 r..., Dz.U. RP 1945, nr 23, poz. 135.

61 B. Laszczka, *Szacowanie nieruchomości w zakresie architektury i budownictwa lądowego wraz z szacowaniem ogrodów przydomowych*, Kraków 1944.

62 T. Klimek, *Przykłady z praktyki rzeczoznawczej szacowania wartości i dokumentowania stanu środków i megaukładów technicznych*, Poznań 2021, s. 143.

63 AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Okólnik z dnia 12 X 1946 r. w sprawie ustalania podstaw wymiaru, s. 50; M. Klusek, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego...*, s. 123.

**Zeznanie do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego**  
dla osób fizycznych, prawnych oraz spadków wakujących.

Nazwisko (Nazwa osoby prawnej) .....

Imię .....

Adres lub siedziba zarządu  
w dniu 30. VI. 1945 r.

Datownik Urzędu  
Skarbowego

Zawód lub zajęcie  
(Rodzaj przedsiębiorstwa przy osobach prawnych)

Gdy są prowadzone księgi  
prawidłowe — gospodarcze

Źródła dochodu  
objęte księgami:

**A. Części składowe majątku**

	wg stanu na 31. VIII. 1939 r.		wg stanu na 30. VI. 1945 r.		Data nabycia po dniu 31. VIII. 1939 r.
	Miejsce położenia (dokładny adres, ewent. numer i ozna- czenia hipoteczne)	Ogólny obszar grun- tów, placów, wielkość domu, rodzaj przed- miotów, kapitałów, ruchomości.	Miejsce położenia (dokładny adres, ewent. numer i ozna- czenia hipoteczne)	Ogólny obszar grun- tów, placów, wielkość domu, rodzaj przed- miotów, kapitałów, ruchomości.	
1) grunta . . . . .					
2) budynki . . . . .					
3) place niezabudowane . . . . .					
4) przedsiębiorstwa handlowe, przemysłowe i inne . . . . .					
5) towary, surowce, narzędzia pro- dukcji i t. p. . . . .					
6) kapitały i należności . . . . .					
7) ruchomości domowe i inne przed- mioty, służące do osobistego użytku. . . . .					
8) wszelkie inne przedmioty mająt- kowe nie wymienione wyżej.					

**B. Wysokość długów i ciężarów, które majątek obciążają**

**C. Spłacone zobowiązania przedwojenne**

- a) rodzaj długu
- b) data spłaty
- c) nazwisko i adres wierzyciela
- d) suma

**D. Bliższe opisanie przedmiotów majątkowych (A)**

Do pkt 1) — należy podać rodzaj gruntów, ich obszar, wielkość posiadanego inwentarza żywego i martwego, rodzaj budynków i t. p.,

„ 2) — wielkość i rodzaj budynków,

„ 3) — wielkość placów, ich położenie (np. narożny),

- Do pkt 4) — opis przedsiębiorstw handlowych, przemysłowych i innych, rodzaj i ilość maszyn, towarów, surowców, urządzenia, środków przewozowych i t. p.
- „ 5) — rodzaj i ilość surowców, towarów, narzędzi produkcji, będących w posiadaniu osób, nie prowadzących przedsiębiorstw handlowych lub przemysłowych,
- „ 6) — ilość i rodzaj kapitałów i należności, nie wyłączając zagranicznych (pieniądze, dewizy zagraniczne, akcje, obligacje i inne papiery wartościowe),
- „ 7) — rodzaj i ilość ruchomości domowych (meble, odzież, dywany, porcelana, obrazy i t. p.) oraz rodzaj i ilość innych przedmiotów służących do osobistego użytku płatnika (przedmioty z platyny, złota, srebra i drogich kamieni, konie wyjazdowe i wierzchowe i t. d.),
- „ 8) — rodzaj i ilość wszelkich innych przedmiotów majątkowych, nie wymienionych wyżej.

E. Przedmioty majątkowe, wykazane wyżej, obejmują również majątek małżonka, krewnych zstępnych oraz innych osób, na imię których został nabyty majątek, a mianowicie:

Uwagi płatnika:

Zeznanie sporządziłem według swojej najlepszej wiedzy i sumienia.

Treść poniższych objaśnień oraz wyciągów z dekretu jest mi znana.

..... dnia .....

..... podpis .....

### Objaśnienia.

- 1) Do złożenia zeznania obowiązane są osoby, które w okresie od dnia 31 sierpnia 1939 r. do dnia 30 czerwca 1945 r. nabyły części składowe majątku, powiększyły lub ulepszyły posiadany już przed 1 września 1939 r. majątek, spłaciły zobowiązania przedwojenne.
- 2) W punkcie D. zeznania należy bliżej opisać posiadane części składowe majątku, przy czym jednak należy szczegółowo opisać objekty, które płatnik nabył (uzyskał) w okresie od dnia 31 sierpnia 1939 r. do dnia 30 czerwca 1945 r. Majątek, który płatnik posiadał przed 1 września 1939 r. i obecnie posiada można opisać ogólnie z wyjątkiem tych części, które płatnik powiększył lub ulepszył w okresie od dnia 31 sierpnia 1939 r. do dnia 30 czerwca 1945 r., które to części należy opisać szczegółowo.

#### Art. 11 dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego.

- „ (1) Kto nie stosuje się do wezwań władz skarbowych, komisji obywatelskiej lub komisji odwoławczej, nie składa zeznania do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego odmawia złożenia wyjaśnień lub w inny sposób usiłuje utrudnić lub udaremnić czynności władz skarbowych, komisji obywatelskiej lub komisji odwoławczej, poprzedzające wymiar nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, ulegnie karze grzywny do 200.000 złotych.
- (2) W razie niemożności ściągnięcia grzywny ulega ona zamianie na pracę przymusową lub areszt do lat 3-ech.
- (3) W przypadku świadomego zatajenia lub usiłowania zatajenia swego wzbogacenia wojennego ponadto całe wzbogacenie wojenne może ulec przypadkowi“.

**Ilustracja 1.** Zeznanie do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego i nakaz płatniczy na nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego

**Źródło:** baza LEX, <https://sip-1lex-1pl-1004153mg1756.han3.lib.uni.lodz.pl/get/scanlex/pdf/dzienniki/1945/1476.pdf> [dostęp: 3.03.2022].



Załącznik Nr 2 do § 32 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 27 czerwca 1945 r. (poz. 135).

Pieczęć Urzędu	<b>Nakaz płatniczy na nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego</b>	Nr..... (Rej. wym.) Nr..... (Ks. bierczej) (konto)
Nazwisko, imię (firma) _____		
Miejsce zamieszkania lub siedziba _____		
Ogólna suma ustalonego wzbogacenia wojennego _____ zł _____ Podatek zł _____ (nadwyżka wartości majątku) . . . . . dnia _____		
Pieczęć władzy wymiarowej		

### Objaśnienie.

- 1) Podatek wymierzono na zasadzie art. 5 ust. (2) dekretu z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego (Dz. U. R. P. Nr 13, poz. 72).
- 2) Przypadająca należność płatna jest jednorazowo w terminie dni 30 licząc od dnia następnego po doręczeniu nakazu (art. 10 ust. (1) dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego).
- 3) Niezapłacenie podatku wymierzonego w ostatecznym toku instancji pociąga za sobą przepadek opodatkowanego mienia na rzecz Skarbu Państwa (art. 10 ust. (2) dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego).
- 4) W postępowaniu wymiarowym stosowano przepisy dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego, rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 27 czerwca 1945 r. w sprawie wykonania tegoż dekretu, ordynacji podatkowej oraz rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 25 marca 1937 r. o wykonaniu ordynacji podatkowej.
- 5) Od wymiaru podatku przysługuje prawo odwołania do instancji odwoławczej (od orzeczenia komisji obywatelskiej — do komisji odwoławczej, od wymiarów zaś dokonanych przez urzędy rewizyjne — do izby skarbowej) za pośrednictwem władzy wymiarowej w terminie dni 30 od dnia następnego po doręczeniu nakazu. Odwołanie nie wstrzymuje obowiązku zapłacenia podatku w przepisanych terminie ani też prawa władzy do przymusowego ściągnięcia tegoż.

Pieczęć Urzędu	<b>Dowód doręczenia nakazu płatniczego na nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego</b>	Nr..... (Rej. wym.) Nr..... (Ks. bierczej) (konto)
Nazwisko, imię (firma) _____		
Miejsce zamieszkania lub siedziba _____		
Doręczono: (podpis)	Dnia _____ 1945 r.	Nakaz płatniczy otrzymałem: (podpis)

**Ilustracja 2.** Nakaz płatniczy nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z objaśnieniami

**Źródło:** ibidem.

Ogląd formularzy podatkowych pozwala wyobrazić sobie reakcje podatników (np. reakcję zgodności podatkowej, myśli o potencjalnych sposobach ucieczki podatkowej). Analiza tych dokumentów sugeruje, że ilość informacji mogła przytłaczać podatnika. W dodatku straszono go sankcją karnoskarbową. Skomplikowanie

materii przysparzało trudności nie tylko podatnikom – również urzędy oraz izby skarbowe nie zawsze wiedziały, jak zinterpretować przepisy i jak zachować się wobec podatnika. W efekcie podmioty te słały zapytania do MS, które raz po raz wydawało okólniki (szczególnie w latach 1947–1949) zawierające interpretację i sugerowany sposób wykładni regulacji prawnopodatkowych<sup>64</sup>.

Jakościowe skutki regulacji zostały pokrótce omówione w badaniach wstępnych<sup>65</sup>. Wyróżniono i opisano skutki: fiskalne (tabele 30–32), ekonomiczne (rujnowanie pojedynczych podatników), socjotechniczne (manipulowanie społeczeństwem), polityczne (forsowanie punktu widzenia partii rządzącej i ideologii marksistowskiej), etyczne oraz biurokratyczne (wzrost liczby urzędników skarbowych).

**Tabela 30.** Wpływy budżetowe z tytułu niektórych danin publicznych w latach 1946–1950 (w mln zł z 1945 r., dla lat 1949–1950 przeliczenie na złote z 1950 r.)

Rodzaj daniny publicznej	Dochody uzyskane 1946 r.	Dochody uzyskane 1947 r.	Dochody uzyskane 1948 r.	Dochody uzyskane 1949 r.	Dochody preliminowane 1950 r.
Podatek obrotowy	10 298	39 183	87 890	7269	8751
Podatek dochodowy	8010	27 839	63 187	2232	2865
Podatek od wynagrodzeń	2947	7408	14 994	975	1011
Podatek gruntowy	–	3905	6451	281	618
<b>Podatek od wzbogacenia wojennego</b>	<b>140 (0,29%)</b>	<b>241 (0,15%)</b>	<b>162 (0,06%)</b>	<b>21 (0,19%)</b>	<b>60 (0,44%)</b>
<b>Dochody budżetowe ogółem</b>	<b>48 400</b>	<b>157 456</b>	<b>283 897</b>	<b>11 087</b>	<b>13 611</b>

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie danych z *Rocznik Statystyczny*, GUS, Warszawa 1947, 1948, 1949, 1950; podkreślenie podatku od wzbogacenia i ogółu wpływów A.K.

Tabela 30 prezentuje rozszerzenie perspektywy ilościowej (skutków czysto fiskalnych), dokonane dzięki uwzględnieniu, dłuższego niż w dotychczasowych opracowaniach Kłuska, szeregu czasowego danych dotyczących wpływów z podatku. Wyjaśnienia w tej tabeli wymaga skala spadku wartości dochodów podatkowych pomiędzy rokiem 1948 a rokiem 1949. Wynika ona z uwzględnienia skutków reformy pieniężnej z 30 października 1950 r. *Rocznik GUS za 1950 rok*, wydany

64 Np.: AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1133, Okólnik z dnia 12 VIII 1949 r. w sprawie wykładni przepisów, s. 130.

65 A. Kędrzyński, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 roku – początek procesu nacjonalizacji kapitału*, [w:] *Na gruzach starego świata. Rok 1945 z perspektywy gospodarczej i społecznej*, red. T. Głowiński, Wrocław 2020, s. 82.

na przełomie lat 1951–1952, zawierał dane dla 1949 przeliczone już na „nowe” złote<sup>66</sup> (roczniki wcześniejsze nie zawierałyby realnych danych, lecz jedynie wpływy odgórnie zakładane przez ustawodawcę, dlatego zostały odrzucone jako źródło danych dla lat 1949 i 1950).

Zatem to nie tyle reforma pieniężna, późniejsza niż spadek dochodów podatkowych, tłumaczy ten spadek, lecz bardziej wykorzystanie źródła danych w postaci rocznika statystycznego, sporządzonego już po tej reformie.

Zasadniczo odmiennie te dane zaprezentował Stefan Kołakowski (tabela 31).

**Tabela 31.** Wpływy budżetowe z tytułu podatku od wzbogacenia wojennego w porównaniu do podatku dochodowego i obrotowego (łącznie) w latach 1947–1949 w mln zł z 1945 r.

Rodzaj daniny publicznej	Dochody uzyskane 1947 r.	Dochody uzyskane 1948 r.	Dochody uzyskane 1949 r.
Podatek od wzbogacenia wojennego	236	132	405
Podatek obrotowy + dochodowy	34 774	65 789	67 605

**Źródło:** S. Kołakowski, *Opodatkowanie gospodarki nieuspotecznionej poza rolnictwem*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w latach 1944–1960*, red. J. Lubowicki, Warszawa 1964, s. 376, podane za: „zamknięcia rachunków państwowych”.

Dużą odmienność wyników podawanych przez Kołakowskiego należy tłumaczyć nie tylko brakiem przeliczenia wartości dla roku 1949 na „nowe złote”, ale także specyficznym źródłem pierwotnym, którym się posłużył – zestawieniami zamknięć rachunków państwowych. W takiej sytuacji dane GUS (tabela 30) powinno się uznać za bardziej wiarygodne z uwagi na możliwość uwzględnienia w nich danych fiskalnych spływających z opóźnieniem. Dane te w dużym stopniu potwierdzają wyliczenia dokonane na podstawie badań archiwalnych przez historyka prawa Andrzeja Witkowskiego (tabela 32).

**Tabela 32.** Wpływy budżetowe z tytułu podatku od wzbogacenia wojennego w porównaniu do innych podatków bezpośrednich w latach 1946–1948 (dane w złotych sprzed reformy pieniężnej z 28 października 1950 r.)

Rodzaj daniny publicznej	Dochody uzyskane 1946 r.	Dochody uzyskane 1947 r.	Dochody uzyskane 1948 r.
1	2	3	4
Podatek obrotowy	8804	39 183	88 443
Podatek dochodowy	7173	27 839	63 194

<sup>66</sup> 100 „starych” złotych przeliczono na 3 „nowe” złote.

1	2	3	4
Podatek od wynagrodzeń	2612	7408	14 994
Odsetki, kary, grzywny	365	1297	2162
<b>Podatek od wzbogacenia wojennego</b>	<b>135 (0,71%)</b>	<b>241 (0,31%)</b>	<b>162 (0,09%)</b>
<b>SUMA wszystkich podatków bezpośrednich</b>	<b>19 091</b>	<b>79 000</b>	<b>172 758</b>

**Źródło:** A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 648–650.

Wskazana przez Witkowskiego wartość procentowa dochodów państwa z tytułu podatku od wzbogacenia wojennego była nieco wyższa niż w oficjalnej statystyce urzędu statystycznego, co wiązało się z faktem, że historyk prawa za punkt odniesienia wzięł wyłącznie podatki bezpośrednie, podczas gdy GUS uwzględniał wszystkie wpływy budżetowe.

Słabość instytucjonalna administracji skarbowej w epoce postalinowskiej „odwilży”, napięta sytuacja zarówno na arenie międzynarodowej („zimna wojna”), jak i wewnętrzna (np. strajki w zakładach Hipolita Cegielskiego w Poznaniu w 1956 r.) odwróciły uwagę władz od kwestii nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Po 1955 r. nie wprowadzano już żadnych zmian do regulacji tego podatku. Niemal zaprzestano też ściągania należności. Witkowski podaje wprawdzie znikome 0,22% ogólnych wpływów budżetowych z tytułu podatków i opłat w 1956 r., 0,18% w 1957 r., 0,2% w 1958 r. i już zupełnie śladowe 0,03% w 1959 r.<sup>67</sup> (w symbolicznej formie nadzwyczajny i jednorazowy podatek przetrwał zatem aż 10 lat od momentu nowelizacji 1949 r.). Zajęto się innymi problemami, których w PRL-u nie brakowało<sup>68</sup>. Nadzwyczajne wpływy fiskalne w okresie 1955–1989 próbowały generować kolejne, zazwyczaj wykluczające (w rozumieniu Daron Acemoglu i Jamesa Robinsona), instytucje prawa podatkowego: domiary podatkowe<sup>69</sup>, podatek wyrównawczy (1958–1991), jednorazowy podatek majątkowy (1975)<sup>70</sup> oraz podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń (1984–1991/1994, zwany popularnie „popiwkiem”).

67 A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 647.

68 Ł. Kamiński, *Od kryzysu do kryzysu (1970–1980)*, [w:] *Od niepodległości do niepodległości. Historia Polski 1918–1989*, red. P. Chojnacki, Warszawa 2010, s. 367–407.

69 A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 647. Domiary, jako obciążenie nadmierne, krytykował już sam Władysław Gomułka.

70 Ustawa budżetowa na rok 1975 z dnia 17 grudnia 1974 r., Dz.U. RP 1974, nr 48, poz. 293, art. 20 oraz Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1974 r. w sprawie jednorazowego podatku majątkowego, Dz.U. RP 1975, nr 1, poz. 3. Ten podatek został już zbadany, zob. M. Wroński, *Elita majątkowa Warszawy lat siedemdziesiątych XX wieku*, „Roczniki Dziejów Społecznych i Gospodarczych” 2023, t. 85, s. 227–248.

### 5.3. Losy nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego po 1989 roku

W XXI w. podatek od wzbogacenia wojennego, mimo że przestał mieć jakiegokolwiek znaczenie ekonomiczne, nadal funkcjonował w sferze prawnej. Okazuje się, że ustawodawcy zapomnieli ten akt prawny uchylić<sup>71</sup>. Poniższe wyroki i odpowiedzi na zapytania niejednokrotnie odwołują się nie tylko do argumentów prawnych i ekonomicznych, lecz również moralnych fundamentów sprawiedliwości podatkowej. Posłużą jako swoista klamra kompozycyjna dla wszystkich interdyscyplinarnych wątków, podjętych w pracy. Istnienie tych wyroków pokazuje również, że temat nadzwyczajnej daniny z lat powojennych pozostaje aktualny.

Podatek trafił na wokandę w 2004 r. 25 maja zapadło orzeczenie wojewódzkiego sądu administracyjnego (dalej: WSA) w Bydgoszczy<sup>72</sup> w sprawie ze skargi X (zanonimizowany powód/spadkobierca) na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej (dalej: DIS) w Bydgoszczy. Sprawa przedstawiała się następująco: DIS w Bydgoszczy utrzymał w mocy decyzję Izby Skarbowej w Bydgoszczy (dalej: IS) odmawiającej wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji wydanej w latach powojennych nakładającej na przedsiębiorstwo M.<sup>73</sup> podatek od wzbogacenia wojennego. Odmowa wynikła z wniosku X o stwierdzenie nieważności decyzji nakładającej podatek od wzbogacenia wojennego na przedsiębiorstwo M. z uwagi na niezgodne z prawem obciążenie podatkiem spadkobierców właściciela.

X wskazała, że nie ma decyzji. Tym samym nie знаła treści, daty, miejsca wydania, a także organu wydającego. IS uznając, że postępowanie w sprawie nieważności nie może toczyć się w oderwaniu od przedmiotu tego postępowania, na podstawie przepisów ordynacji podatkowej (dalej: OP)<sup>74</sup> wezwała do uzupełnienia wniosku w terminie 7 dni pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpoznania. Wnioskodawca nie dopełnił tego obowiązku. Organ 13 września 2001 r. orzekł o pozostawieniu wniosku bez rozpoznania. Wniesione odwołanie do Ministra Finansów spowodowało uchylenie przez IS w Bydgoszczy decyzji z powodu uznania, że urząd skarbowy przerzucił na stronę ciężar udowodnienia, czy w obiegu prawnym znajduje się kwestionowana decyzja. Minister wskazał, że zachodzi potrzeba przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w tym przedmiocie w związku z zasadą prawdy obiektywnej<sup>75</sup>.

71 Aczkolwiek zamieszanie wywołane przywołanymi wyrokami spowodowało, że w systemie informacji prawnej LEX widnieje obecnie adnotacja, że „akt utracił moc”.

72 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 25 maja 2004 r. I SA/Bd 67/04.

73 Zastosowanie skrótów wynika z konieczności anonimizacji wyroków, a konkretniej regulacji o ochronie danych osobowych.

74 Ordynacja podatkowa, Dz.U. RP 1997, nr 137, poz. 926 z późn. zm., art. 169 § 1, art. 168 § 2.

75 To ta sama zasada, co zasada prawdy materialnej ze wstępnych rozważań – jak widać stosuje się ją w praktyce w skomplikowanych stanach faktycznych i najwyższe organy państwowe

Po ponownym rozpatrzeniu sprawy IS uznała, że jako spadkobierca X nie jest osobą uprawnioną do występowania z wnioskiem o stwierdzenie nieważności skierowanej do spadkodawcy decyzji. Obowiązujące przepisy nie przewidywały przejścia przez spadkobierców wszelkich praw i obowiązków spadkodawcy wynikających z prawa podatkowego. Nakładały na nich tylko obowiązek uregulowania zobowiązań podatkowych zmarłego<sup>76</sup>. Z tego tytułu IS w Bydgoszczy odmówiła wszczęcia postępowania w tej sprawie w formie decyzji administracyjnej.

W skardze do WSA powódka wyeksponowała przede wszystkim pomniejszenie przyznanego jej odszkodowania o zwaloryzowaną kwotę podatku od wzbogacenia wojennego. Minister gospodarki zauważył, że podatek ten został nałożony na masę spadkową. W ocenie X niemożliwość orzeczenia nieważności nałożenia podatku od wzbogacenia wojennego z powodu nieposiadania decyzji tworzyła rażącą nierównowagę obywatela wobec państwa. Zwaloryzowaną kwotę tego podatku odjęto od należnego odszkodowania za szkodę rzeczywistą (*damnum emergens*)<sup>77</sup>. Oznaczało to, że dla przysporzenia korzyści państwu organy uznawały dokumentację za wystarczającą, a dla pomniejszenia korzyści państwa organy uznawały tę samą dokumentację za niewystarczającą. Okupant zniszczył przedmiotowe przedsiębiorstwo. Według X przyjęcie przez organ odwoławczy, że przepisy obowiązujące pomiędzy 15 kwietnia 1945 r. a 15 lipca 1954 r. nie przewidywały przejścia przez spadkobierców wszelkich praw i obowiązków spadkodawcy wynikających z prawa spadkowego i ograniczały ich odpowiedzialność jedynie do uregulowania zobowiązań podatkowych zmarłego i utrzymanie tej zasady jako obowiązującej obecnie, byłoby w duchu rozwiązań obowiązujących w PRL-u, a w niezgodzie z zasadami przyjętymi jako obowiązujące po 1989 r. Argument organu, że wniosek o unieważnienie nałożenia podatku od wzbogacenia wojennego istniejącego już 15 kwietnia 1954 r. wniesiony został po terminie jednego roku określonym w art. 249 § 1 OP trudno zaakceptować z uwagi na to, że w okresie roku od kwietnia 1954 r. przepis ten nie obowiązywał, jako że OP została wprowadzona w 1997 r.<sup>78</sup>, co więcej dekret z 27 lipca 1949 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego

---

nie widzą przeszkód, by się na nią powoływać. Występowanie takich przypadków uzasadnia konieczność, tak jak ma to miejsce w niniejszej pracy, oparcia rozważań na temat konkretnych regulacji podatkowych na fundamencie ogólnych, filozoficznych rozważań.

76 Tu też warto zwrócić uwagę na charakterystyczną dla epoki PRL-u sytuację, że przepis nakłada obowiązek, za którym nie idzie skorelowane z nim uprawnienie strony.

77 W literaturze poświęconej odszkodowaniom obok pojęcia *damnum emergens* można niekiedy napotkać sformułowanie *lucrum cessans* – utracone korzyści – są one doliczane do całkowitej kwoty należnego odszkodowania, choć ich kwantyfikacja nastęrcza dużych trudności metodologicznych ze względu na ich prognostyczny charakter.

78 Od tego czasu nowelizowano ją setki razy. Dość powiedzieć, że pierwotna wersja liczyła 43 strony, a obecna ma 303 strony. Straty dla gospodarki z tego tytułu są ogromne – konieczne staje się powstawanie całych korporacji prawniczych zajmujących się wyłącznie optymalizacją podatkową i doradztwem podatkowym. Przedsiębiorcy tracą czas, wertując przepisy, zamiast wytwarzać dobra; sądy administracyjne i urzędy skarbowe walczą z coraz bardziej skomplikowanymi przypadkami z zakresu prawa podatkowego.

po zmianie pierwotnego brzmienia art. 6 nie przewidywał drogi odwoławczej od orzeczeń obywatelskiej komisji odwoławczej<sup>79</sup>.

W odpowiedzi WSA w Bydgoszczy wniosł o oddalenie skargi, formułując argumentację zawartą w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji. W uzasadnieniu prawnym sędziowie napisali: „**zaskarżona decyzja nie narusza prawa**”. Zaznaczono, że sądy administracyjne, zgodnie z art. 1 ustawy z 25 lipca 2002 r.<sup>80</sup>, sprawują wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę administracji publicznej pod kątem **zgodności jej działalności z prawem, w związku z czym przy ocenie wydanej decyzji nie można kierować się zasadami współżycia społecznego czy słuszności** (podkreślenia A.K.). Spadkobierczyni właściciela nieruchomości uzyskała decyzję stwierdzającą nieważność zarządzenia z 1954 r. w sprawie ustanowienia przymusowego zarządu państwowego nad przedsiębiorstwem. W następstwie tej decyzji X wystąpiła z wnioskiem o przyznanie odszkodowania na podstawie art. 160 k.p.a.<sup>81</sup> Kwota odszkodowania została zmniejszona o wartość zwaloryzowanego podatku od wzbogacenia wojennego. W sprawie należało przesądzić czy DIS w Bydgoszczy, jako organ<sup>82</sup> miał podstawę prawną, by rozpoznać wniosek X o stwierdzenie nieważności decyzji nakładającej na przedsiębiorstwo M. podatek od wzbogacenia, bez względu na moralne racje X. Zdaniem sądu, mimo braku historycznej decyzji, nie sposób uznać, że jej treść nie była znana zainteresowanym. Jej moment doręczenia należy utożsamiać z momentem powzięcia wiedzy o jej treści. Liczne czynności, które były podejmowane wobec przedmiotowej nieruchomości nie mogły odbywać się bez wiedzy zainteresowanego. Sąd nie podzielił również oceny organów, że skarżąca nie jest uprawniona do występowania z wnioskiem o stwierdzenie nieważności decyzji dotyczącej jej poprzednika prawnego. Według sądu, X domagając się stwierdzenia nieważności decyzji, wykazała się interesem prawnym wynikającym z uzyskania innych decyzji, których była adresatem. Art. 332 OP stanowi, że do odpowiedzialności osób trzecich, o których mowa w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, z tytułu zaległości podatkowych powstałych sprzed wejścia w życie tej ustawy stosuje się przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Przepis ten został powołany przez organy podnoszące, że przepisy obowiązujące przed 1 stycznia 1998 r. nie przewidywały przejęcia przez spadkobierców wszelkich praw i obowiązków spadkodawcy wynikających z prawa podatkowego. Sprawa nie dotyczy kwestii ustalenia odpowiedzialności skarżącej za zobowiązania podatkowe jej spadkodawcy, ale wynika z wydanej na jej rzecz decyzji o odszkodowaniu

79 Dekret z dnia 27 lipca..., Dz.U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 6. Pierwotnie możliwe było dalsze odwołanie do izby skarbowej.

80 Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych, Dz.U. RP 2002, nr 153, poz. 1269 z późn. zm., art. 1.

81 Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, Dz.U. RP 1960, nr 30, poz. 168 z późn. zm., art. 160.

82 Ordynacja podatkowa, Dz.U. RP 1997, nr 137, poz. 926 z późn. zm., art. 120.

i sporu, co do jego wysokości. Mając na uwadze wyżej przedstawione okoliczności, sąd oddalił skargę na podstawie art. 151 o sądach administracyjnych<sup>83</sup>.

17 lutego 2005 r. poseł Jerzy Budnik, ponownie podniósł kwestię podatku od wzbogacenia wojennego. Sformułował on klarowne „pytania badawcze”, dotyczące tego podatku:

- Jaki organ jest teraz właściwy w sprawie pobrania kwoty podatku i udzielenia zgody na wykreślenie hipoteki?
- Czy podatek należy wciąż pobierać, jakie są ku temu podstawy?
- Czy podatek powinien być pobierany w kwocie nominalnej, czy zwaloryzowanej?
- Czy pobór tego podatku można zatrzymać z uwagi na upływ czasu albo nieznaczne kwoty wysokości zobowiązań?

Poseł opisał następującą sytuację:

Do dzisiaj nieruchomości osób zobowiązanych z tytułu tego podatku obciążone są hipotekami zabezpieczającymi jego spłatę, ujawnionymi w księgach wieczystych. W celu uregulowania stanów prawnych nieruchomości obywatele zgłaszają chęć spłaty zobowiązania w celu wykreślenia tych hipotek. W związku z tym powstał problem organu właściwego do przyjęcia zapłaty i wyrażenia zgody na wykreślenie hipoteki. Jako wierzyciel hipoteczny figuruje Skarb Państwa – Wydział Finansowy Powiatowej Rady Narodowej lub inne organy finansowe, które obecnie nie istnieją. Urzędy skarbowe uchylają się od załatwiania spraw związanych z tym podatkiem i często wskazują jako właściwych starostów reprezentujących Skarb Państwa. Tymczasem nie ma podstaw, aby jakiegokolwiek kompetencje w tym zakresie przypisać Skarbowi Państwa reprezentowanemu przez starostę<sup>84</sup>.

Poseł trafnie zauważył, że ustawa o gospodarce nieruchomościami<sup>85</sup> wskazuje na starostę jako na podmiot reprezentujący SP w sprawach gospodarowania nieruchomościami. Słusznie podkreślił, że w obowiązkach starostów chodzi o reprezentację SP jako osoby prawnej w obrocie cywilnoprawnym. Tymczasem sprawy przedmiotowego podatku nie stają się sprawami cywilnymi z zakresu gospodarki nieruchomościami poprzez ujawnienie w księdze wieczystej. Hipoteka to tylko zabezpieczenie należności podatkowych i właściwy organ podatkowy (a nie organ prowadzący sprawy cywilne) może wydać zgodę na jej wykreślenie. Starosta nie jest organem podatkowym. Nie ma on zatem kompetencji w zakresie podatku

83 Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych, Dz.U. RP 2002, nr 153, poz. 1269 z późn. zm., art. 151.

84 J. Budnik, *Interpelacja nr 9487 do ministra finansów w sprawie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego*, 17 lutego 2005 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ4.nsf/main/049B7A78> [dostęp: 25.02.2025].

85 Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 listopada 2004 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o gospodarce nieruchomościami, Dz.U. RP 2004, nr 261, poz. 2603, z późn. zm., art. 11.



od wzbogacenia wojennego. Przepisy o urzędach i izbach skarbowych<sup>86</sup> i art. 13 OP przemawiają za tym, że to naczelnik urzędu skarbowego jest instancją właściwą do orzekania w tego rodzaju sprawach. Przypadki, o których Budnik słyszał – prób przekazywania spraw podatku od wzbogacenia od urzędów skarbowych do starostów – stanowiły zatem przejaw typowej, urzędowej „psychologii” w konfrontacji z niespotykanym rodzajem problemu prawnego.

W związku z pytaniami posła trzeba zauważyć, że wartość hipotek na zabezpieczenie zobowiązania z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego wynosi dziś zazwyczaj zaledwie kilkadziesiąt groszy. Komentując na ogół pozytywne uwagi posła, warto zwrócić uwagę, że symboliczną wartość hipotek błędnie przypisał on denominacjom (których istota sprowadza się do mechanicznego „obcinania” zer, które nie zmieniały nic w realnej gospodarce, poza spowodowaniem chwilowego zamieszania), podczas gdy rzeczywistą przyczyną spadku wartości była inflacja, skumulowana przez ponad 50 lat. Oficjalną odpowiedź autorstwa Departamentu Systemu Podatkowego poseł otrzymał 18 marca 2005 r.<sup>87</sup> MF udzieliło wówczas stosownych wyjaśnień, które zostaną przytoczone przy bardziej wyczerpującej odpowiedzi MF z 2008 r., kiedy kolejny poseł interpelował w sprawie podatku od wzbogacenia wojennego. Odpowiedź z marca 2005 r. stanowi integralną część wypowiedzi MF datowanej na 2008 r.

Wyrok warszawskiego WSA z 2007 r. poruszył drobniejszą kwestię i przypomniał, że z przepisów dekretu z 13 kwietnia 1945 r.<sup>88</sup> wynika, że celami o charakterze użyteczności publicznej są np.: cele dobroczynne, oświatowe, kulturalne, wyznaniowe, naukowe, cele pomocy grupom ludności, place, ulice, drogi. Okazuje się, że po upływie pięćdziesięciu lat przepisy o zapomnianym podatku mogą okazać swoją przydatność przy współczesnych rozstrzygnięciach sędziowskich<sup>89</sup>.

24 kwietnia 2007 r. TK odniósł się do kwestii przedwojennych obligacji SP, zagadnienia merytorycznie zgoła różnego od nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego<sup>90</sup>. Mimo to istniały analogie – problemy denominacji, inflacji, nacjonalizacji i centralizacji gospodarki rzutowały na oba zagadnienia i możliwość dochodzenia sprawiedliwości. Wybór zasady nominalizmu przy regulacji zobowiązań przedwojennych oddziałował tak samo na obligacje przedwojenne, jak i na podatek z 1945 r., a w szczególności zapisy nowelizacji z 1949 r., TK, odwołując się m.in. do zasady sprawiedliwości podatkowej, odmówił możliwości

86 Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych, Dz.U. RP 1996, nr 106, poz. 489, art. 5, ust. 6.

87 Ministerstwo Finansów, *Pismo z dnia 18 marca 2005 r. SP2-191/0602-8/BM6-2511/05/DO Podatek od wzbogacenia wojennego zabezpieczonego hipoteką*, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/sp2-191-0602-8-bm6-2511-05-do-podatek-od-wzbogacenia-184553511> [dostęp: 3.03.2025].

88 Dekret z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym..., Dz.U. RP 1945, nr 13, poz. 72, art. 3 ust. 2

89 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 października 2007 r. I SA/Wa 900/07.

90 Wyrok TK z dnia 24 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 49/05.

dochodzenia przedwojennych roszczeń<sup>91</sup>. W orzeczeniu da się jednak wyczuć zrozumienie i pewną dozę empatii wobec istotnie pokrzywdzonej strony powodowej. Trudno w tej sprawie mieć zastrzeżenia wobec TK, który nie był właściwym organem do rozstrzygnięcia sprawy i z tego powodu musiał umorzyć postępowanie.

W przedmiotowym wyroku stwierdzono, że posiadacze obligacji, będący obywatelami polskimi, nie mogli dochodzić spełnienia zobowiązań od SP ze względu na specyfikę ustroju społeczno-gospodarczego Polski Ludowej. Na mocy dekretu z 1949 r. utrzymano wprawdzie gwarancję zobowiązań SP, udzieloną obligacjom emitowanym przed dniem wejścia w życie tego dekretu, ale nie wykonano przewidzianej w jego art. 19 delegacji<sup>92</sup> – nie przeprowadzono losowania obligacji w celu ich umorzenia. W prawie okresu międzywojennego wprowadzano klauzule waloryzacyjne (poprzez odwołanie się do wartości dolara czy złota), których cały sens zagubiono, nadając zobowiązaniom po II wojnie wartość rażąco niższą (niemal tożsamą z całkowitym brakiem ekonomicznej wartości) od przyjmowanej w II RP. Wyrok TK nie potępił jednoznacznie działań władz komunistycznych. Sędziowie odnotowali, że realia ekonomiczne w połączeniu z prawną zasadą solidaryzmu społecznego stanowiły wystarczające usprawiedliwienie dla obarczenia obywateli ponoszeniem kosztów zniszczeń wojennych. Z związku z zasadą proporcjonalności skrytykowano nierównomierne rozłożenie ciężarów między różne grupy społeczne. Słusznie nazwano działania komunistów działaniami dyskryminacyjnymi. Podkreślono ich wywłaszczający charakter oraz podtekst ideologiczny i polityczny.

Posłów konsekwentnie interesował nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego – kolejne zapytanie 25 czerwca 2008 r. sformułował poseł Marek Zieliński. W pytaniu pobrzmiewała nuta sprawiedliwościowa:

Dekretem z dnia 13 kwietnia 1945 r. oraz 27 lipca 1949 r. (...) wprowadzono nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego. Dekret ten spowodował obciążenie niesprawiedliwym podatkiem m.in. osób, które zaciągnęły pożyczkę budowlaną w Banku Gospodarstwa Krajowego przed wojną, wybudowały obiekt mieszkalny w czasie wojny, a pożyczkę spłaciły po wojnie, zachowując pełną dokumentację do dziś. Ówczesne państwo polskie zmusiło tych obywateli do zapłacenia tego niesprawiedliwego podatku od wzbogacenia wojennego, którego nie było. Wobec powyższego wnoszę o udzielenie odpowiedzi i wyjaśnień na następujące pytanie: Czy Ministerstwo Finansów planuje jakiegokolwiek rozwiązania prawne, które mogłyby choć w części zrekomensować straty finansowe poniesione przez obywateli będących w takiej sytuacji?<sup>93</sup>

91 O wojennych obligacjach SP była mowa w rozdziale trzecim, gdzie wskazywałem, że jeżeli Anglik, sprząając mieszkanie, znajdzie gdzieś *war bonds* po babci czy dziadku, może podjąć procedurę ich upłynnienia w odpowiednim urzędzie – niestety państwo polskie nie wykazuje takiej elastyczności wobec starych instrumentów finansowych, czego dobitnie dowodzi omawiane orzeczenie.

92 Dekret z dnia 27 lipca 1949 r. o zaciąganiu nowych i określaniu wysokości nie umorzonych zobowiązań pieniężnych, Dz.U. RP 1949, nr 45, poz. 332, art. 19.

93 M. Zieliński, *Zapytanie nr 1999 w sprawie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego*, 26.06.2008, <https://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/3DB3D722> [dostęp: 03.03.2025].

23 lipca 2008 r. podsekretarz stanu Ludwik Kotecki odpisał, że MF nie planuje i nie przewiduje rozwiązań prawnych, mających na celu zrekompensovanie strat finansowych poniesionych przez płatników nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Podkreślono, że sprawy związane z tym podatkiem pozostają we właściwości organów skarbowych. Te organy były i są wciąż odpowiedzialne za dokonywanie wszelkich czynności mających na celu wykreślenie z księgi wieczystej hipoteki zabezpieczającej spłatę należności (hipoteka, podobnie jak zastaw, wyłącza instytucję przedawnienia – po upływie terminu przedawnienia zobowiązanie podatkowe dalej można egzekwować, ale wyłącznie z przedmiotu hipoteki<sup>94</sup>). Zabezpieczone zobowiązania z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia nie wygasły, ale po upływie terminu przedawnienia mogły one zostać zaspokojone tylko z przedmiotu zabezpieczenia. Przedstawiciel MF zaznaczył, że podatnicy nadal mogą uiścić należność z tytułu nadzwyczajnego podatku. Sprecyzował również, że wobec braku przepisów szczególnych spłaty powinny następować w kwotach nominalnych. Uwzględnić jedynie trzeba ustawy o denominacji złotego z 1950 r. i 1994 r.<sup>95</sup> Pismo dotyczyło też prawidłowego naliczania odsetek od niezapłaconego terminowo podatku od wzbogacenia<sup>96</sup>. Kotecki konstatował, że ostatecznie zagadnienie odsetek wymaga przyjrzenia się każdemu stanowi faktycznemu z osobna i przeanalizowania okoliczności konkretnego przypadku<sup>97</sup>.

Podsekretarz stanu, odnosząc się do spostrzeżenia pośła Zielińskiego na temat groszowych wysokości zobowiązań z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, zmuszony był odpisać, że nie ma podstaw do odstąpienia od poboru tego podatku na podstawie przesłanek, jakimi są znaczny wpływ czasu lub nieznaczne kwoty. Organy podatkowe, zgodnie z ustawą OP<sup>98</sup>, mogą umorzyć zaległość podatkową z urzędu, jeżeli kwota zaległości podatkowej nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym. Poza tym, jak wynika z informacji organów skarbowych,

94 Ordynacja podatkowa, Dz.U. RP 1997, nr 137, poz. 926 z późn. zm., art. 70, § 8.

95 Ustawa z dnia 28 października 1950 r. o zmianie systemu pieniężnego, Dz.U. RP 1950, nr 50, poz. 459, z późn. zm.; Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. o denominacji złotego, Dz.U. RP 1994, nr 84, poz. 386. Jak widać, fluktuacje wartości pieniądza dają fatalne efekty z punktu widzenia ekonomicznej analizy prawa – oprócz tworzenia sposobności dla państwa do okradania obywateli z ich majątku, powstaje też nieopisany bałagan prawny, który utrudnia zarówno napisanie orzeczenia przez sędziego, jak i zrozumienie go przez odbiorcę, tudzież niepotrzebnie mnoży liczbę profesji prawniczych.

96 Kwestia wymaga uwzględnienia dwóch historycznych aktów prawnych, dotyczących odsetek na przestrzeni ponad 50 lat: Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1989 r. w sprawie określenia wysokości odsetek ustawowych za styczeń 1990 r., Dz.U. RP 1990, nr 1, poz. 4 i Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, dokonywania zaokrągleń oraz zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach, Dz.U. RP 2002, nr 240, poz. 2063.

97 L. Kotecki, *Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na zapytanie nr 1999 w sprawie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego*, <https://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/01B71C5B> [dostęp: 3.03.2025].

98 Ordynacja podatkowa, Dz.U. RP 1997, nr 137, poz. 926 z późn. zm., art. 67d § 1 pkt 2.

sprawy dotyczące wierzytelności zabezpieczonych hipoteką przymusową<sup>99</sup> występują incydentalnie. Dodatkowo, z uwagi na znaczny upływ czasu oraz trudne do oszacowania kwoty strat, nie wydaje się możliwe podjęcie przez MF działań prawnych mających na celu kompensatę strat finansowych poniesionych przez podatników z tytułu zapłaty nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Podsekretarz zauważył, że każda tego rodzaju sprawa wymagałaby przeanalizowania jej okoliczności i weryfikacji podstaw prawnych, na podstawie których podatek został przez odpowiednie organy nałożony. MF nie posiada informacji o liczbie takich przypadków<sup>100</sup>.

Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego został incydentalnie wspomniany w jeszcze kilku współczesnych orzeczeniach<sup>101</sup>. Ostatni wyrok w sprawie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego zapadł w Warszawie 17 listopada 2016 r. Skarżący wniósł do WSA w Warszawie o nieważność decyzji administracyjnej nakładającej omawiany podatek. Dla strony pozytywne rozpatrzenie skargi byłoby o tyle korzystne, że stworzyłoby możliwość odzyskania nieruchomości, która niegdyś uległa przypadkowi na rzecz SP na mocy przepisów o podatku nadzwyczajnym. Sąd skargę oddalił z przyczyny natury formalnej – strona nie była w stanie fizycznie przedstawić decyzji, o której nieważność wносиła (wedle ustaleń decyzję wydano między 1945 a 1960 r.). Obowiązek okazania dokumentu, będącego przedmiotem postępowania, leży po stronie zainteresowanych, a nie urzędu (dowód zawsze obciąża tego, kto twierdzi, a nie tego, kto zaprzecza, zgodnie z rzymską paremią – *ei incumbit probatio, qui dicit, non ei, qui negat*). Poza tym, jak wyjaśniał w toku sprawy DIS:

zgodnie z przepisami ustawy z dnia 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach oraz Zarządzeniem nr 14 Ministra Finansów z dnia 17 listopada 2001 r. w sprawie obsługi kancelaryjnej izb i urzędów skarbowych oraz organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych i składnic akt w tych organach, dokumenty związane z prowadzonym postępowaniem podatkowym należą do kategorii dokumentów B 10 i **po upływie 10 lat dokumentacja „zostaje wybrakowana”** (podkreślenie A.K.)<sup>102</sup>.

Strona podniosła zarzuty odnoszące się do zasad sprawiedliwego postępowania podatkowego oraz wysunęła, powtarzając się, argument etyczny, wskazujący,

99 Dekret z dnia 28 stycznia 1947 r. o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych, Dz.U. RP 1947, nr 21, poz. 84, art. 183 ust. 1 pkt b.

100 L. Kotecki, *Odpowiedź podsekretarza...*

101 Postanowienie TK z dnia 6 listopada 2008 r. P 5/07; wyrok SN z dnia 8 stycznia 2009 r.; I CSK 482/08, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia2/i%20csek%20482-08.pdf> [dostęp: 17.02.2025]; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 26 stycznia 2010 r. I SA/Bd 880/09; postanowienie SN z dnia 3 grudnia 2014 r. III CSK 329/13; postanowienie SN z dnia 9 grudnia 2014 r. III CSK 336/13.

102 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 17 listopada 2016 r. III SA/Wa 463/16.

że Polska Ludowa zmusiła obywateli do zapłaty „niesprawiedliwego podatku od wzbogacenia wojennego, którego nie było”. Sąd jednak nie wszedł w rozważania na ten temat, stwierdzając w orzeczeniu ogólnie:

**sąd ma wprawdzie świadomość istniejących w społeczeństwie wątpliwości, co do „sprawiedliwości” uregulowań dekretu, nie dysponuje jednak narzędziami do poddania kontroli prawidłowości stosowania tego prawa w konkretnej sprawie także z tego powodu, że kwestie „sprawiedliwości” opodatkowania wstępnych Skarżącego należy zakwalifikować jako leżące poza granicami niniejszej sprawy w rozumieniu art. 134 § 1 p.p.s.a. (podkreślenia A.K.)<sup>103</sup>.**

## 5.4. Podsumowanie

W okresie od nowelizacji w 1949 r. do początku XXI w. znaczenie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego jako źródła podatkowego systematycznie malało. Z kolei upływ czasu od wojny powodował osłabianie argumentacji etycznej, uzasadniającej podatek. Z prawnotechnicznego punktu widzenia można zauważyć, że w związku z nowelizacją z 1949 r. właściwsze byłoby mówienie o drugim, niezależnym od regulacji z 1945 r., podatku. Połączenie tych dwóch nadzwyczajnych instytucji prawa podatkowego trzeba przypisać nieudolnej technice legislacyjnej ustawodawcy okresu Polski Ludowej<sup>104</sup>.

Jednak wbrew jednowymiarowej analizie prawnej Witkowskiego można i należy dopatrywać się w tym połączeniu świadomych działań PRL-owskiej władzy: modyfikacje z 1949 r. karały wszelkie „wzbogacenie” naruszające ideologicznie motywowany egalitaryzm – ale jednocześnie pozostawało skojarzenie z etycznie łatwo akceptowalnym podatkiem od wojennego wzbogacenia.

Zauważyć należy, że niesprawiedliwość podatku od wzbogacenia wojennego jest cechą historyczną tego podatku. Był on, albo w przynajmniej niektórych przypadkach mógł być w latach 1945–1955 niesprawiedliwy dla podatnika. Współczesny podatnik, wnoszący sprawę dotyczącą tego podatku do sądu, zwyczajnie nie posiadał podstaw prawnych do naprawienia takiej niesprawiedliwości.

Formułując ogólniejszy wniosek z przytoczonych w podrozdziale 5.3 kazuśów należy uświadomić sobie, że niemal wszystkie tego rodzaju sprawy kończyły się w podobny sposób. Taki stan rzeczy miał dwie przyczyny. Pierwszą – upływu czasu – który powodował, że osoby wnoszące sprawy nie były w stanie przedstawić właściwych dokumentów albo spełnić innych wymogów formalnych (wchodziła

<sup>103</sup> Ibidem.

<sup>104</sup> A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 641; H. Reniger, *Dochody państwowe*, Warszawa 1957, s. 364.

w grę instytucja przedawnienia oraz trudność ze wskazaniem organu właściwego do rozpatrzenia sprawy). Drugą – brak interesu strony – nawet jeśli zobowiązanie podatkowe wciąż istniało i strona chciałaby „dla świętego spokoju” uregulować sytuację prawną, to, w efekcie zmian wartości złotego na przestrzeni lat (przede wszystkim na skutek procesów inflacyjnych i reform walutowych), chodziło o minimalne kwoty, ze względu na które oraz zasadę pragmatyzmu, nie prowadzono postępowania. Na podstawie omówionych wyroków można dostrzec, że nie tylko ekonomiści odżegnują się od pojęcia sprawiedliwości. Z przywołanych orzeczeń jasno wynika, że również prawnicy unikają odniesień do sprawiedliwości, wólc, przy konkretnej sprawie, wskazać wyraźnie na naruszone przepisy prawa, nadmieniając jedynie, że kwestia sprawiedliwości nie mieści się w treści analizowanej sprawy. W tym wypadku taka postawa sędziów musi zostać oceniona jako słuszna. Nie jest ona przejawem twardego pozytywizmu czy skrajnie legalistycznej postawy. Należy podkreślić, że sąd nie powinien wychodzić poza granice prawa, aby zaspokoić czyjeś subiektywne poczucie niesprawiedliwości.



# Uwagi i wnioski końcowe

Żadnej z czterech hipotez nie udało się sfalsyfikować. Hipotezę pierwszą (H1) – o deontologicznej niesprawiedliwości podatków nadzwyczajnych – potwierdziły wszystkie analizowane przypadki, choć turecki *Varlık Vergisi* okazał się najwyraźniejszym tego przykładem. W Polsce po II wojnie światowej nadzwyczajny podatek spełniał, inherentnie niesprawiedliwą, funkcję ekspropriacyjną (wywłaszczeniową<sup>1</sup>). Niesprawiedliwość, poza sferą etyczną, przejawiała się również na poziomie mikroekonomicznym – podatki te uderzały często w gospodarkę sektorowo, zazwyczaj niesprawiedliwie traktując jakiś jej wycinek (przemysł w przypadku podatków od wzbogacenia, rolnictwo wielkoobszarowe w przypadku podatku majątkowego Grabskiego<sup>2</sup>).

Problemy zastosowania podatków od kapitału i od wzbogaceń majątkowych (*Capital Levy* i *War Wealth Levy*) przedstawiono poprzez ukazanie dylematów szacowania wartości majątku oraz wysokiego poziomu skomplikowania akcji wymiarowych (H2). W toku badań wyróżniono następujące trudności praktyczne wykonywania ustaw o podatkach nadzwyczajnych: niskie wykształcenie kadry urzędniczej, brak indeksacji zobowiązań podatkowych, trudności związane z interpretacją przepisów prawnych, różnorodność składników podstawy opodatkowania majątku, pluralizm metod szacowania wartości i stworzenie ram instytucjonalnych umożliwiających różne formy zapłaty podatku (rynkowa sprzedaż aktywów, zwrot obligacji, zapłata w gotówce albo rata, zapłata w naturze poprzez pracę fizyczną, zaciągnięcie kredytu na spłatę zobowiązania, przekazanie nieruchomości bezpośrednio w ręce państwa). Określanie wielkości majątku osób prywatnych było niewiarygodne, jeżeli następowało w drodze samooszacowania się podatników, a bardzo kosztowne, jeśli do weryfikacji tych danych angażowano podmioty profesjonalne (biegłych).

---

1 Naturalnie funkcję wywłaszczeniową pełniło wiele różnych instytucji prawa cywilnego i karnego okresu powojennego. Wśród nich można wymienić: prawo karne skarbowe, ustawę o zwalczaniu drożyzny i nadmiernych zysków w obrocie handlowym, dekret o przepadku majątku, dekret o wywłaszczaniu majątków zajętych na cele użyteczności publicznej w okresie wojny 1939–1945, dekret o nabywaniu i przekazywaniu nieruchomości niezbędnych dla realizacji narodowych planów gospodarczych. Zob. szczegóły w: A. Machnikowska, *Prawo własności w Polsce w latach 1944–1981. Studium historycznoprawne*, Gdańsk 2010, s. 258–268, 429–430.

2 Ustawa z dnia 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym, Dz.U. RP 1923, nr 94, poz. 746.



Wpływ z przeanalizowanych podatków nadzwyczajnych za każdym razem był niski (H3). Podatki te stanowiły niski procent zarówno w ujęciu relatywnym jako procent realnego wpływu budżetowego (niecały 1% dla podatku polskiego w latach 1945–1949), jak i jako preliminowane wpływy, zakładane na etapie projektowania podatku (40% w przypadku projektu Grabskiego, 20% przy podatku niemieckim). Te wartości można również odczytać jako świadectwo tego, że oczekiwania względem podatków nadzwyczajnych były zbyt wygórowane. Podatek nigdy nie rozwiązał ani problemu inflacji ani problemu długu publicznego (w Turcji na chwilę zatrzymał inflację, w Niemczech i we Włoszech pozwolił spłacić część *floating debt*, nie stanowiąc jednak istotnej kwoty w kontekście całego *public debt*). Nadzwyczajne obciążenia kończą się relatywnym sukcesem (rozumianym przynajmniej jako spełnienie celu fiskalnego preliminowanego w budżecie), jeżeli podatkowi towarzyszy pakiet reform (Czechosłowacja) albo brak pełnych procedur demokratycznych (Japonia)<sup>3</sup>. Współcześnie podatki nadzwyczajne zdają egzamin w wypadku zastosowania znacznie niższych, niż historycznie stosowane, stawek<sup>4</sup> (nadmierną wysokość dawnych stawek obrazuje tabela 33).

**Tabela 33.** Zestawienie wysokości stawek podatkowych przebadanych podatków nadzwyczajnych majątkowych oraz dochodowego podatku od zysków wojennych

Kraj, nazwa podatku, rok	<i>Capital Levy</i>	<i>War Wealth Levy(Increment Tax)</i>
1	2	3
Polska – Podatek od zysków wojennych 1919	brak	10–70% (nadwyżki dochodu)
Polska – Danina od nieruchomości i majątków 1919	0,5–2%	brak
Włochy – Projekty 1919	brak	5–40%
Włochy – Dekrety Królewskie 1919	5–25%	10–60% (procentowe określenie wielkości wzbogacenia)
Niemcy – <i>Reichsnotopfergesetz</i> 1919	10–65%	brak
Włochy – Nowelizacja 1920	4,5–50%	10–80% (procentowe określenie wielkości wzbogacenia)
Polska – Nadzwyczajna danina państwowa 1921	brak	500–45 000% (podstawa w postaci zapłaconego innego podatku)

3 L. Rostás, *Capital Levies in Central Europe, 1919–1924*, „The Review of Economic Studies” 1940, vol. 8, no. 1, s. 20–32; B. Eichengreen, *The Capital Levy in Theory and Practice*, Working Paper nr 3096, NBER, Cambridge 1989, s. 33–37.

4 N. O’Donovan, *One-off Wealth Taxes: Theory and Evidence*, „Fiscal Studies” 2021, vol. 42, s. 565–597.

1	2	3
Polska – Podatek od wzbogacenia się w formie nieruchomości i spłaty długów 1921	10–50%	40–250% (podstawa w postaci sumy spłaconego zobowiązania)
Polska – Podatek majątkowy „Grabskiego” 1923	1,2–13%	brak
Turcja – <i>Varlık Vergisi</i> 1942	5–100% i powyżej	brak
Polska – Podatek nadzwyczajny od wzbogacenia 1945	brak	0–75% (kwotowe określenie wielkości wzbogacenia)
Polska – Nowelizacja 1949	brak	1000%–4000% (podstawa w postaci sumy spłaconego zobowiązania)

**Źródło:** opracowanie własne.

Historyczne kazusy potwierdzają, że o ile trudno odpowiedzieć na pytanie, czy w ogóle tego rodzaju podatki wprowadzać, o tyle na pewno działają efektywniej, gdy są podatkami jednorazowymi. Zarówno polskie, jak i zagraniczne przypadki pokazały, że wpływ fiskalny bywał znaczny w pierwszym roku obowiązywania, by w już w kolejnym gwałtownie się załamać. Nadzwyczajny podatek majątkowy nie wywoływał efektu zniechęcania do jakiegokolwiek patologicznego zachowania (być może zniechęcał tylko do gromadzenia majątku) albo zachęcania do pożądanych przez społeczeństwo postaw. W jakiejś mierze podatki te zwalczają jednak nierówności społeczne. Mimo to trudno tego rodzaju efekt nazwać efektem behawioralnym (można natomiast mówić o znacznym efekcie redystrybucyjnym).

Polski nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r., znowelizowany w 1949 r., modelowo wpisał się w przedstawioną charakterystykę skutków nadzwyczajnych podatków majątkowych (H4). Był niewydolny jako instytucja fiskalna, a cele etyczne wskazane przez władze stanowiły przejaw manipulacji i sterowania społecznego. Podatek dyskryminował zamożniejszą oraz przedsiębiorczą część społeczeństwa. Danina byłaby sprawiedliwa, gdyby faktycznie została wymierzona wyłącznie w szabrowników, kolaborantów oraz szmalcowników.

Problem klasyfikacji danin nadzwyczajnych dał pole do rozważań teoretycznych, dotyczących podatków majątkowych w ogólności. Tabela 34 podsumowuje wyniki tego wątku badań. Udało się wskazać na pomniejszą kategorię szczegółową tej grupy danin – regulacje nadzwyczajne o charakterze PCC. Podatki od przyrostu majątkowego okazały się trudne do odróżnienia od, w istocie dochodowych, podatków od zysków.

Tabela 34. Natura podatków nadzwyczajnych w XX w.

Kraj, nazwa podatku, rok	<i>Capital Levy (majątkowy, ad valorem)</i>	<i>War Wealth Levy (majątkowy, od wzbogacenia)</i>	<i>Tax on Civil Law Transactions (majątkowy, PCC)</i>	<i>Income Tax (dochodowy)</i>
Polska – Podatek od zysków wojennych 1919				X
Polska – Danina od nieruchomości i majątków 1919	X			
Włochy – Projekty 1919		X		
Włochy – Dekrety Królewskie 1919	X	X		X
Niemcy – <i>Reichsnotopfergesetz</i> 1919	X			
Włochy – Nowelizacja 1920	X	X		X
Turcja – <i>Varlık Vergisi</i> 1942	X			X
Polska – Nadzwyczajna danina państwowa 1921			X	
Polska – Podatek od wzbogacenia się w formie nieruchomości i spłaty długów 1921		X	X	
Polska – Podatek majątkowy „Grabskiego” 1923	X			
Polska – Podatek nadzwyczajny od wzbogacenia 1945		X		
Polska – Nowelizacja 1949			X	

**Źródło:** opracowanie własne.

Podsumowując prowadzoną refleksję nad prawem, sprawiedliwością, ekonomią i podatkami, należy stwierdzić, że temat wymaga dalszych, bardziej szczegółowych, badań. Wskazano możliwe ich kierunki, za obiecujące uznając włączanie kolejnych konstruktów psychologicznych w rdzeń ekonomii behawioralnej

oraz sugerując skupienie większej uwagi na sprawiedliwości proceduralnej, a nie jak dotychczas, dystrybutywnej, w związku z wynikami empirycznymi dotyczącymi *tax morale*<sup>5</sup>.

Należy zauważyć, że współcześnie szanse na sukces koncepcji nadzwyczajnych podatków majątkowych wydają się być na podobnym poziomie jak po I wojnie światowej. Głównymi czynnikami zmiany są technologia i wiedza, działające w dwie strony. Z jednej ułatwiają one dokładną i szybką estymację majątku oraz zapewniają przejrzystość. Z drugiej ta sama technika i wiedza utrudniają wycenę (z powodu pluralizmu metodycznego w zagadnieniach wyceny) coraz bardziej różnorodnych składników majątku (przede wszystkim niematerialnych). Dodatkowo technika i wiedza umożliwiają szybsze niż kiedyś wyekspediowanie majątku za granicę celem uniknięcia opodatkowania.

Odwołując się raz jeszcze do przeprowadzonej analizy prawno-ekonomicznej nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, przywołać warto fragment omówionego w ostatnim podrozdziale orzeczenia TK:

powyższe wnioski nie mogą jednak przesłaniać oceny konstytucyjnej w świetle obowiązującego prawa. Należy stwierdzić, że podobnie jak w wypadku przepisów aktów nacjonalizacyjnych przyjętych i wykonanych po II wojnie światowej na podstawie ówczesnego prawodawstwa, również w wypadku wskazanych w niniejszej sprawie unormowań dotyczących przeliczania i ustalania wartości dawnych zobowiązań pieniężnych – z uwagi na wartości, jakimi są trwałość i bezpieczeństwo stosunków prawnych – należy uznać, że akty te wywołały nieodwracalne skutki prawne i ekonomiczne<sup>6</sup>.

Rozwiązanie rzeczywistych problemów należy do niezawisłej władzy sądowniczej. Z kolei tworzenie przepisów jest rolą polityków. Naukowiec może w tych procesach pełnić najwyżej funkcję doradcy. Nie istnieje mechanizm zmuszający do uwzględniania eksperckich opinii ekonomistów.

Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego stanowił wyjątek od zjawiska kopiowania, pochodzących z ZSRS, rozwiązań w sferze prawa własności (choć konfiskatoryjna wysokość stawek i wątek nacjonalizacji kapitału konstituowały kilka podobieństw ze sferą rozwiązań sowieckich w obrębie zagadnień własnościowych). Pomimo odmienności (stosowanie podatku to jednak nie to samo, co prymitywna konfiskata, jawnie naruszająca instytucję prawa własności), podatek towarzyszył procesowi instalowania w Polsce zależnych od ZSRS władz komunistycznych. Włodarze Polski Ludowej, manipulując, próbowali nadać podatkowi etyczny wymiar narzędzia zwalczającego nierówności i słusznie karzącego osoby, które współpracowały z okupantem niemieckim.

5 A. Kędrzyński, *Przegląd wybranych badań nad moralnością podatkową. Wpływ moralności na rozmiary luk podatkowych*, „Annales. Ethics in Economic Life” 2020, t. 23, nr 4, s. 65–80.

6 Wyrok TK z dnia 24 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 49/05.

Okres Polski Ludowej cechował się dominacją prawa nad etyką<sup>7</sup>. Analizowany podatek potwierdzał tę obserwację, będąc kolejnym elementem systemu, bodźcującym prawnie, a nie etycznie<sup>8</sup>. Jak starałem się pokazać, okres międzywojenny obfitował w głębokie dyskusje, zarówno dotyczące zagadnień klasyfikacyjnych, efektywności ekonomicznej, jak i roli etyki w polityce fiskalnej. Tymczasem dokumenty archiwalne z polskiej debaty 1944–1945 wskazują jedynie na skupienie władz na realizacji celu fiskalnego, mimo jego nierealności, oraz na liczne międzyresortowe utarczki dotyczące partykularnych interesów.

Ten proces cywilizacyjny (skupienie uwagi społeczeństwa na bodźcach prawnych oraz narzucanie radykalnej ideologii) skutkowało postępującą zapaścią gospodarczą (braki towarów w sklepach, inflacja, zadłużenie publiczne), kryzysem edukacji, kryzysem kultury i propagowaniem destrukcyjnej ideologii. Gromadzenie się problemów, wynikających z samych filozoficznych podstaw gospodarki nakazowo-rozdzielczej, centralnie sterowanej w warunkach niepełnej informacji, musiało zakończyć się implozją. Patologie PRL-u, niedostrzegalne aż tak wyraźnie w okresie funkcjonowania nadzwyczajnego podatku i jego nowelizacji, przygotowywały już w jakimś stopniu kryzys, który objawił się „naocznie” dopiero w 1979 r.<sup>9</sup> Podatek był małym elementem szerokiego pakietu błędnych polityk.

Podatek miał charakter bardzo unikatowy i paradoksalny. Mimo że wprowadzony przez komunistyczną władzę, miał on korzenie w brytyjskiej idei *War Wealth Levy* i jego projekt został w pierwszej kolejności wypracowany przez prozachodnie środowiska izb przemysłowo-handlowych i podziemnej Armii Krajowej. Komuniści jedynie zaadaptowali już stworzone rozwiązanie. W efekcie, niejako z przypadku, podatek stanowił część procesu sowyetyzacji (nacionalizacja kapitału), choć oryginalny koncept odnosił się do zupełnie odmiennego zagadnienia zwalczania zadłużenia publicznego.

Tym samym badanie uwypukla, że ta sama konstrukcja fiskalna wykorzystana w innym kontekście i innym okresie historycznym, nabiera zgoła różnej wymowy. W dzisiejszych czasach zaś analogiczny nadzwyczajny środek polityki fiskalnej służyłby, po prostu, redukcji nierówności majątkowych.

7 Odnoszę się tu do prac Józefa Kosseckiego, zob. J. Kossecki, *Podstawy nowoczesnej nauki porównawczej o cywilizacjach. Socjologia porównawcza cywilizacji*, Katowice 2003.

8 W okresie międzywojennym powstawała bogata literatura dotycząca nadzwyczajnego opodatkowania w innych państwach, a także opisująca dylematy sprawiedliwości podatkowej. W okresie Polski Ludowej tworzono jedynie regulacje prawne, por. opisy niemal wyłącznie przepisów prawnych w rozdziałach 4–5 z przypisami do literatury przedmiotowej w rozdziałach 1–3.

9 J. Kaliński, *Kryzys gospodarczy w latach 1979–1982 zwiastunem upadku PRL*, „Optimum. Economic Studies” 2021, t. 103, nr 1, s. 3–23. Warto zauważyć, że kłopoty z zaopatrzeniem ujawniły się wcześniej, poczynając od podwyżki cen żywności w czerwcu 1976 roku.

# Bibliografia

## I. Źródła archiwalne

AAN, Delegatura Rządu na Kraj, sygn. 202/IX-2.

AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 655, 1133, 1166, 1169, 1419.

APP, PPRN-Szamotoły, sygn. 714.

Biblioteka Narodowa, sygn. DŹS VI 2c, <https://polona.pl/item/obwieszczenie-inc-na-podstawie-art-3-lit-e-i-art-7-dekretu-z-dnia-6-stycznia,ODYwMTQwMDg/0/#info:metadata> [dostęp: 3.03.2025].

Biblioteka Sejmowa, druk nr 567, [https://sejm-primo.hosted.exlibrisgroup.com/primo-explore/fulldisplay?docid=48SEJM\\_ARS01000026735&context=L&vid=48SEJM\\_VIEW&lang=pl\\_PL&search\\_scope=default\\_scope&adaptor=Local%20Search%20Engine&tab=default\\_tab&query=any,contains,1949%20druk%20nr%20567&offset=0](https://sejm-primo.hosted.exlibrisgroup.com/primo-explore/fulldisplay?docid=48SEJM_ARS01000026735&context=L&vid=48SEJM_VIEW&lang=pl_PL&search_scope=default_scope&adaptor=Local%20Search%20Engine&tab=default_tab&query=any,contains,1949%20druk%20nr%20567&offset=0) [dostęp: 4.03.2025].

SSSU z dn. 9 XII 1921 r., ł. CCLXIX/42–48; z dn. 3 III 1923 r., ł. XIX/34–35.

## II. Akty prawne

Polskie akty prawne znaleźć można na stronach Sejmu, w bazie ISAP (Internetowy System Aktów Prawych). W poniższym zestawieniu obowiązuje porządek chronologiczny.

Dekret w przedmiocie poboru jednorazowej państwowej daniny od nieruchomości i majątku w kapitale, Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 11, poz. 128.

Dekret w przedmiocie wprowadzenia podatku od zysków wojennych, Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 12, poz. 136.

Rozporządzenie Ministra Skarbu w wykonaniu dekretu z dnia 5 lutego 1919 r. w przedmiocie wprowadzenia podatku od zysków wojennych, Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 46, poz. 320.

Il numero 2164 (...) dei decreti del Regno [Dekret Królewski nr 2164 z 26 listopada 1919 r.], [https://archive.org/details/19191126\\_279/page/n1/mode/2up?view=theater](https://archive.org/details/19191126_279/page/n1/mode/2up?view=theater) [dostęp: 17.02.2025].

- Il numero 2169 (...) dei decreti del Regno [Dekret Królewski nr 2169 z 26 listopada 1919 r.], [https://archive.org/details/19191126\\_279/page/n5/mode/2up?view=theater](https://archive.org/details/19191126_279/page/n5/mode/2up?view=theater) [dostęp: 17.02.2025].
- Reichsnotpfergesetz nr 7219, z 31 grudnia 1919 r., <http://alex.onb.ac.at/cgi-content/alex?aid=dra&datum=19190004&seite=00002189> [dostęp: 17.02.2025].
- The German Capital Levy Tax: The National Emergency Tax Levy (Reichsnotopfer), „The Quarterly Journal of Economics” 1920, vol. 34, no. 3, s. 545–563, <https://doi.org/10.2307/1883367> [dostęp: 17.02.2025].
- Ustawa z dnia 28 października 1920 r. w przedmiocie przeprowadzenia wewnętrznej przymusowej pożyczki państwowej, Dz.U. RP 1920, nr 105, poz. 692.
- Gesetz zur beschleunigten Veranlagung und Erhebung des Reichsnotopfers. Vom 22. Dezember 1920, RGL., cz. I, 1920, nr 7891, s. 2114–2116, <https://alex.onb.ac.at/cgi-content/alex?apm=0&aid=dra&datum=19200004&seite=00002114&zoom=2> [dostęp: 17.02.2025].
- Ustawa z dnia 16 grudnia 1921 r. o poborze nadzwyczajnej daniny państwowej, Dz.U. RP 1922, nr 1, poz. 1.
- Ustawa z dnia 31 marca 1922 r. o podatku od wzbogacenia się, które ujawniło się przez nabycie nieruchomości i przez spłatę długów hipotecznych, Dz.U. RP 1922, nr 30, poz. 238.
- Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 19 maja 1922 r. w przedmiocie przepisów wykonawczych do ustawy o podatku od wzbogacenia się, które ujawniło się przez nabycie nieruchomości i przez spłatę długów hipotecznych, Dz.U. RP 1922, nr 42, poz. 357.
- Ustawa z dnia 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym, Dz.U. RP 1923, nr 94, poz. 746.
- Rozporządzenie nr 1 Ministra Skarbu z dnia 8 października 1923 r. w celu wykonania ustawy z dnia 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym, zawierające przepisy o poborze zaliczki na poczet podatku majątkowego, Dz.U. RP 1923, nr 105, poz. 829.
- Rozporządzenie II Ministra Skarbu z dnia 15 listopada 1923 r. wydane w porozumieniu z Ministrem Rolnictwa i Dóbr Państwowych, w celu wykonania ustawy z dnia 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym, zawierające przepisy o ustaleniu wartości przedmiotów majątkowych, Dz.U. RP 1923, nr 123, poz. 996.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 1923 r. o zastosowaniu stałej jednostki do obliczania danin, niektórych innych dochodów publicznych oraz kredytów, udzielanych przez instytucje państwowe i samorządowe, Dz.U. RP 1923, nr 127, poz. 1044.
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 15 stycznia 1924 r. o poborze drugiej zaliczki na poczet podatku majątkowego, Dz.U. RP 1924, nr 5, poz. 38.
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 20 stycznia 1924 r. w przedmiocie systemu monetarnego, Dz.U. RP 1924, nr 7, poz. 65.
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 14 kwietnia 1924 r. o zmianie ustroju pieniężnego, Dz.U. RP 1924, nr 34, poz. 351.

- Rozporządzenie Ministra Skarbu wydane w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości z dnia 25 marca 1925 r. o ustaleniu obowiązującego tekstu rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej o przerachowaniu zobowiązań prywatno-prawnych z dnia 14 maja 1924 r., z dnia 28 czerwca 1924 r. i z dnia 27 grudnia 1924 roku, Dz.U. RP 1925, nr 30, poz. 213.
- Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja Podatkowa, Dz.U. RP 1934, nr 39, poz. 346.
- Obwieszczenie Ministra Skarbu z dnia 14 lutego 1936 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy z dnia 15 marca 1934 r. zawierającej „Ordynację Podatkową”, Dz.U. RP 1936, nr 14, poz. 134.
- Revenue Act of 1938, Hearings Before the Committee on Finance, United States Senate, Government Printing Office, Washington 1938.
- Varlık Vergisi [Turcja, prawo nr 4305 z 11 listopada 1942 r.], <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/5255.pdf> [dostęp: 17.02.2025].
- Dekret Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego z dnia 6 września 1944 r. o przeprowadzeniu reformy rolnej, Dz.U. RP 1944, nr 4, poz. 17.
- Dekret z dnia 14 stycznia 1945 r. o poborze 50%-go dodatku wojennego do państwowego podatku dochodowego, Dz.U. RP 1945, nr 3, poz. 8.
- Dekret z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego, Dz.U. RP 1945, nr 13, poz. 72.
- Ustawa z dnia 6 maja 1945 r. o majątkach opuszczonych i porzuconych, Dz.U. RP 1945, nr 17, poz. 97.
- Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 27 czerwca 1945 r. w sprawie wykonania dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego, Dz.U. RP 1945, nr 23, poz. 135.
- Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 4 sierpnia 1945 r. o przesunięciu terminu do składania zeznań do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, Dz.U. RP 1945, nr 27, poz. 171.
- Dekret z dnia 16 listopada 1945 r. o podwyższeniu grzywien, kar pieniężnych, kar porządkowych oraz nawiązek, Dz.U. RP 1945, nr 56, poz. 312.
- Ustawa z dnia 3 stycznia 1946 r. o przejęciu na własność Państwa podstawowych gałęzi gospodarki narodowej, Dz.U. RP 1946, nr 3, poz. 17.
- Dekret z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym, Dz.U. RP 1946, nr 2, poz. 14.
- Dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz.U. RP 1946, nr 19, poz. 128.
- Dekret z dnia 11 października 1946 r. – Przepisy wprowadzające prawo rzeczowe i prawo o księgach wieczystych, Dz.U. RP 1946, nr 57, poz. 321.
- Ustawa Konstytucyjna z dnia 19 lutego 1947 r. o ustroju i zakresie działania najwyższych organów Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. RP 1947, nr 18, poz. 71.
- Dekret z dnia 28 stycznia 1947 r. o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych, Dz.U. RP 1947, nr 21, poz. 84.
- Dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo karne skarbowe, Dz.U. RP 1947, nr 32, poz. 140.



- Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 28 kwietnia 1947 r. w sprawie wykonania art. 10 dekretu z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego, Dz.U. RP 1947, nr 38, poz. 184.
- Ustawa z dnia 2 czerwca 1947 r. o ulgach inwestycyjnych, Dz.U. RP 1947, nr 43, poz. 221.
- Dekret z dnia 28 października 1947 r. o obowiązku uiszczenia opłat przez dłużników b. Funduszu Obrotowego Reformy Rolnej, Dz.U. RP 1947, nr 66, poz. 408.
- Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 27 grudnia 1948 r. o organizacji i zakresie działania komisji odwoławczych przy izbach skarbowych, Dz.U. RP 1948, nr 62, poz. 489.
- Ustawa z dnia 2 lipca 1949 r. o upoważnieniu Rządu do wydawania dekretów z mocą ustawy, Dz.U. RP 1949, nr 41, poz. 302.
- Dekret z dnia 27 lipca 1949 r. o zaciąganiu nowych i określaniu wysokości nie umorzonych zobowiązań pieniężnych, Dz.U. RP 1949, nr 45, poz. 332.
- Dekret z dnia 27 lipca 1949 r. o zmianie dekretu z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego, Dz.U. RP 1949, nr 45, poz. 333.
- Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 4 lutego 1950 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonania art. 23, 26 i 35 dekretu o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. RP 1950, nr 4, poz. 35.
- Zarządzenie Ministra Skarbu z dnia 8 marca 1950 r. w sprawie całkowitego lub częściowego zwolnienia od podatku od wzbogacenia wojennego, wynikającego z regulacji zobowiązań pieniężnych niektórych grup podatników oraz niektórych kategorii zobowiązań pieniężnych, M.P. 1950.A, nr 27, poz. 319.
- Ustawa z dnia 28 października 1950 r. o zmianie systemu pieniężnego, Dz.U. RP 1950, nr 50, poz. 459.
- Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 30 listopada 1950 r. o ogłoszeniu jednolitego tekstu dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym, Dz.U. RP 1950, nr 56, poz. 506.
- Orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 17 kwietnia 1951 r. C 603/50.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 września 1951 r. w sprawie wykonania dekretu o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. RP 1951, nr 50, poz. 362.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 12 kwietnia 1952 r. w sprawie zaniechania ustalenia zobowiązań podatkowych w zakresie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z tytułu regulacji niektórych zobowiązań pieniężnych, M.P. 1952.A, nr 34, poz. 495.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 19 czerwca 1952 r. w sprawie całkowitego lub częściowego zwolnienia niektórych grup podatników oraz niektórych kategorii zobowiązań pieniężnych od nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego wynikającego z regulacji zobowiązań pieniężnych, M.P. 1952.A, nr 56, poz. 870.
- Orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 25 września 1953 r., II C 2949/52.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 1954 r. w sprawie zaniechania ustalenia zobowiązań podatkowych w zakresie nadzwyczajnego podatku

- od wzbogacenia wojennego wynikającego z regulacji zobowiązań pieniężnych niektórych grup podatników, M.P. 1954.A, nr 63, poz. 827.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 17 września 1955 r. w sprawie ulg dla niektórych grup dłużników w spłacie zaległości z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, wynikającego z regulacji zobowiązań pieniężnych, M.P. 1955, nr 108, poz. 1431.
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, Dz.U. RP 1960, nr 30, poz. 168.
- Ustawa budżetowa na rok 1975 z dnia 17 grudnia 1974 r., Dz.U. RP 1974, nr 48, poz. 293.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1989 r. w sprawie określenia wysokości odsetek ustawowych za styczeń 1990 r., Dz.U. RP 1990, nr 1, poz. 4.
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. o denominacji złotego, Dz.U. RP 1994, nr 84, poz. 386.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 maja 1996 r., sygn. akt K.22/95, OTK 1996/3/21.
- Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urządach i izbach skarbowych, Dz.U. RP 1996, nr 106, poz. 489.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. RP 1997, nr 78, poz. 483.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. RP 1997, nr 137, poz. 926.
- Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych, Dz.U. RP 2002, nr 153, poz. 1269.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, dokonywania zaokrągleń oraz zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach, Dz.U. RP 2002, nr 240, poz. 2063.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 25 maja 2004 r., I SA/Bd 67/04, LEX nr 800447.
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 listopada 2004 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o gospodarce nieruchomościami, Dz.U. RP 2004, nr 261, poz. 2603.
- Interpelacja nr 9487 do ministra finansów w sprawie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z 17 lutego 2005 r. <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ4.nsf/main/049B7A78> [dostęp: 17.02.2025], Budnik J.
- Pismo z dnia 18 marca 2005 r. SP2-191/0602-8/BM6-2511/05/DO.
- Podatek od wzbogacenia wojennego zabezpieczonego hipoteką, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/sp2-191-0602-8-bm6-2511-05-do-podatek-od-wzbogacenia-184553511> [dostęp: 17.02.2025], Ministerstwo Finansów.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 maja 2005 r. IV SA/Wa 391/04.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 kwietnia 2007 r., SK 49/05, opublikowany: Dz.U. RP 2007, nr 81, poz. 554.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 października 2007 r. I SA/Wa 900/07.

- Zapytanie nr 1999 w sprawie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z 25 czerwca 2008 r., <https://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/3DB3D722> [dostęp: 17.02.2025], Zieliński M.
- Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na zapytanie nr 1999 w sprawie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z 23 lipca 2008 r., <https://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/01B71C5B> [dostęp: 17.02.2025], Kotecki L.
- Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 listopada 2008 r., P 5/07.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 stycznia 2009 r. I CSK 482/08.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 26 stycznia 2010 r. I SA/Bd 880/09, LEX nr 600674.
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 2014 r. III CSK 329/13.
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 9 grudnia 2014 r. III CSK 336/13.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 listopada 2016 r. III SA/Wa 463/16, LEX nr 2783031.

### III. Literatura przedmiotowa

- VII Zjazd Prawników i Ekonomistów Polskich. (Sprawozdanie Sekretariatu Zjazdu), „Ruch Prawniczy i Ekonomiczny” 1922, nr 3, s. 646–678.
- Acemoglu D., Robinson J. A., *Dlaczego narody przegrywają?*, tłum. J. Łoziński, Warszawa 2014.
- Advani A., Tarrant H., *Behavioural responses to a wealth tax*, „Fiscal Studies” 2021, vol. 42, s. 509–537.
- Agamben G., *Stan wyjątkowy*, tłum. M. Surma-Gawłowska, Kraków 2008.
- Antonów D., *Podatek od zysków wojennych w polskim systemie danin jako źródło finansowania kosztów wojny polsko-bolszewickiej*, „Studia nad Autorytaryzmem i Totalitaryzmem” 2021, t. 43, nr 3, s. 395–406.
- Arnold S., *A Capital Levy: The Problems of Realisation and Valuation*, „The Economic Journal” 1918, vol. 28, no. 110, s. 157–166.
- Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, [w:] Arystoteles, *Dzieła wszystkie*, t. 5, tłum. D. Gromska, Warszawa 1996, s. 167–185.
- Bach S., *Vermögensabgaben – ein Beitrag zur Sanierung der Staatsfinanzen in Europa. Bericht von Stefan Bach in Eurokrise, Staatsverschuldung und privater Reichtum*, „DIW Wochenbericht” 2012, Nr 28, s. 3–11.
- Bach S., Buggeln M., *Geburtsstunde des modernen Steuerstaats in Deutschland 1919/1920*, „Wirtschaftsdienst” 2020, Heft 1, s. 42–48.
- Banca d’Italia, *Relazione Annuale sul 1923*, Roma 1924, <https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/relazione-annuale/1923/rel1923-ord-e-stra.pdf> [dostęp: 17.02.2025].
- Baranowski P., *Problem optymalnej stopy inflacji w modelowaniu wzrostu gospodarczego*, Łódź 2008.

- Bastiat F., *Prawo*, tłum. D. Russell, J. Emil, 2007, [http://www.rodaknet.com/ksiazka\\_bastiat-prawo.pdf](http://www.rodaknet.com/ksiazka_bastiat-prawo.pdf) [dostęp: 8.02.2025].
- Becker G., Posner R., *Nieoczywistości. Ekonomiczna teoria wszystkiego*, tłum. S. Kowalski, Warszawa 2013.
- Białobrzęski J., *Opodatkowanie gospodarki nieuspołecznionej (poza rolnictwem) i ludności*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w trzydziestoleciu (1944–1973)*, red. W. Bień, Warszawa 1975, s. 491–518.
- Bilz K., Nadler J., *Law, Psychology & Morality*, [w:] *Moral Cognition and Decision Making: The Psychology of Learning and Motivation*, red. D. Medin, L. Skitka, C. W. Bauman, D. Bartels, Academic Press 2009, vol. 50, s. 101–131, <https://ssrn.com/abstract=1155104> [dostęp: 17.02.2025].
- Bludnik I., *Keynes a neokenesiści*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, t. LXVI, z. 2.
- Breit W., Blumenfeld B., *Podatek majątkowy*, Lwów 1924.
- Brennan G., *Liberty Matters. James Buchanan: An Assessment*, Indianapolis 2013.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 2017.
- Brzeziński M., Sałach K., Wroński M., *Wealth Inequality in Central and Eastern Europe: Evidence from Household Survey and Rich Lists’ Data Combined*, „Economics of Transition and Institutional Change” 2020, vol. 28, no. 4, s. 637–660.
- Buchanan J. M., *Ethical Rules, Expected Values, and Large Numbers*, „Ethics” 1965, vol. 54, no. 1, s. 1–18.
- Buchanan J. M., *Public Finance in Democratic Process*, Indianapolis 1999, <https://oll.libertyfund.org/titles/brennan-the-collected-works-of-james-m-buchanan-vol-4-public-finance-in-democratic-process> [dostęp: 17.02.2025].
- Buchanan J. M., Tullock G., *The Collected Works of James M. Buchanan*, vol. 3, *The Calculus of Consent. Logical Foundations of Constitutional Democracy*, Indianapolis 1999.
- Bukowski P., Novokmet F., *Top Incomes during Wars, Communism and Capitalism: Poland 1892–2015*, World Working Paper Series 2017, no. 22.
- Bullock C. J., *Financing the War*, „The Quarterly Journal of Economics” 1917, vol. 31, no. 3, s. 357–379.
- Bunikowski D., *Podstawowe kontrowersje dotyczące ingerencji prawa w sferę moralności*, Toruń 2010.
- Cabiati A., *L'imposta progressiva sul patrimonio*, „L'Economista”, 21 grudnia 1919 r.
- Calhoun J. B., *Death Squared: The Explosive Growth and Demise of a Mouse Population*, „Proceedings of the Royal Society of Medicine” 1973, vol. 66, no. 1, s. 80–88, <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC1644264/?page=1> [dostęp: 17.02.2025].
- Cassata F., *Building the New Man. Eugenics, Racial Science and Genetics in Twentieth-Century Italy*, transl. E. O'Loughlin, Budapest 2011.
- Chantrill Ch., *Three Centuries of the National Debt*, [https://www.ukpublicspending.co.uk/debt\\_history](https://www.ukpublicspending.co.uk/debt_history) [dostęp: 17.02.2025].
- Chick M., *Taxing Wealth: A Historical Perspective*, Warwick 2021.

- Chrupczalski S., *Ekonomiczna analiza prawa własności w ujęciu szkoły austriackiej*, Kraków 2008.
- Ciuman K., *Ulgi i preferencje podatkowe jako specyficzne wydatki publiczne*, [w:] *Wydatki publiczne*, red. S. Owsiak, Warszawa 2019, s. 303–332.
- Clark E. C., *The Turkish Varlik Vergisi Reconsidered*, „Middle Eastern Studies” 1972, vol. 8, no. 2, s. 205–216.
- Clark G., *Pożegnanie z jałmużną. Krótka historia gospodarcza świata*, tłum. J. Lang, Poznań 2014.
- Coffey C., Espinoza Revollo P., Harvey R., Lawson M., Butt A. P., Piaget K., Sarosi D., Thekkudan J., *Time to care. Unpaid and underpaid care work and the global inequality crisis*, Oxfam, <https://policy-practice.oxfam.org/resources/time-to-care-unpaid-and-underpaid-care-work-and-the-global-inequality-crisis-620928/> [dostęp: 25.08.2021].
- Comstock A., *The Memoranda of the British Board of Inland Revenue on the Subject of a War Levy*, „The Bulletin of the National Tax Association” 1920, vol. 5, no. 8, s. 238–240.
- Crisp R., *Sidgwick and the Boundaries of Intuitionism*, [w:] *Ethical Intuitionism: Re-evaluations*, ed. P. Stratton-Lake, Oxford 2002.
- Crisp R., *Sidgwick i granice intuicjonizmu*, tłum. P. Łuków, M. Michałowska, „Etyka” 2008, nr 41, s. 90–109.
- Czerkawski J., *Badania nad dziejami filozofii a historyzm*, „Roczniki Filozoficzne” 2004, t. 52, nr 2, s. 97–109.
- Damasio A., *Błąd Kartezjusza. Emocje, rozum i ludzki mózg*, tłum. M. Karpiński, Poznań 1999.
- Daunton M., *How to Pay for the War: State, Society and Taxation in Britain, 1917–24*, „The English Historical Review” 1996, vol. 111, no. 443, s. 882–919.
- Daunton M., *Just Taxes: The Politics of Taxation in Britain, 1914–1979*, Cambridge, New York, 2002.
- Dąbrowski K., *Archiwalia izb przemysłowo-handlowych. Stan i perspektywy badań*, Ryki 2012.
- Dąbrowski K., *Izba Przemysłowo-Handlowa w Lublinie w latach 1944–1950*, Ryki 2016.
- Dederko B., *Majątek narodowy Polski*, [w:] *Zbiór prac ekonomiczno-rolniczych*, red. W. Grabski, Warszawa 1930, s. 93–150.
- Deutsche Bundesbank, *Fünfundzwanzig Jahre Deutsche Mark*, Berlin 1998.
- Diamond J., *Strzelby, zarazki, stal. Krótka historia ludzkości*, tłum. T. Teszner, Poznań 2020.
- Doerrenberg P., Peichl A., *Progressive Taxation and Tax Morale*, Discussion Paper nr 5378, <https://docs.iza.org/dp5378.pdf> [dostęp: 25.02.2025].
- Dworkin R., *Biorąc prawa poważnie*, tłum. T. Kowalski, Warszawa 1998.
- Dymitrow I., *Bułgaria. Zarys dziejów*, tłum. M. Więckowska, A. Koseski, Warszawa 1986.
- Dziemianowicz R., Budlewska R., *Tax Expenditures – wydatki publiczne poza procesem budżetowym*, [w:] *Tax Expenditures jako narzędzie transparentnej polityki*

- fiskalnej. *Definicja, szacowanie i ocena*, red. R. Dziemianowicz, Warszawa 2015, s. 245–272.
- Dziewanowski-Stefańczyk B., *Wymiany pieniądza w Polsce w latach 1944–1950*, „Mówią Wieki” 2015, nr 5, s. 81–84, [http://mowiawieki.pl/templates/site\\_pic/files/NBP\\_odcinek\\_5.pdf](http://mowiawieki.pl/templates/site_pic/files/NBP_odcinek_5.pdf) [dostęp: 6.02.2025].
- Dziesięk-Kozłowska J., *Model homo oeconomicus. Geneza, ewolucja, wpływ na rzeczywistość gospodarczą*, Łódź 2018.
- Dziesięk-Kozłowska J., *System ekonomiczno-społeczny Alfreda Marshalla*, Warszawa 2007.
- Dziesięk-Kozłowska J., Matera R., *O poszukiwaniu przyczyn bogactwa i nędzy narodów w teorii Daron Acemoglu i Jamesa A. Robinsona*, „Gospodarka Narodowa” 2016, t. 285, nr 5, s. 5–26, <https://doi.org/10.33119/GN/100758>
- E. C., [Review: *Report from the Select Committee on Increase of Wealth (War); with Proceedings, Minutes and Appendices*], „Journal of the Royal Statistical Society” 1921, vol. 84, no. 1, s. 101–103.
- Einaudi L., *Taxes on Property and Property Increments in Italy*, „The Quarterly Journal of Economics” 1920, vol. 35, no. 1, s. 108–138.
- Famulska T., *Reakcje przedsiębiorstw na obciążenia podatkowe (na przykładzie podatku od towarów i usług)*, „Optimum. Studia Ekonomiczne” 2015, t. 73, nr 1, s. 137–151.
- Feldman G., *The Great Disorder: Politics, Economics, and Society in the German Inflation, 1914–1924*, Oxford 1997.
- Feldman N., Slemrod J., *War and Taxation: When Does Patriotism Overcome the Free-Rider Impulse?*, [w:] *The New Fiscal Sociology. Taxation in Comparative and Historical Perspective*, eds I. Martin, A. Mehrotra, M. Prasad, Cambridge 2009, s. 138–154.
- Felis P., *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012.
- Fermus-Bobowiec A., *Actio Pauliana w polskim prawie cywilnym na tle dorobku XIX-wiecznej nauki prawa*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2013, nr 19, s. 119–130.
- Filipczak T., *Kancelaria Sejmu i Rady Państwa oraz Archiwum w latach [1944]1952–1989*, Warszawa 2015.
- Filipczyk H., *Why Is Tax Avoidance (Im)Moral? Ethics, Metaethics and Taxes*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015, s. 28–48.
- Flora F., *Cambi e scambi*, „L’Economista”, 21 grudnia 1919, [https://www.byterfly.eu/islandora/object/librib:175739/datastream/PDF/content/librib\\_175739.pdf](https://www.byterfly.eu/islandora/object/librib:175739/datastream/PDF/content/librib_175739.pdf) [dostęp: 24.04.2024].
- Friedman M., Friedman R., *Wolny wybór*, tłum. J. Kwaśniewski, I. Jakubczak, Sosnowiec 2006.
- Fullerton D., *On the Possibility of an Inverse Relationship between Tax Rates and Government Revenues*, „Journal of Public Economics” 1982, vol. 19, issue 1, s. 3–22.

- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Gierowski J. A., *Historia Włoch*, Wrocław 1985.
- Gilardone M., *Amartya K. Sen: The Idea of Justice*, „Social Choice and Welfare” 2009, vol. 35, no. 4, s. 709–720.
- Gini C., *A Levy on Capital*, „The Economic Journal” 1920, vol. 30, no. 119, s. 287–307.
- Godłów-Legiędź J., *Zasada rządów prawa i przemiany ustrojowe w Polsce*, „Gospodarka Narodowa” 2017, t. 289, nr 3, s. 5–27.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
- Gorazda M., *O niektórych problemach z przyczynowością w ekonomii*, „Studia Metodologiczne” 2016, nr 36, s. 233–260.
- Gorazda M., *Sprawiedliwość podatkowa*, [w:] *Metaekonomia II. Zagadnienia z filozofii makroekonomii*, red. T. Kwarciański, A. Wincewicz-Price, Kraków 2019, s. 316–347.
- Gorazda M., *Wokół sprawiedliwości podatkowej. Normatywne założenia w szacunkach luki podatkowej na przykładzie raportu PIE dot. luki w podatki CIT w latach 2015–2017*, [w:] *Jednorodność czy pluralizm. Rozważania nad naturą nauk ekonomicznych i gospodarki*, red. B. Fiedor, M. Gorynia, Ł. Hardt, Warszawa 2021, s. 197–211.
- Gorazda M., *Wyjaśnienie naukowe w ekonomii*, [w:] *Metaekonomia. Zagadnienia z filozofii makroekonomii*, red. M. Gorazda, Ł. Hardt, T. Kwarciański, Kraków 2017, s. 199–222.
- Górski M., *Niepodległość kosztuje. Początki podatku dochodowego w II Rzeczypospolitej*, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2018, t. 17, z. 1, s. 93–108.
- Grapperhaus F. H. M., *Opowieści podatkowe Drugiego Millenium*, tłum. J. Głuchowski, Toruń 2010.
- Grata P., *Budowa polskiego systemu podatkowego u progu niepodległości (1918–1921)*, [w:] *Społeczny bilans otwarcia polskiej niepodległości w 1918 roku*, red. T. Głowiński, M. Zawadka, Wrocław 2018, s. 63–78.
- Grata P., *Kierunki polityki podatkowej państwa polskiego w roku 1919*, „Polityka i Społeczeństwo” 2010, nr 7, s. 49–56.
- Grata P., *Miejsce monopoli skarbowych w reformie stabilizacyjnej Władysława Grabskiego (1923–1925)*, Rzeszów 2008.
- Grata P., *Monopole skarbowe w polityce podatkowej Drugiej Rzeczypospolitej*, Rzeszów 2009.
- Grata P., *Polityka podatkowa II Rzeczypospolitej: zarys problematyki*, „Roczniki Dziejów Społecznych i Gospodarczych” 2012, t. 72, s. 129–153.
- Grata P., *Polityka podatkowa ministra skarbu Władysława Grabskiego w okresie od grudnia 1919 do listopada 1920 roku*, „Limes. Studia i materiały z dziejów Europy Środkowo-Wschodniej” 2009, nr 2, s. 156–175.
- Grata P., *Polityka podatkowa rządu Władysława Grabskiego w latach 1923–1925*, „Polityka i Społeczeństwo” 2008, nr 5, s. 47–55.

- Grata P., *Problemy skarbowości Drugiej Rzeczypospolitej*, [w:] *Między stabilizacją a ekspansją. System finansowy w służbie modernizacji*, red. J. Łazor, W. Morawski, Wrocław 2014, s. 387–411.
- GUS, *Rocznik Statystyczny*, Warszawa 1947–1950.
- GUS, *Roczniki statystyki Rzeczypospolitej Polskiej 1920/22–1929*, Warszawa 1923–1930.
- Guttstadt C., *Turkey, the Jews, and the Holocaust*, Cambridge 2013.
- Haidt J., *Prawy umysł*, tłum. A. Nowak, Sopot 2014.
- Hałajasz T., *Przestrzeganie zasad podatkowych w konstrukcji podatków dochodowych*, [w:] *Finanse publiczne w warunkach przekształceń w gospodarce*, red. J. Sokołowski, Wrocław 1996.
- Hausman D. M., McPherson M. S., Satz D., *Etyka ekonomii*, tłum. M. Gorazda, J. Janus, Kraków 2017.
- Hayek F. von, *Konstytucja wolności*, tłum. J. Stawiński, Warszawa 2006.
- Hayek F. von, *Law, Legislation and Liberty*, vol. 2, Chicago 1992.
- Hayek F. von, *Zgubna pycha rozumu. O błędach socjalizmu*, tłum. M. i T. Kunińscy, Kraków 2004.
- Heilbroner R. L., *Wielcy ekonomiści. Czasy, życie, idee*, tłum. A. Ehrlich, Warszawa 1993.
- Heller M., *Moralność myślenia*, Kraków 2016.
- Henderson D. R., *Public Choice, Past and Present: The Legacy of James M. Buchanan and Gordon Tullock*, ed. D. R. Lee, New York 2013.
- Hetko A., *Dekret Warszawski. Wybrane aspekty systemowe*, Warszawa 2012.
- Hicks J. R., Hicks U. K., Rostás L., *The Taxation of War Wealth*, Oxford 1942.
- Hillman A. L., *Public Finance and Public Policy*, Cambridge 2009.
- Hobson J. A., *Taxation in the New State*, London 1919.
- Holtfrerich C. L., *Die deutsche Inflation 1914–1923. Ursachen und Folgen in internationaler Perspektive*, Berlin 1980.
- Hoppe H. H., *Ekonomia i etyka własności prywatnej. Studia z zakresu ekonomii politycznej i filozofii*, tłum. K. Nowacki, Warszawa 2011.
- Horne A., *To Lose a Battle: France 1940*, London 2007.
- ISTAT, *Sommario di statistiche storiche dell'Italia, 1861–1965*, Roma 1968, <https://www.istat.it/it/files/2011/03/sommariostatistichestoriche1861-1965.pdf> [dostęp: 24.04.2024].
- James S., Nobes C., *The Economics of Taxation*, Oxford 1988.
- Jamroży M., Kudert S., *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Warszawa 2013.
- Jastrow I., *Geld und Kredit im Kriege*, Jena 1915.
- Jastrow I., *Gut und Blut fürs Vaterland. Vermögensopfer, Steuerfragen, Erhöhung der Volkswirtschaft*, Berlin 1917.
- Jastrow I., *The German Capital Levy Tax*, „The Quarterly Journal of Economics” 1920, vol. 32, no. 3, s. 462–472.



- Justi, J. H. von, *Ausführliche Abhandlung von denen Steuern und Abgaben nach ächten, aus dem Endzweck der bürgerlichen Gesellschaften abfließenden Grundsätzen, und zur Wohlfarth der Völker dienlichen Maaßregeln abgefasset*, Königsberg u. Leipzig, 1762.
- Jastrzębski R., *Między nominalizmem a waloryzacją – judykatura in statu nascendi II Rzeczypospolitej*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2011, t. 63, z. 1, s. 113–145.
- Kahneman D., *Pułapki myślenia. O myśleniu szybkim i wolnym*, tłum. P. Szymczak, Poznań 2012.
- Kahneman D., Knetsch J., Thaler R., *Fairness as a Constraint on Profit Seeking: Entitlements in the Market*, „American Economic Review” 1986, vol. 76, no. 4, s. 728–741.
- Kalecki M., *A Theory of Commodity, Income, and Capital Taxation*, „The Economic Journal” 1937, vol. 47, no. 187, s. 444–450.
- Kaliński J., *Gospodarka Polski w latach 1944–1989. Przemiany strukturalne*, Warszawa 1995.
- Kaliński J., *Kryzys gospodarczy w latach 1979–1982 zwiastunem upadku PRL*, „Optimum. Economic Studies” 2021, t. 103, nr 1, s. 3–23.
- Kalkowski L., Stanisławska W., *Z historii polskiego rynku nieruchomości*, „Świat Nieruchomości” 2008, nr 63, s. 16–26.
- Kamiński Ł., *Od kryzysu do kryzysu (1970–1980)*, [w:] *Od niepodległości do niepodległości. Historia Polski 1918–1989*, red. P. Chojnacki, Warszawa 2010, s. 367–407.
- Karpiński W., *Rozwój teorii finansów, a jednolitość systemu finansowego w NRD*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1961, nr 23, z. 2.
- Keynes J. M., *The Economic Consequences of the Peace*, London 1919.
- Keynes J. M., *The General Theory of Employment, Interest, and Money*, London 1936, [https://www.files.ethz.ch/isn/125515/1366\\_KeynesTheoryofEmployment.pdf](https://www.files.ethz.ch/isn/125515/1366_KeynesTheoryofEmployment.pdf) [dostęp: 10.02.2025].
- Kędrzyński A., *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 roku – początek procesu nacjonalizacji kapitału*, [w:] *Na gruzach starego świata. Rok 1945 z perspektywy gospodarczej i społecznej*, red. T. Głowiński, Wrocław 2020, s. 81–92.
- Kędrzyński A., *Przegląd wybranych badań nad moralnością podatkową. Wpływ moralności na rozmiary luk podatkowych*, „Annales. Ethics in Economic Life” 2020, t. 23, nr 4, s. 65–80, <https://www.doi.org/10.18778/1899-2226.23.4.04>
- Klimek P., *Wybrane aspekty jakości prawa finansowego a funkcje systemu opodatkowania dochodów w PRL*, „Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały” 2017, t. 20, nr 1, s. 171–188.
- Klimek T., *Przykłady z praktyki rzeczoznawczej szacowania wartości i dokumentowania stanu środków i meaukładów technicznych*, Poznań 2021.
- Klopstock F. H., *Monetary Reform in Liberated Europe*, „The American Economic Review” 1946, vol. 36, no. 4, s. 578–595.

- Kłusek M., *Dekret z 27 lipca 1949 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego*, „Humanities and Social Sciences” 2016, t. 21, nr 23 (2), s. 77–89.
- Kłusek M., *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego wynikającego ze zobowiązań prywatnoprawnych i publicznych powstałych przed 1 września 1939 roku*, „Klio” 2017, s. 99–124.
- Kłusek M., *Państwowy Bank Rolny w latach 1919–1959. Studium historyczno-prawne*, Warszawa 2013.
- Kłusek M., Luterek T., *Straty Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie dóbr kultury i sztuki podczas II wojny światowej*, [w:] *Raport o stratach poniesionych przez Polskę w wyniku agresji i okupacji niemieckiej w czasie II wojny światowej 1939–1945*, red. K. Wnęk, Polska Fundacja Narodowa, Warszawa 2022, s. 251–297.
- Kołąkowski S., *Opodatkowanie gospodarki nieuspołecznionej poza rolnictwem*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w latach 1944–1960*, Warszawa 1964, s. 365–384.
- Kopczuk W., *Comment on ‘Progressive Wealth Taxation’*, „Brookings Papers on Economic Activity” 2019, Fall, s. 1–13.
- Kossecki J., *Podstawy nowoczesnej nauki porównawczej o cywilizacjach. Socjologia porównawcza cywilizacji*, Katowice 2003.
- Kowalski R., *Ekonomia dobrobytu i sprawiedliwość dystrybucyjna*, [w:] *Meta-ekonomia. Zagadnienia z filozofii makroekonomii*, red. M. Gorazda, Ł. Hardt, T. Kwarciański, Kraków 2017, s. 407–433.
- Krajewska A., *Podatki w Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.
- Krajewska A., Krajewski P., *Opodatkowanie konsumpcji, pracy i kapitału w krajach Unii Europejskiej. Wnioski dla Polski*, Warszawa 2020.
- Krasuski J., *Historia Rzeszy Niemieckiej 1871–1945*, Poznań 1986.
- Kucharska-Stasiak E., *Rynek nieruchomości w Polsce w okresie międzywojennym*, „Świat Nieruchomości” 1994, nr 6, s. 35–39.
- Kucia B., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w ujęciu historycznym*, „Roczniki Nauk Prawnych KUL” 1998, t. VIII, s. 291–305.
- Kwarciański T., *Równość i korzyść: Amartyi Sena koncepcja sprawiedliwości dystrybucyjnej*, Kraków 2011.
- Kwiatkowska W., *Indeksacja dochodów. Problemy teorii i polityki*, Łódź 1993.
- Laertios D., *Żywoty i poglądy słynnych filozofów*, tłum. I. Krońska, K. Leśniak, W. Olszewski, B. Kupis, Warszawa 1988.
- Lambton A., *State and Government in Medieval Islam*, Hoboken 2013.
- Landau J. M., *The Dönmes: Crypto-Jews Under Turkish Rule*, „Jewish Political Studies Review” 2007, vol. 19, no. 1/2, s. 109–118.
- Landau Z., Tomaszewski J., *Gospodarka Polski Międzywojennej*, t. 1, *W dobie inflacji 1918–1923*, Warszawa 1967.
- Landau Z., Tomaszewski J., *Gospodarka Polski Międzywojennej*, t. 2, *1924–1929. Od Grabskiego do Piłsudskiego*, Warszawa 1971.
- Landau Z., Tomaszewski J., *Zarys historii gospodarczej Polski 1918–1939*, Warszawa 1999.
- Landes D., *Bogactwo i nędza narodów. Dlaczego jedni są tak bogaci, a inni tak ubodzy*, tłum. H. Jankowska, Warszawa 2020.

- Langrod R., *Z orzecznictwa Sądu Najwyższego w Warszawie jako Sądu dla spraw prawa publicznego*, „Sprawy Podatkowe: czasopismo poświęcone popularyzacji skarbowości publicznej” 1921, r. 1, z. 1, Warszawa, <http://dlibra.umcs.lublin.pl/dlibra/plain-content?id=19694> [dostęp: 2.03.2025].
- Laszczyńska B., *Szacowanie nieruchomości w zakresie architektury i budownictwa lądowego wraz z szacowaniem ogrodów przydomowych przez inż. roln., dr Jana Podgórnego*, Kraków 1944.
- Leszczyńska C., *Historia Polski w liczbach*, t. 5, *Polska 1918–2018*, Warszawa 2018.
- Lewis B., *Narodziny nowoczesnej Turcji*, tłum. K. Dorosz, Warszawa 1974.
- Limberg J., Seelkopf L., *The Historical Origins of Wealth Taxation*, „Journal of European Public Policy” 2022, vol. 29, no. 5, s. 670–688, <https://www.doi.org/10.1080/13501763.2021.1992486>
- Lipniewicz R., *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Warszawa 2010.
- Litwińczuk H., *Opodatkowanie przyrostu majątku indywidualnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1981, nr 43, z. 1, s. 175–184.
- Łukowski P., *Logika praktyczna z elementami wiedzy o manipulacji*, Warszawa 2012.
- Machaj M., *Selektywny przegląd dorobku Milтона Friedmana*, „Wrocławskie Studia Erazmiańskie” 2007, s. 225–248.
- Machnikowska A., *Prawo własności w Polsce w latach 1944–1981. Studium historycznoprawne*, Gdańsk 2010.
- Małecki J., Gomulowicz A., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Mankiw N. G., Taylor M., *Mikroekonomia*, tłum. J. Sawicki, Warszawa 2015.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Maroń G., *Formuły sprawiedliwości dystrybucyjnej*, „Resovia Sacra. Studia Teologiczno-Filozoficzne Diecezji Rzeszowskiej” 2010, nr 17, s. 195–218.
- Matera P., Matera R., *USA – Europa. Historia współzależności*, Łódź 2020.
- Maziarz M., *The Philosophy of Causality in Economics. Causal Inferences and Policy Proposals*, New York 2020.
- Maziarz M., Mróz R., *Przyczynowość w makroekonomii*, [w:] *Metaekonomia II. Zagadnienia z filozofii makroekonomii*, red. T. Kwarciński, A. Wincewicz-Price, Kraków 2019, s. 231–254.
- McCloskey D. N., *Burżuazyjna godność. Dlaczego ekonomia nie potrafi wyjaśnić współczesnego świata?*, tłum. J. Lewiński, M. Zieliński, Wrocław 2017.
- Mehrotra A. K., *Lawyers, Guns & Public Monies: The U.S. Treasury, World War One, and the Administration of the Modern Fiscal State*, „Law & History Review” 2010, vol. 28, no. 1, s. 173–225.
- Michalski M., *Nadzwyczajna danina państwowa – jeden z elementów naprawy finansów publicznych II Rzeczypospolitej ministra skarbu Jerzego Michalskiego (1921/1922 r.)*, [w:] *Z dziejów historii podatków. Wybrane problemy*, red. K. Banaś, R. Stasiak, Łódź 2017, s. 75–89.

- Michalski P., *Podatki bezpośrednie w Polsce w okresie pięciolecia 1918–1923*, Warszawa 1924.
- Mikołajczyk K., *Wysokość i struktura wydatków publicznych a wzrost gospodarczy: analiza empiryczna dla Polski*, [w:] *Wydatki publiczne*, red. S. Owsiak, Warszawa 2019.
- Mill J. S., *Zasady ekonomii politycznej i niektóre jej zastosowania do filozofii społecznej*, tłum. E. Taylor, t. 2, Warszawa 1966.
- Mitchell B. R., *British Historical Statistics*, Cambridge 1988.
- Morawski W., *Od marki do złotego. Historia finansów Drugiej Rzeczypospolitej*, Warszawa 2008.
- Możdżeń M., *Polityka fiskalna, polityka monetarna oraz polityka rynku pracy w perspektywie teorii wyboru publicznego*, [w:] *Metaekonomia II. Zagadnienia z filozofii makroekonomii*, red. T. Kwarciański, A. Wincewicz-Price, Kraków 2019, s. 348–371.
- Mróz R., *Wnioskowania przyczynowe w ekonomii*, [w:] *Metaekonomia. Zagadnienia z filozofii makroekonomii*, red. M. Gorazda, Ł. Hardt, T. Kwarciański, Kraków 2017, s. 251–275.
- Musiał F., *Polska pojałtańska (1945–1948)*, [w:] *Od niepodległości do niepodległości. Historia Polski 1918–1989*, red. P. Chojnacki, Warszawa 2010, s. 251–300.
- Nozick R., *Anarchia, państwo i utopia*, tłum. P. Maciejko, M. Szczubiałka, Warszawa 2010.
- Nykiel W., *Budżet a normy prawa podatkowego*, „*Studia Prawno-Ekonomiczne*” 2021, t. 118, s. 45–58.
- Nykiel W., *Prawo podatkowe w Polsce*, Warszawa 2018.
- O’Donovan N., *One-Off Wealth Taxes: Theory and Evidence*, „*Fiscal Studies*” 2021, vol. 42, s. 565–597.
- O’Donovan N., *Paying for the Pandemic*, „*Future Economies Research and Policy Paper*” 2020, no. 8, <https://e-space.mmu.ac.uk/631282/1/Paying-for-the-Pandemic-ODonovan.pdf> [dostęp: 3.03.2025].
- Ofiarski Z., *5. Klasyfikacja podatków*, [w:] *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013.
- Olszewski H., Zmierzak M., *Historia doktryn politycznych i prawnych*, Poznań 1994.
- Ossowska M., *Podstawy nauki o moralności*, Warszawa 1963.
- Ostapiuk A., *The Eclipse of Value-Free Economics. The Concept of Multiple Self versus Homo Economicus*, Wrocław 2020.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2001.
- Ökte F., *The Tragedy of the Turkish Capital Tax*, transl. G. Cox, London–Sydney–Wolfeboro–New Hampshire 1987.
- Pareto V., *Manual of Political Economy: A Variorum Translation and Critical Edition*, Oxford 2014.
- Pasternak-Malicka M., *Istota sprawiedliwości podatkowej pionowej i poziomej w kontekście liniowej oraz progresywnej stawki podatku dochodowego od osób*

- fizycznych, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, t. 87, nr 3, cz. 2, s. 17–28.
- Pasternak-Malicka M., *Mentalność i moralność podatkowa a reakcje gospodarstw domowych na obowiązek podatkowy*, „Modern Management Review” 2013, t. 18, nr 1, s. 87–98.
- Pasternak-Malicka M., *Zasady podatkowe Adama Smitha jako postulaty sprzyjające przestrzeganiu prawa podatkowego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2018, t. 93, nr 3, s. 85–95, <https://www.doi.org/10.18276/frfu.2018.93-08>
- Pawłowska-Tyszko J., *Opodatkowanie w krajach UE, [w:] Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej*, red. J. Pawłowska-Tyszko, Warszawa 2013, s. 9–12.
- Pethick-Lawrence F. W., *A Levy on Capital*, London 1920.
- Piekałkiewicz J., *Podatek dochodowy i majątkowy w Polsce*, „Ruch Prawniczy i Ekonomiczny” 1924, nr 4, z. 1, s. 6–7.
- Pietrewicz M., *Polityka fiskalna*, Warszawa 1993.
- Piętka H., *Teoria prawa*, t. 1, Warszawa 1947.
- Pigou A. C., *A Capital Levy and a Levy on War Wealth*, London 1920.
- Pigou A. C., *A Special Levy to Discharge War Debt*, „The Economic Journal” 1918, vol. 28, no. 110, s. 135–156.
- Piketty T., *Kapitał w XXI wieku*, tłum. A. Bilik, Warszawa 2015.
- Pikulska-Radomska A., *Fiscus non erubescit. O niektórych włoskich podatkach rzymskiego pryncypatu*, Łódź 2013.
- Pipes R., *Rewolucja rosyjska*, tłum. T. Szafar, Warszawa 2006.
- Pomaskow J., *Podjęcie ekonomistów do roli podatku w ekonomii*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2018, nr 349, s. 173–182.
- Rawls J., *Teoria sprawiedliwości*, tłum. M. Panufnik, J. Pasek, A. Romaniuk, Warszawa 1994.
- Reiss J., *Philosophy of Economics: A Contemporary Introduction*, New York–London 2013.
- Reniger H., *Dochody państwowe*, Warszawa 1957.
- Ricardo D., *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, tłum. J. Drewnowski, Warszawa 1957.
- Robaczyński W., 2.2.2. *Nominalizm i waloryzacja, [w:] Prawo cywilne i handlowe w zarysie*, red. W. J. Katner, Warszawa 2017, s. 260–263.
- Robbins L., *An Essay on the Nature and Significance of Economic Science*, London 1932.
- Robinson P., Kurzban R., Jones O., *The Origins of Shared Intuitions of Justice*, „Vanderbilt Law Review” 2007, t. 60, nr 6, s. 1633–1688.
- Robson P., *Capital Levies in Western Europe after the Second World War*, „The Review of Economic Studies” 1959, vol. 27, no. 1, s. 23–43.
- Rocznik dla handlu i przemysłu na rok 1922*, oprac. M. Kuliński, Poznań 1921.
- Rogowska B., *Relacje między etyką, prawem i ekonomią: analiza poglądów Adama Smitha*, „Annales. Ethics in Economic Life” 2019, t. 22, nr 3, s. 7–17.

- Rorty R., *The Historiography of Philosophy: Four Genres*, [w:] *Philosophy in History: Essays in the Historiography of Philosophy*, eds R. Rorty, J. B. Schneewind, Q. Skinner, Cambridge 1984, s. 49–73, <https://www.doi.org/10.1017/CBO9780511625534.006>
- Rosen H. S., Gayer T., *Public Finance*, New York 2010.
- Rosier C., *L'impôt de Solidarité et sa mise en application*, „Revue de Science et de Législation Financières” 1948, vol. 40, s. 5–36.
- Rosiński R., *Podatek i jego klasyfikacja w polskim systemie podatkowym* „Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych Politechniki Koszalińskiej” 2010, nr 14, s. 83–92.
- Rostás L., *Capital Levies in Central Europe, 1919–1924*, „The Review of Economic Studies” 1940, vol. 8, no. 1, s. 20–32.
- Roszkowski W., *Historia Polski 1914–1991*, Warszawa 1992.
- Rothbard M. N., *O nową wolność. Manifest libertariański*, tłum. W. Falkowski, Warszawa 2004.
- Rothbard M. N., *Power and Market*, tłum. J. Lewiński, <https://mises.pl/blog/2004/10/24/rothbard-podatki/> [dostęp: 3.08.2020].
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 2015.
- Sandel M., *Liberalizm a granice sprawiedliwości*, tłum. A. Grobler, Warszawa 2009.
- Say J. B., *Traktat o ekonomii politycznej czyli prosty wykład sposobu w jaki się tworzą, rozdzielają i spożywają bogactwa*, tłum. W. Giełżyński, S. Czernecki, Warszawa 1960.
- Scheidel W., *The Great Leveler*, Princeton, Oxford 2017.
- Schmidt-Essen A., *Die große Einmalige*, „Wirtschaftsdienst” 25 lipca 1919, Nr. 30, s. 565–567.
- Schmitt C., *Teologia polityczna i inne pisma*, tłum. M. Cichocki, Warszawa 2012.
- Scott W. R., *Some Aspects of the Proposed Capital Levy*, „The Economic Journal” 1918, vol. 28, no. 111, s. 247–267.
- Seligman E. R. A., *Loans versus Taxes in War Finance*, „The Annals of the American Academy of Political and Social Science” 1918, vol. 75: *Financing the War*, s. 52–82.
- Seligman E. R. A., *Progressive Taxation in Theory and Practice*, „Publications of the American Economic Association” 1908, vol. 9, no. 4, s. 1–334.
- Seligman E. R. A., *The Cost of the War and How It Was Met*, „The American Economic Review” 1919, vol. 9, no. 4, s. 739–770.
- Sen A., *On the Status of Equality*, „Political Theory” 1996, vol. 24, no. 3, s. 394–400.
- Sen A., *The Idea of Justice*, Cambridge, Massachusetts 2009.
- Sieroń A., *Nierówności dochodowe, czyli Piketty vs. Cantillon*, 2014, <https://mises.pl/artukul/sieron-nerownosci-dochodowe> [dostęp: 21.02.2025].
- Singh V. J., *Feasibility of a Capital Levy*, „Economic and Political Weekly” 1970, vol. 5, no. 11, s. 479–486.
- Skodlarski J., *Władysław Grabski jako ekonomista (1874–1938)*, Łódź 2015.

- Skodlarski J., *Zarys historii gospodarczej Polski do 1939 roku*, Warszawa–Łódź 1995.
- Skodlarski J., Matera R., *Gospodarka światowa. Geneza i rozwój*, Warszawa 2017.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, tłum. S. Wolff, O. Einfeld, Z. Sadowski, t. II, Warszawa 2007.
- Smith A., *Teoria uczuć moralnych*, tłum. D. Petsch, Warszawa 1989.
- Smith V., *Racjonalność w ekonomii*, tłum. R. Morawczyński, Warszawa 2013.
- Slemrod J., *Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion*, „Journal of Economic Perspectives” 2007, vol. 21, no. 1, s. 25–48.
- Stamp J. C., *The Wealth and Income of the Chief Powers*, „Journal of the Royal Statistical Society” 1919, vol. 82, no. 4, s. 441–507.
- Statistisches Reichsamt, *Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich*, Berlin 1922, 1923, [https://www.digizeitschriften.de/id/514401303\\_1921?tify=%7B%22view%22%3A%22info%22%7D](https://www.digizeitschriften.de/id/514401303_1921?tify=%7B%22view%22%3A%22info%22%7D) [dostęp: 25.02.2025].
- Stiglitz J. E., *Economics of The Public Sector*, New York–London 1988.
- Stiglitz J. E., *Euro. W jaki sposób wspólna waluta zagraża przyszłości Europy*, tłum. G. Klimont, Warszawa 2017.
- Stout M., *Socjopaci są wśród nas*, tłum. R. Śmietana, Kraków 2017.
- Suter L., *Ask an Expert: I've Discovered Some Old 'War Stock' – What Is It Worth?*, „The Telegraph”, 27 February 2018, <https://www.telegraph.co.uk/investing/bonds/ask-expert-discovered-old-war-stock-worth/> [dostęp: 12.05.2024].
- Swadźba S., *Rozważania o podatkach w „Bogactwie Narodów”*. Aktualność myśli, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2016, t. 2, nr 44, s. 331–341.
- Swadźba S., Zagóra-Jonszta U., *Teoria Keynesa i Schumpetera – próba porównania i aktualność myśli*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2016, t. 2, nr 35, s. 239–257.
- Szlezak-Matuszewicz J., *Część IV. Systemy podatkowe w Unii Europejskiej i Stanach Zjednoczonych*, [w:] *Unia Europejska i Stany Zjednoczone wobec wyzwań globalizacji*, red. K. Żukrowska, Warszawa 2006, s. 113–146.
- Szołno-Koguc J., *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294, s. 164–172.
- Szumlakowski R., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, [w:] *Acta Erasiana V*, red. M. Sadowski, Wrocław 2013, <http://www.repozytorium.uni.wroc.pl/Content/42412/012.pdf> [dostęp: 25.02.2025].
- Szutta A., *Lekko uchylona zasłona niewiedzy*, „Przegląd Filozoficzny – Nowa Seria” 2021, t. 30, nr 4 (120), s. 363–379, [https://pf.uw.edu.pl/images/NUMERY\\_PDF/120/2021-04-PFIL-23-Szutta.pdf](https://pf.uw.edu.pl/images/NUMERY_PDF/120/2021-04-PFIL-23-Szutta.pdf) [dostęp: 25.02.2025].
- Szymański Z., *Ekonomia narodowa a etyka w ujęciu Stanisława Głąbińskiego*, „Annales. Ethics in Economic Life” 2014, t. 17, nr 1, s. 23–34.
- Szymański Z., *Hierarchia czynników produkcji a model rolnictwa polskiego w „Ekonomice narodowej” Stanisława Głąbińskiego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 2010, Sectio H, Oeconomia, t. 44, nr 1, s. 201–213.

- Taleb N. N., *Zwiedzeni przez losowość. Tajemnicza rola przypadku w życiu i w rynkowej grze*, tłum. M. Lipa, Warszawa 2016.
- Taylor E., *Polityka skarbową i system podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Poznań 1929.
- Taylor E., *Prawo skarbowe Rzeczypospolitej Polskiej*, cz. 2, Poznań 1920.
- Thaler R. *Zachowania niepoprawne*, tłum. J. Konieczny, Poznań 2018.
- Tomaszewski J., *Stabilizacja waluty w Polsce 1924–1925*, Warszawa 1961.
- United Kingdom Debt Management Office, powiadomienie prasowe z dnia 3.12.2014 r., <https://web.archive.org/web/20170923194237/http://www.dmo.gov.uk/documentview.aspx?docName=%2Fgilts%2Fpress%2Fpr031214.pdf> [dostęp: 25.02.2025].
- Van Kędzierski D., *Metodologia i paradygmat polskich szczegółowych nauk prawnych*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2018, nr 3, s. 5–59, <https://www.doi.org/10.26106/0p55-br71>
- Varian H., *Mikroekonomia. Kurs średni – ujęcie nowoczesne*, tłum. S. Domański, Warszawa 2005.
- Viner J., *Taxation and Changes in Price Levels*, „Journal of Political Economy” 1923, vol. 31, no. 4, s. 494–520.
- de Waal F., *Małpy i filozofowie*, tłum. B. Brożek, M. Furman, Kraków 2021.
- Wagner K., *Mieszczanie i podatki. Nierówności majątkowe w wybranych miastach Korony w XVII wieku*, Warszawa 2020.
- Weinfeld I., *Rocznik Polski*, Warszawa–Lwów 1922.
- Wesoły M., *Księga Arystotelesa „O sprawiedliwości” (Eth. Nic. V)*, „Filo-Sofija” 2017, t. 1, nr 36, s. 99–125.
- Wicksell K., *A New Principle of Just Taxation*, [w:] *Classics in the Theory of Public Finance*, eds R. A. Musgrave, A. T. Peacock, London [1896] 1967, s. 72–118.
- Wicksell K., *Finanztheoretische Untersuchungen*, Jena 1896.
- Wiesenberg H., *Ustawa o podatku od wzbogacenia się, które ujawniło się przez nabycie nieruchomości i przez spłatę długów hipotecznych wraz z rozporządzeniem wykonawczym Ministra Skarbu*, Warszawa 1922.
- Wildavsky A., *Amartya Sen, Equality Reexamined*, Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1992, „Journal of Public Policy” 1992, vol. 12, no. 4, s. 405–406, <https://www.doi.org/10.1017/S0143814X00005638>
- Witkowski A., *Księgi handlowe, uproszczone i podatkowe jako dowód w postępowaniu podatkowym w latach 1946–1949*, „Studia z Dziejów Państwa i Prawa” 2008, nr 11, s. 277–314.
- Witkowski A., *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r.*, [w:] *Jednostka, państwo, administracja – nowy wymiar: międzynarodowa konferencja naukowa, Olszanica, 23–26 maja 2004 r. pod patronatem honorowym Marszałka Województwa Podkarpackiego*, red. E. Ura, Rzeszów 2004, s. 625–650.
- Witkowski A., *Urzędy rewizyjne w Polsce (1945–1950)*, „Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka” 2009, t. 16, nr 3, s. 18–53.



- Wittgenstein L., *Tractatus logico-philosophicus*, tłum. B. Wolniewicz, Warszawa 2004.
- Wojciszke B., *Psychologia społeczna*, Warszawa 2019.
- Wormell J., *National Debt in Britain, 1850–1930*, vol. 1–9, London 1999.
- Woziński J., *A priori sprawiedliwości*, <https://mises.pl/blog/2011/12/09/wozinski-a-priori-sprawiedliwosci/> [dostęp: 6.02.2025]
- Wroński M., *Elita majątkowa Warszawy lat siedemdziesiątych XX wieku*, „Roczniki Dziejów Społecznych i Gospodarczych” 2023, t. 85, s. 227–248, <https://www.doi.org/10.12775/RDSG.2023.08>
- Wroński M., *Wealth Inequality in Interwar Poland*, „Economic History of Developing Regions” 2023. vol. 38, no. 1, s. 1–40, <https://www.doi.org/10.1080/20780389.2022.2082407>
- Zagóra-Jonszta U., *Jean Baptiste Say o podatkach i systemie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego” 2016, nr 287, s. 133–142.
- Zagóra-Jonszta U., *Rozważania o podatkach Davida Ricarda i Johna Stuarta Milla*, „Studia i Prace WNEiZ US” 2016, nr 44/2.
- Załuński W., *Ewolucyjna filozofia prawa*, Warszawa 2009.
- Zyzik R., *Czy Leon Petrażycki był prekursorem behawioralnej ekonomicznej analizy prawa?*, „Forum Prawnicze” 2017, t. 39, nr 1, s. 21–33.
- Żyżyński J., *Budżet i polityka podatkowa. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2009.

# Wykaz skrótów

II RP – Druga Rzeczpospolita  
AAN – Archiwum Akt Nowych  
AK – Armia Krajowa  
APP – Archiwum Państwowe w Poznaniu  
CIT – Corporate Income Tax  
DIS – Dyrektor Izby Skarbowej  
DIW – Niemiecki Instytut Badań nad Gospodarką  
GUS – Główny Urząd Statystyczny  
HDI – *Human Development Index*  
IPN – Instytut Pamięci Narodowej  
ITL – lir włoski  
ISTAT – *Istituto Nazionale di Statistica*  
k.c./KC – Kodeks Cywilny  
k.k./KK – Kodeks Karny  
k.k.s./KKS – Kodeks Karnoskarbowy  
k.p.a./KPA – Kodeks Postępowania Administracyjnego  
k.p.c./KPC – Kodeks Postępowania Cywilnego  
k.p.k./KPK – Kodeks Postępowania Karnego  
KRN – Krajowa Rada Narodowa  
MF – Ministerstwo Finansów  
mkp – marka polska  
MRN – Miejska Rada Narodowa  
MS – Ministerstwo Skarbu  
NRD – Niemiecka Republika Demokratyczna  
NSA – Naczelny Sąd Administracyjny  
OP – Ordynacja Podatkowa  
PCC – Podatek od czynności cywilnoprawnych  
PIE – Polski Instytut Ekonomiczny  
PIT – Personal Income Tax  
PKWN – Polski Komitet Wyzwolenia Narodowego  
PPRN – Prezydium Powiatowej Rady Narodowej  
PRL – Polska Rzeczpospolita Ludowa  
RGrBl. – Reichsgesetzblatt (niemiecki publikator prawny)

SN – Sąd Najwyższy

SP – Skarb Państwa

SSSU – Sprawozdanie Stenograficzne Sejmu Ustawodawczego

TK – Trybunał Konstytucyjny

TRY – lira turecka

VAT – Value Added Tax

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

ZSRS – Związek Socjalistycznych Republik Sowieckich

# Spis tabel

Tabela 1. Cechy danin publicznych według Rafała Rosińskiego .....	20
Tabela 2. Stanowiska metaetyczne i ich przedstawiciele wśród ekonomistów ...	23
Tabela 3. Propozycje wybranych ekonomistów w zakresie wprowadzania, podwyższania, optymalnego sposobu i poziomu opodatkowania ze szczególnym uwzględnieniem ewentualności opodatkowania nadzwyczajnego .....	37
Tabela 4. Matryca Rothbarda (zapłacone kwoty podatku w zł przy różnej progresji i wysokości opodatkowania) .....	43
Tabela 5. Emisje obligacji SP a dochody budżetu państwa włoskiego z tytułu emisji pożyczek wewnętrznych w latach 1915–1919 .....	58
Tabela 6. Nadzwyczajny podatek majątkowy przy czasie na zapłatę 20 lat – nowelizacja z 22 kwietnia 1920 r. ....	60
Tabela 7. Przyrosty majątku/normalnego dochodu w okresie od 1 sierpnia 1914 r. do 31 grudnia 1919 r. a wysokość opodatkowania wzbogacenia wojennego .....	61
Tabela 8. Przyrosty normalnego dochodu i przyrosty majątku w okresie od 1 sierpnia 1914 r. do 31 grudnia 1919 r. a wysokość opodatkowania wzbogacenia wojennego – nowelizacja z 22 kwietnia 1920 r. ....	62
Tabela 9. Przykład Einaudiego: obliczanie należnego podatku od wzbogacenia wojennego wynoszącego 700 000 ITL .....	63
Tabela 10. Wartość majątku w markach na dzień 31 grudnia 1919 r. a wysokość opodatkowania .....	69
Tabela 11. Planowane i zrealizowane wpływy podatkowe w Republice Weimarskiej w latach 1920–1923 z głównych podatków stałych, w mld marek .....	72
Tabela 12. Wpływy podatkowe i niepodatkowe w Wielkiej Brytanii za rok budżetowy 1917–1918 wg Pigou .....	78
Tabela 13. Udział podatków bezpośrednich i podatków pośrednich w dochodach budżetu państwa brytyjskiego, porównanie lat 1913–1914 i 1918–1919 .....	80
Tabela 14. Ilość pieniądza w obrocie w Turcji w latach 1938–1944, w TRY (tureckich lirach) .....	87
Tabela 15. Wpływy z głównych podatków w Turcji na rok 1942 (w tys. TRY) .....	88
Tabela 16. Kategorie podatników wg dyrektora wydziału finansowego Stambułu Faika Ökte .....	90

Tabela 17. Wysokość stopy podatkowej <i>Varlık Vergisi</i> dla różnych grup wyznaczonych według Corry Guttstadt .....	92
Tabela 18. Wskaźnik cen hurtowych w Polsce prezentujący roczną stopę inflacji za okres I 1922 – XII 1922 .....	109
Tabela 19. Dochody skarbowe z danin nadzwyczajnych na tle pozostałych podatków w latach 1919–1924 .....	110
Tabela 20. Dochody skarbowe z danin nadzwyczajnych na tle pozostałych podatków w latach 1924–1929 .....	119
Tabela 21. Porównanie podatków nadzwyczajnych 1918–1944 w różnych krajach pod kątem oceny sprawiedliwości .....	122
Tabela 22. Udział wpływów z nadzwyczajnych danin w Polsce w % całkowitych wpływów budżetowych dla lat 1919–1930; dla lat 1919–1921 ograniczenie obszarowe do byłego Królestwa Polskiego i Małopolski .....	125
Tabela 23. Podatek z 13 kwietnia 1945 r. – stawki w % dla podstawy w zł .....	136
Tabela 24. Realne stawki opodatkowania nadzwyczajnym podatkiem od wzbogacenia wojennego według podziału terytorialnego na izby skarbowe na dzień 31 grudnia 1946 r. ....	137
Tabela 25. Liczba zakładów przemysłowych zatrudniających 5 i więcej osób w województwach albo ich fragmentach, podlegających pod konkretną Izbę Skarbową. Dane na rok 1946 .....	139
Tabela 26. Zmienna zależna (Y): realnast. Wyniki estymacji parametrów z modelu na podstawie danych z wykresu 1 .....	143
Tabela 27. Zmienna zależna (Y): realnast. Wyniki estymacji parametrów z modelu na podstawie danych z wykresu 2 .....	143
Tabela 28. Podatek od spłaty zobowiązania przedwojennego na przykładzie liczbowym .....	149
Tabela 29. Grupy podatkowe oraz przypisane im stawki opodatkowania wedle nowelizacji z 27 lipca 1949 r. ....	164
Tabela 30. Wpływy budżetowe z tytułu niektórych danin publicznych w latach 1946–1950 (w mln zł z 1945 r., dla lat 1949–1950 przeliczenie na złote z 1950 r.) .....	177
Tabela 31. Wpływy budżetowe z tytułu podatku od wzbogacenia wojennego w porównaniu do podatku dochodowego i obrotowego (łącznie) w latach 1947–1949 w mln zł z 1945 r. ....	178
Tabela 32. Wpływy budżetowe z tytułu podatku od wzbogacenia wojennego w porównaniu do innych podatków bezpośrednich w latach 1946–1948 (dane w złotych sprzed reformy pieniężnej z 28 października 1950 r.) .....	178
Tabela 33. Zestawienie wysokości stawek podatkowych przebadanych podatków nadzwyczajnych majątkowych oraz dochodowego podatku od zysków wojennych .....	192
Tabela 34. Natura podatków nadzwyczajnych w XX w. ....	194

# Spis rysunków, ilustracji i wykresów

Rysunek 1.	Kategorie podatków wg Zbigniewa Ofiarskiego .....	50
Rysunek 2.	Podział podatków majątkowych według kryterium przedmiotu opodatkowania we współczesnej Polsce a nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r. ....	50
Ilustracja 1.	Zeznanie do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego i nakaz płatniczy na nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego .....	174
Ilustracja 2.	Nakaz płatniczy nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z objaśnieniami .....	176
Wykres 1.	Zależność realnej stopy opodatkowania w % ( $y$ ) od wskaźnika uprzemysłowienia w postaci liczby zakładów przemysłowych zatrudniających 5 lub więcej osób ( $x$ ) .....	141
Wykres 2.	Zależność realnej stopy opodatkowania w % ( $y$ ) od wskaźnika uprzemysłowienia w postaci liczby zakładów przemysłowych zatrudniających 5 lub więcej osób ( $x$ ) z usunięciem obserwacji odstającej .....	142

Przedmiotem rozprawy są nadzwyczajne podatki majątkowe stosowane w XX wieku. Zostały one poddane analizie z kilku perspektyw: teorii ekonomii (słuszność, wymiar ekonomiczny i fiskalny), teorii prawa podatkowego (skala, stawki, przedmiot opodatkowania) oraz filozoficzno-etycznej (sprawiedliwość podatkowa, moralność podatników, oddziaływanie na zachowania podatników). Publikacja ma zatem charakter interdyscyplinarny, co istotnie odróżnia ją od dotychczasowych podejść do wskazanej problematyki. Wybrany temat należy uznać za oryginalny, a jego ujęcie za nowatorskie ze względu na wieloaspektowość i dążenie do holistycznego spojrzenia na nadzwyczajne podatki majątkowe – z punktu widzenia ekonomicznego, filozoficznego oraz prawnego. Jako podstawowy problem badawczy Autor wskazuje „określenie cech i specyfiki nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego”, który został wprowadzony w Polsce Ludowej dekretem z 13 kwietnia 1945 roku. Co istotne, podatek ten miał oficjalną nazwę „nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego”, zatem ustawodawca apriorycznie nadał mu atrybut nadzwyczajności.

Z recenzji dr hab. Cecylii Leszczyńskiej



**WYDAWNICTWO  
UNIwersYTETU  
ŁÓDZKIEGO**

 [wydawnictwo.uni.lodz.pl](http://wydawnictwo.uni.lodz.pl)  
 [ksiegarnia@uni.lodz.pl](mailto:ksiegarnia@uni.lodz.pl)  
 (42) 665 58 63

Książka dostępna również  
jako e-book

ISBN 978-83-8331-691-8



9 788383 316918