

Andrzej Witkowski

**OPODATKOWANIE UPOSAŻEŃ SŁUŻBOWYCH, EMERYTUR
I WYNAGRODZEŃ ZA PRACĘ NAJEMNĄ
W POLSCE MIĘDZYWOJENNEJ I W LATACH 1944–1945**

I

W Polsce międzywojennej dochody z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za pracę najemną zaliczono do dochodów stanowiących przedmiot opodatkowania państwowym podatkiem dochodowym. Do czasu nowelizacji w 1922 r. ustawa z 16 VII 1920 r. o państwowym podatku dochodowym¹ nie przewidywała odrębnych zasad ich opodatkowania. W 1922 r. w ustawie wyodrębniono „Dział II” obejmujący przepisy ustanawiające zasady, tryb i skalę podatkową właściwe tylko dla dochodów z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę. Owe rozwiązanie, kilkunastokrotnie nowelizowane i unormowane łącznie przez blisko 70 aktów prawnych, przetrwało do 1 września 1945 r. Nastąpiło wtedy wydzielenie podatku od wynagrodzeń z przepisów ustawy o państwowym podatku dochodowym. Wszelkiego rodzaju świadczenia otrzymywane przez pracownika z tytułu pracy zarówno w czasie trwania stosunku służbowego, stosunku umownego, jak i po ich ustaniu, podlegały odtąd opodatkowaniu wedle zasad ustanowionych przez dekret z 18 VIII 1945 r. o podatku od wynagrodzeń² i rozporządzenie wykonawcze³.

¹ DzU 1920, nr 82, poz. 550. Uchyliła ona moc obowiązującą ustawodawstwa pozaborczego w zakresie opodatkowania dochodu, obowiązującego na terenie byłych zaborów austriackiego i pruskiego. W byłym zaborze rosyjskim nie została bowiem wprowadzona w życie ustawa o podatku dochodowym, uchwalona 6 IV 1916 r. Zob. I. Weinfeld, *Skarbowość polska. Daniny*, Warszawa 1937, s. 91–92; J. Lubowicki, *Podatki bezpośrednie [w:] Odrodzona skarbowość polska. Zarys historyczny*, Warszawa 1931, s. 67; J. Szpunar, *Rozwój podatku od wynagrodzeń w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Poznań 1959, s. 42–44.

² Dekret z 18 VIII 1945 r. o podatku od wynagrodzeń; DzU 1945, nr 38, poz. 220.

³ Rozporządzenie ministra skarbu z 1 III 1946 r. w sprawie wykonania dekretu z dnia 18 VIII 1945 r. o podatku od wynagrodzeń; DzU 1946, nr 11, poz. 75.

Ustawa z 16 VII 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym nie przewidywała odrębnych zasad opodatkowania dochodów z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za pracę najemną. Podlegały one opodatkowaniu łącznie z dochodami z pozostałych źródeł⁴, według tej samej skali podatkowej. Potraktowano je jednak łagodniej niż dochody z innych źródeł stanowiących przedmiot opodatkowania. Ustawa stanowiła bowiem, iż bierze się je w rachubę „w stosunku 7/10 ich rzeczywistej wysokości”.

Za dochód z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń z najemnej pracy ustawa uważała wszelkiego rodzaju wynagrodzenia w pieniądzu lub w naturze, jakie podatnik uzyskiwał ze swego stosunku służbowego lub z tytułu najmu pracy, łącznie z wszystkimi dodatkami.

Wysokość łącznego dochodu osoby fizycznej wolnego od opodatkowania była zależna od liczby mieszkańców miejscowości, w której zamieszkiwał podatnik⁵. W ten sposób uwzględniono zróżnicowane koszty utrzymania podatnika. Opodatkowaniu podlegały osoby fizyczne, których łączny dochód przekraczał odpowiednio kwotę 2500 mk (w miejscowościach do 10 000 mieszkańców), 3000 mk (w miejscowościach ponad 10 000 do 50 000 mieszkańców), 4000 mk (w miejscowościach ponad 50 000 do 100 000 mieszkańców) bądź 6000 mk (w miejscowościach ponad 100 000 mieszkańców). Jednocześnie upoważniono Radę Ministrów, aby, uwzględniając „warunki ekonomiczne danego roku”, podnosiła wysokość owych kwot wolnych od opodatkowania, bez naruszania stawki podatku, określając jednocześnie ich górną granicę na poziomie 6000 mk (w miejscowościach do 50 000 mieszkańców) oraz do 12 000 mk (w pozostałych).

Progresywna skala podatkowa obejmowała (art. 23) 87 stopni dochodu, którym przyporządkowano wzrastające kwoty podatku. Zaczynała się od kwoty podatku w wysokości 15 mk, który obciążał dochód mieszczący się w przedziale ponad 2500 zł do 3000 zł. W ostatnim stopniu skali przewidziano podatek w wysokości 125 000 mk, który obciążał dochód w kwocie ponad 490 000 mk do 500 000 mk. W ujęciu procentowym owa skala podatkowa składała się zatem ze stawek wzrastających od 5% do 25%.

Przy dochodzie przekraczającym 500 000 mk podatek wynosił 125 000 mk i oprócz tego 2500 mk od każdych pełnych 10 000 mk ponad 500 000 mk. Do

⁴ Stanowiły je dochody z: 1/ nieruchomości gruntowej własnej, posiadanej, użytkowanej lub dzierżawionej, 2/ z budynków, 3/ z przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych oraz z zajęć zawodowych i wszelkich innych zatrudnień w celach zarobkowych, 4/ z wynagrodzenia procentowego (tantiem), 5/ z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych, 6/ z wszelkiego rodzaju źródeł dochodu, niewymienionych w powyższych punktach.

⁵ Owe zróżnicowanie nie dotyczyło osób prawnych, które podlegały opodatkowaniu wówczas, gdy ich dochód przekraczał 2500 mk.

podatku doliczało się nadto, w przypadku dochodów osób fizycznych i spadków nieobjętych, przekraczających 500 000, od 1% do 10% całego podlegającego podatkowi dochodu.

Ustawa przewidywała też zwwyżki i zniżki podatkowe. Stopę podatkową należało podwyższyć o 20% dla podatników nieżonatych lub niezamężnych, niemających na utrzymaniu żadnego członka rodziny, lecz osiągających dochód ponad 12 000 mk (art. 25). O ile na utrzymaniu „głowy rodziny”, której dochód podlegający opodatkowaniu nie przekraczał 24 000 mk, znajdował się więcej niż jeden członek rodziny, wówczas przypadającą stawkę podatkową należało obniżyć o dwa stopnie skali podatkowej na każdego następnego członka rodziny (art. 26). Przewidziano również (art. 28), że nadzwyczajne okoliczności istotnie osłabiające „siłę podatkową” podatników, których dochód podlegający opodatkowaniu nie przekraczał 36 000 mk, mogą być podstawą do zmniejszenia podatku przez komisję szacunkową⁶ z urzędu lub na wniosek podatnika.

Ustawa zobowiązała wszystkie władze i urzędy państwowe, związki komunalne, towarzystwa i instytucje prywatne, właścicieli (dzierżawców) zakładów handlowych, przemysłowych i innych przedsiębiorstw, właścicieli (dzierżawców) nieruchomości oraz pracodawców do corocznego składania do właściwych władz skarbowych (najpóźniej do 15 stycznia), na przepisanych formularzach, wykazów osób, które w ciągu minionego roku otrzymały od nich uposażenie służbowe, emerytury i wszelkiego rodzaju wynagrodzenia w pieniądzu lub naturze⁷. Stanowiły one podstawę (wraz z materiałami sporządzanymi w trybie art. 45–48 ustawy) dla sporządzenia przez przewodniczącego komisji szacunkowej „listy imiennej domniemanych płatników podatku dochodowego”. Ustalenie dochodów podlegających opodatkowaniu i wymiar podatku dochodowego należało w pierwszej instancji do komisji szacunkowych⁸, a w drugiej instancji do

⁶ W myśl art. 311 ustawy ustalenie dochodów podlegających opodatkowaniu i wymiar podatku dochodowego należało w pierwszej instancji do komisji szacunkowych (w drugiej zaś – do komisji odwoławczych). Każda komisja szacunkowa składała się z przewodniczącego, którym był naczelnik urzędu skarbowego lub jego zastępca, oraz z 8 do 12 członków i tyluż ich zastępców, powołanych na 3 lata z grona podatników podatku dochodowego (1/4 z nich wybierały rady miejskie, 1/4 – sejmiki lub rady powiatowe, a resztę mianował dyrektor izby skarbowej na wniosek naczelnika urzędu skarbowego).

⁷ Szczegółowy tryb sporządzania owych wykazów określiły: rozporządzenie ministra skarbu z 8 XI 1920 r., celem wykonania postanowień art. art. 45–48 i 89–92 ustawy o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym z 16 VII 1920 r. (DzU 1920, nr 115, poz. 765) oraz instrukcja ministra skarbu z 8 XI 1920 r., celem wykonania postanowień art. 45–49, 89, 90, 91, 94, 96, 99, 103, 104, 105 ustawy o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym z 16 VI 1920 r.; Dz. Urz. Ministerstwa Skarbu (dalej: MS) 1920, nr 46, poz. 642.

⁸ Celem umożliwienia „jak najrychlejszego” zasilenia kas skarbowych wpłatami na państwowy podatek dochodowy za lata 1920 i 1921 zarządzono tymczasowy jego pobór, „zanim komisje szacunkowe dokonają wymiarów prawidłowych”, który powierzono władzom skarbowym I instancji (urzędom skarbowym). Uprawnienie to nie dotyczyło dochodów z uposażeń, od których poda-

komisji odwoławczych. Opodatkowaniu podlegały dochody osiągnięte w roku poprzedzającym rok podatkowy.

Artykuł 89 ustawy stanowił, iż „służbodawcy, względnie przedsiębiorstwa i instytucje” są obowiązane potrącać podatek dochodowy, przypadający od uposażeń służbowych (oraz specjalny podatek, przewidziany w art. 24, od wypłacanych tantiem⁹). Zgodnie z art. 90 ustawy przewodniczący właściwej komisji szacunkowej zawiadamiał o wysokości podatku podmioty obowiązane do jego potrącenia. Przed „uskutecznieniem” wymiaru miały one obliczać i potrącać podatek w dotychczasowej wysokości lub w kwocie przypadającej „od wypłacać się mających uposażeń rocznych i tantiem” (według skali określonej w art. 23), w tych samych terminach, w których następowała wypłata uposażeń (i tantiem). Ów tryb obliczania i potrącania podatku do czasu otrzymania od przewodniczącego komisji szacunkowej „uwiadomienia” o wymiarze był – w warunkach ówczesnej, wysokiej inflacji – szczególnie niekorzystny dla podatników osiągających dochody z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, w zestawieniu z podatnikami osiągającymi dochody z pozostałych źródeł, które opodatkowane były po upływie roku kalendarzowego, poprzedzającego rok podatkowy.

Minister skarbu był świadomy, że podatek obliczany i potrącany przez „służbodawców” w 1921 r. w kwocie, należnej od wynagrodzeń rocznych za rok 1921, będzie niewątpliwie znacznie wyższy od wymierzonego za ten rok przez władzę skarbową, ze względu „na spowodowane wojną obecne stosunki ekonomiczne i ogólne podniesienie płac i wynagrodzeń służbowych”. W styczniu 1921 r. przekazał zatem podległym władzom skarbowym, iż „nie zachodzą przeszkody”, aby „służbodawcy” obliczali i potrącali podatek w 1921 r. na podstawie dochodu z roku ubiegłego¹⁰.

W dniu 24 II 1921 r. minister skarbu poinformował izby skarbowe, iż wpłaty na poczet państwowego podatku dochodowego, przypadającego od wynagrodzeń pracowników są „na ogół – wbrew oczekiwaniu – bardzo nieznaczne”. Podkreślił, że zaledwie „znikomo mała” liczba „służbodawców” dokonuje wymaganych potrąceń i wpłat podatku. Poleciał zatem izbom skarbowym wydanie odpowiedniego zarządzenia, aby właściwe władze skarbowe zwróciły bezwzględnie uwagę „ogółu służbodawców” na skutki wynikające z niespełnienia obowiązku przewidzianego w przywołanych wyżej art. 89 i 90 ustawy (oraz

tek potrącał „służbodawca”. Zob. ustawa z 20 V 1921 r. o tymczasowym poborze podatku dochodowego (DzU 1921, nr 47, poz. 287) oraz okólnik ministra skarbu z 22 VII 1921 r. L. 1945/21; Dz. Urz. MS 1921, nr 27–28, poz. 326.

⁹ Za dochód z tantiem uważano (art. 18) „wszelkie wynagrodzenia procentowe, wypłacane osobom niebiorącym stale czynnego udziału w zarządzie przedsiębiorstwa, a należącym do składu zarządów, rad, komitetów nadzorczych i komisji rewizyjnych”.

¹⁰ Okólnik ministra skarbu z 21 I 1921 r. w sprawie podatku dochodowego; Dz. Urz. MS 1921, nr 7, poz. 55.

rozporządzeniu wykonawczym). Poleciał w szczególności, aby sprawdzały, czy pracodawcy potrącają i wpłacają podatek dochodowy od uposażeń służbowych swych pracowników¹¹. W wypadkach „oczywistego” uchylania się od tego obowiązku należało wezwać winnych zaniedbania „służbodawców” do udzielenia informacji i wyjaśnień odnośnie do liczby i wysokości wypłaconych w bieżącym roku wynagrodzeń. Władze skarbowe miały jednocześnie zagrozić, iż za nieza stosowanie się do tego wezwania będzie nałożona kara¹², a niepotrącone i niewpłacone w przepisany termin kwoty podatku będą ściągnięte w drodze przymusowej¹³. Minister skarbu zasugerował, aby komunikat przypominający „służbodawcom” ich obowiązki w akcji wymiaru i poboru podatku dochodowego od wynagrodzeń pracowników (oraz konsekwencje w razie ich niedopełnienia) upowszechnić w lokalnej prasie oraz poprzez publiczne obwieszczenia, rozplakatowane w lokalach przedsiębiorstw i instytucji, zatrudniających większą liczbę pracowników. Przekazał zarazem wzór takiego komunikatu¹⁴.

W dniu 14 V 1921 r. minister skarbu wydał nowe, obszerne rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku dochodowym i majątkowym¹⁵. Przypomnijmy, że w myśl ustawy za dochód z uposażeń służbowych, emerytur i z pracy najemnej należało uważać wszelkiego rodzaju wynagrodzenia w pieniądzu lub naturze, jakie podatnik uzyskiwał ze swego stosunku służbowego lub z tytułu najmu pracy, łącznie z wszelkimi dodatkami. Rozporządzenie ministra skarbu szczegółowo określiło owe źródła dochodu¹⁶.

¹¹ Instrukcja ministra skarbu z 8 XI 1920 r. celem wykonania postanowień art. 45–49, 89, 90, 91, 94, 96, 99, 103, 104, 105 ustawy o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym z 16 VI 1920 r. stanowiła, iż właściwe władze skarbowe „winny mieć nadzór” nad prawidłowym i ścisłym przestrzeganiem jej przepisów, określających tryb potrącania podatku dochodowego przez „służbodawcę”.

¹² Ustawa przewidywała, iż kto naruszy przepisy jej art. 56 i 59, „ulegnie” grzywnie w wysokości od 30 mk do 3000 mk. Artykuł 56 zobowiązywał wszystkie władze i urzędy państwowe oraz komunalne, instytucje publiczne, kredytowe i prywatne do bezpłatnego udzielania (na żądanie władz skarbowych) wszelkich danych i informacji, potrzebnych do ustalenia dochodu i wymiaru podatku. W razie „rzeczywistej” trudności w dostarczeniu wspomnianych danych i informacji, powinny zaś zezwalać na przejrzanie wszelkiego rodzaju ksiąg i dokumentów, i innych zapisków, jak również na sporządzenie z nich wyciągów niezbędnych do opodatkowania. Z kolei w myśl art. 59 każdy zobowiązany był – na wezwanie władzy lub komisji – udzielić wszelkich wyjaśnień i informacji „w przedmiocie” opodatkowania jego i innych osób oraz zeznawać jako świadek lub znawca (biegły) na ściśle określone okoliczności.

¹³ Ustawa przewidywała (art. 93), że zaległy podatek dochodowy podlega ściągnięciu przez skarbowe organy egzekucyjne.

¹⁴ Okólnik ministra skarbu z 24 II 1921 r. L. 510/21/S.V.5.; Dz. Urz. MS 1921, nr 9, poz. 99.

¹⁵ Rozporządzenie ministra skarbu z 14 V 1921 r. w przedmiocie przepisów wykonawczych do ustawy o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym; DzU 1921, nr 48, poz. 298.

¹⁶ W szczególności należały tu: 1/ uposażenia służbowe, dodatki osobiste, dodatki służbowe, „remuneratione”, tantiemy (z wyjątkiem tych, które określone były w art. 18 ustawy), czesne, taksy egzaminacyjne, promocyjne, „wynagrodzenia od sztuki, akordowe, żetonowe”, prowizje i wszelkie

W drodze nowelizacji ustawy, dokonanej w dniu 14 VI 1921 r.¹⁷, podniesiono wysokość kwoty wolnej od opodatkowania. Postanowiono bowiem, że „na rok podatkowy 1921” podlegają opodatkowaniu osoby fizyczne, których łączny dochód roczny w poszczególnych klasach miejscowości¹⁸ przekracza odpowiednio 8000 mk, 10 000 mk, 12 000 mk oraz 14 000 mk. Nadto, jeszcze bardziej łagodniej niż w 1920 r. potraktowano dochody z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, które nie przekraczały 100 000 mk. Przy wymiarze podatku z owych źródeł, osiągniętych w roku 1920, jak również przy potrąceniach na poczet podatku „za odpowiedni rok podatkowy” należało bowiem „wziąć w rachubę”: przy dochodzie do 40 000 mk włącznie – tylko 5/10 części rzeczywistej wysokości dochodu, a przy dochodzie ponad 40 000 mk do 100 000 mk – 6/10.

Podniesiono także granice dochodu, uzasadniające zwwyżki lub zniżki podatkowe, określone w (omówionych wyżej) art. art.: 25 (z 12 000 mk do 24 000 mk), 26 (z 24 000 mk do 45 000 mk), 28 (z 36 000 mk do 50 000 mk).

Wprowadzone ulgi nie miały jednak większego znaczenia ze względu na postępującą inflację¹⁹. Głównie z tego powodu w dniu 4 kwietnia 1922 r. nastąpiła nowelizacja ustawy²⁰, którą dopełniło rozporządzenie ministra skarbu wydane 22 kwietnia 1922 r.²¹.

inne dodatki „jakąkolwiek nazwę mające” pobierane przez oficerów, duchownych wojskowych, urzędników wojskowych, pracowników państwowych, samorządowych i innych instytucji publicznych lub stowarzyszeń oraz przez pracowników, pozostających „w prywatnym stosunku służbowym (urzędnicy prywatni, pomocnicy, służący i inni podobnego rodzaju pracownicy prywatni)”, 2/ dopłaty wyznaczone na utrzymanie księżom świeckim i członkom regularnych zakonów z funduszy państwa, samorządów lub z innych funduszy publicznych, 3/ wszelkie świadczenia, które wspomniane wyżej osoby otrzymywały ze względu na swoje stanowisko od osób trzecich, bez względu czy świadczenia te miały charakter „danin lub podarków dobrowolnych”, a w szczególności: a/ dochód duchownych z „opłat stół”, z opłat za odprawianie mszy, z „stypendiów mszalnych”, itp. oraz z innych darów, jakie „ze względu na swój urząd otrzymują”, b/ dochód, który „słudzy publiczni i prywatni” (słudzy, woźni, portierzy, dozorczy domów, kelnerzy itp.) otrzymywali w postaci datków lub podarków nie od „służbodawcy”, lecz od innych osób „za zasługi lub ze zwyczaju przy pewnych sposobnościach”, 4/ emerytury, jakie wyżej wymienione osoby pobierały z powodu czasowego lub stałego przeniesienia w stan spoczynku lub po wystąpieniu z innych przyczyn z czynnej służby, oraz zaopatrzenia, jakie wdowy i sieroty po wspomnianych osobach pobierały od „służbodawcy” lub z funduszy i kas, do których „służbodawcy” składali „wkłady” na emeryturę lub zaopatrzenie.

¹⁷ Ustawa z 14 VI 1921 r. w przedmiocie unormowania podstaw wymiaru państwowego podatku dochodowego i podatku majątkowego za rok podatkowy 1921; DzU 1921, nr 54, poz. 341.

¹⁸ Zostały wyodrębnione ze względu na wysokość dodatku drożyznianego do płacy zasadniczej pracowników państwowych.

¹⁹ Zob. J. Szpunar, *op. cit.*, s. 46–47.

²⁰ Ustawa z 4 IV 1922 r. w przedmiocie zmiany niektórych postanowień ustawy z 16 VII 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym; DzU 1922, nr 29, poz. 232.

²¹ Rozporządzenie ministra skarbu z 22 IV 1922 r. celem wykonania ustawy z dnia 4 IV 1922 r. w przedmiocie zmiany niektórych postanowień ustawy z 16 VII 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym; DzU nr 35, poz. 301.

Zmiany dotyczące opodatkowania dochodu z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę były zasadnicze. W szczególności:

1) dochody z tych źródeł nie podlegały włączeniu do ogólnego dochodu podatnika. Były opodatkowane w odrębnym trybie, uregulowanym przepisami działu II ustawy;

2) przedmiotem opodatkowania był dochód bieżący, a nie osiągnięty w roku ubiegłym, poprzedzającym rok podatkowy;

3) za podstawę podatku przyjmowano obliczoną w stosunku rocznym wysokość uposażenia, emerytury lub wynagrodzenia za najemną pracę, przypadającą do wypłaty za pewien okres. W celu ustalenia stawki podatkowej przy wypłacie wynagrodzeń jednorazowych należało je doliczyć do sumy ostatniego okresowego wynagrodzenia, obliczonej w stosunku rocznym;

4) przy opodatkowaniu dochodu z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę miała zastosowanie wyższa kwota dochodu wolnego od podatku („minimum egzystencji” – do 300 000 mk), aniżeli przy opodatkowaniu dochodów z pozostałych źródeł (do 180 000 mk). Podlegały jednak opodatkowaniu w całości. Nie uwzględniano bowiem odliczeń, zwyczaj i zniżek podatkowych, określonych w art. 10, 25, 26 oraz 28 ustawy z 16 VII 1920 r.²² (miały zastosowanie w przypadkach osiągnięcia dochodu z pozostałych źródeł);

5) przewidziana w dziale II ustawy odrębna, ośmiostopniowa skala podatkowa zaczynała się od podstawy opodatkowania przekraczającej (w stosunku rocznym) 300 000 mk do 480 000 mk, obciążonej stawką w wysokości 0,2%. Ostatni stopień obejmował uposażenia służbowe, emerytury i wynagrodzenia za najemną pracę, obliczone w stosunku rocznym, w wysokości ponad 360 000 mk do 400 000 mk, z których potrącało się 3,5%. Od wyższych potrącano podatek według stawek przewidzianych dla pozostałych dochodów podlegających opodatkowaniu, według przepisów działu I ustawy, w którym ustanowiono skalę podatkową obejmującą 126 stopni opodatkowania, ze stawkami od 0,5% (podstawa opodatkowania od 180 000 do 200 000 mk) do 25% (podstawa opodatkowania od 19 800 000 mk do 20 000 000 mk). Przy dochodzie ponad 20 000 000 mk podatek wynosił 5 000 000 mk i oprócz tego 50 000 mk od każdych pełnych 200 000 mk ponad 20 000 000 mk. Do podatku doliczało się ponadto od 1% do 10% od całego podlegającego podatkowi dochodu, w przypadku gdy przekraczał on 20 000 000 mk. Owa dodatkowa skala podatkowa obejmowała 10 stopni dochodu ponad 20 000 000 mk. Najwyższa stawka podatkowa (10%) była właściwa dla dochodu przekraczającego 200 000 000 mk.

²² Nieuwzględnienie owych potrąceń oraz zwyczaj i zniżek związanych z działalnością gospodarczą podatnika oraz jego sytuacją osobistą i rodzinną nadawało konstrukcji opodatkowania uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę „zdecydowanie przychodowy charakter”. Zob. R. Mastalski, *Wymiar podatków w Polsce w latach 1918–1924*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 1976, s. 106.

Należy zauważyć, że o ile wymiar i pobór podatku dochodów przewidzianych w dziale I ustawy następował w stosunku rocznym, o tyle wymiar i pobór podatku od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za pracę najemną (dział II ustawy) odbywał się co miesiąc. Przyjęte rozwiązania w warunkach ówczesnej, wysokiej i postępującej inflacji okazały się korzystniejsze dla podatników osiągających dochody objęte działem I ustawy. Nadto, rosnące wraz z inflacją uposażenia, emerytury i wynagrodzenia podlegały coraz wyższym stawkom podatkowym, tracąc na realnej wartości;

6) podatek obliczał „służbodawca” i pobierał go drogą potrącenia. Potrącone przez „służbodawcę” w ciągu miesiąca kwoty podatku winny być przezeń wpłacone do kasy skarbowej w terminie do 14 dni, wraz z wykazem potrąceń (sporządzonym według przepisanej wzoru) lub odpisem listy płacy, jeżeli zawierała dane niezbędne do sprawdzenia prawidłowości dokonanych potrąceń²³. Kasa skarbową wystawiała „służbodawcy” pokwitowanie na ogólną sumę wpłaconego podatku oraz przysyłała wykaz (względnie odpis listy płacy) do właściwej władzy podatkowej I instancji. Oznaczało to poważne zredukowanie dotychczasowych obowiązków aparatu podatkowego w zakresie wymiaru podatku. W ustawie czytamy, iż wymiar podatku przez władzę podatkową „z reguły nie ma miejsca”. Następował on jedynie w przypadku, gdy „służbodawca” nie wpłacił podatku wcale lub wpłacił za mało. Wymiar podatku przez władzę podatkową następował w szczególności po sprawdzeniu wykazów (list płac), względnie po zebraniu materiałów przez urzędników. Władzom skarbowym służyło prawo delegowania urzędników do wszystkich podmiotów wypłacających wszelkiego rodzaju wynagrodzenia (władz, urzędów, instytucji, przedsiębiorstw), celem stwierdzenia realizacji obowiązku potrącania podatku oraz sprawdzenia, czy potrącenia podatku dokonywane są prawidłowo. Przysługiwało im prawo przejrzenia i sporządzenia wyciągów z list płacy, umów i innych dokumentów, odnoszących się do najmu pracowników oraz „zbadania” dokonanych wypłat. Zagrożono zarazem, że kto nie dopuści urzędnika delegowanego przez władze skarbowe do przeprowadzenia owych czynności, ulegnie „w drodze sądowej” karze pieniężnej od 10 000 do 500 000 mk lub karze pozbawienia wolności do jednego roku. Utrzymano dotychczasowe przepisy regulujące odpowiedzialność „służbodawcy”, który nie spełnił obowiązku wpłacenia podatku oraz świadomie podał nieprawdziwe „okoliczności” w listach płacy lub wyjaśnieniach.

Pracownicy zaś mogli wnosić zażalenia na nieprawidłowe potrącenia podatku przez „służbodawców”, w terminie do 30 dni od daty potrącenia, do właściwej władzy podatkowej I instancji.

Omawiana ustawa z 4 IV 1922 r. weszła w życie od roku podatkowego 1922.

²³ Chodziło w szczególności o: nazwisko i imię pracownika; rodzaj jego zajęcia; wartość pieniężną wynagrodzeń w naturze; oznaczenie okresu, za który wypłacono wynagrodzenie; wysokość wynagrodzenia obliczoną w stosunku rocznym oraz kwotę potrąconego podatku.

Postępująca drożyzna i „spadek” marki polskiej spowodowały między innymi powiększenie płac. Doszło do tego – podkreślił 21 XI 1922 r. minister skarbu – że pobieranie podatku od dochodów z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, według obowiązujących stawek podatkowych „staje się uciążliwym dla pracowników i zagraża ich zdolności płatniczej. Taki stan rzeczy nie był intencją ustawodawcy”²⁴. W związku z tym minister skarbu zarządził, aby celem dokonania potrąceń podatku przy wypłacie uposażeń służbowych „pracownikom zarówno państwowym, jak i prywatnym”, poczynając od 1 XII 1922 r., ustalać wysokość stawki podatkowej w ten sposób, że w stosunku rocznym oblicza się tylko tę część uposażenia, która przypadała do wypłaty za wrzesień 1922 r., pozostałą zaś należało przyjąć jako wynagrodzenie jednorazowe. Przypomnijmy, że w celu ustalenia stawki podatkowej przy wypłacie wynagrodzeń jednorazowych, należało je doliczyć do sumy ostatniego periodycznego wynagrodzenia, obliczonej w stosunku rocznym.

W dniu 9 XII 1922 r. minister skarbu zarządził, aby pobór podatku dochodowego, przypadającego według przepisów działu II ustawy z 4 II 1922 r. od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, następował – poczynając od 1 I 1923 r. – według nowej skali. Dotychczasową kwotę dochodu wolnego od opodatkowania (do 300 000 mk) podniesiono do 2 000 000 mk. Nowa skala podatkowa obejmowała 43 stopnie opodatkowania. Zaczynała się od podstawy opodatkowania mieszczącej się w przedziale ponad 2 000 000 mk do 2 400 000 mk, dla której przewidziano stawkę w wysokości 0,3%. Ostatni stopień obejmował dochody przekraczające 1 200 000 000 mk, które obciążono stawką w wysokości 33%²⁵. Minister skarbu podkreślił zarazem, że owe zarządzenie ma moc obowiązującą aż do uregulowania w drodze ustawodawczej sprawy potrąceń podatku dochodowego na rok 1923. Zauważmy jednak, że wydając to zarządzenie minister skarbu powołał się na art. 112 ustawy z dnia 16 VII 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, który upoważniał go do „odraczania, względnie przesuwania wszystkich terminów w ustawie niniejszej wyznaczonych”. Z pewnością nie była to wystarczająca podstawa prawna dla ustanowienia nowej skali podatkowej, choćby z założenia miała charakter tymczasowy.

Zapowiedziana ustawa została uchwalona 9 III 1923 r.²⁶ Zmiany w zakresie opodatkowania uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pra-

²⁴ Okólnik ministra skarbu z 21 XI 1922 r. w sprawie potrąceń podatku dochodowego z uposażeń służbowych od 1 XII 1922 r.; Dz. Urz. MS 1922, nr 28, poz. 1040.

²⁵ Okólnik ministra skarbu z 9 XII 1922 r. Potrącanie podatku dochodowego z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę od 1 stycznia 1923 r. począwszy. Dz. Urz. MS 1923, nr 1, poz. 5.

²⁶ Ustawa z 9 III 1923 r. w przedmiocie zmiany w przepisach o państwowym podatku dochodowym, obowiązującym na zasadzie ustawy z dnia 4 IV 1922 r. (DzU nr 29, poz. 232) i ustawy z dnia 16 VII 1920 r. (DzU nr 82, poz. 550); DzU 1923, nr 35, poz. 228. Tekst jednolity ustawy o państwowym podatku dochodowym został ogłoszony w dniu 14 VII 1923 r.; DzU 1923, nr 77, poz. 607.

cę starały się łagodzić skutki postępującej inflacji. Dochody ponad 2 000 000 mk do 52 000 000 mk opodatkowane były (art. 21) według progresywnej, 18-stopniowej skali podatkowej. Zaczynała się ona od stawki w wysokości 0,3% (właściwej dla dochodów ponad 2 000 000 mk do 2 400 000 mk), a kończyła stawką w wysokości 11,5%, która obejmowała dochody ponad 50 000 000 mk do 52 000 000 mk. Dochody wyższe były obciążone według stawek skali podatkowej właściwej dla dochodów fundowanych (dział I ustawy), obniżonych o 0,2%. Ustawa zapowiedziała również, że począwszy od 1 IV 1923 r. nie będzie pobierany podatek przypadający od dochodów mieszczących się w pierwszych pięciu stopniach skali podatkowej przewidzianej w art. 21 (do 7 200 000 mk).

Kolejnym rozwiązaniem, mającym przeciwdziałać skutkom silnie postępującej inflacji, było nadanie owej skali podatkowej charakteru „ruchomego”. W podanym wyżej brzmieniu obowiązywać miała tylko w pierwszym kwartale roku podatkowego 1923. Poczynając bowiem od drugiego kwartału roku podatkowego 1923, minister skarbu miał ustalać „wykładnik wzrostu cen hurtowych” i podawać do wiadomości (w drodze odrębnego rozporządzenia), na każdy kwartał, odpowiednio skorygowaną skalę podatkową, według której należało potrącać podatek od dochodów z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń na najemną pracę. W 1923 r. minister skarbu dwukrotnie ustalił „wykładnik przeciętnych cen hurtowych”, miarodajny dla potrącania podatku dochodowego od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę: w drugim²⁷ i trzecim kwartale roku podatkowego 1923²⁸. Wobec tego, iż owe „wykładniki” nie uwzględniały w pełni realnego spadku wartości marki, opodatkowanie uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę było nadal nadmierne²⁹.

W związku z tym minister skarbu zarządził³⁰, aby celem dokonania potrąceń podatku dochodowego przy wypłacie uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za pracę najemną (łącznie z dodatkiem drożyznianym), poczynając od 1 IX do końca 1923 r., ustalano stawkę podatkową w ten sposób, że w stosunku rocznym oblicza się tylko tę wysokość uposażenia, która przypadła do wypłaty w dniu 1 VIII 1923 r. Pozostałą część płacy należało przyjąć jako wynagrodze-

²⁷ Rozporządzenie ministra skarbu z 5 IV 1923 r. w przedmiocie ustalenia wykładnika przeciętnych cen hurtowych, miarodajnego do potrącania podatku dochodowego od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę w drugim kwartale roku podatkowego 1923; DzU 1923, nr 38, poz. 263.

²⁸ Rozporządzenie ministra skarbu z 12 VI 1923 r. w przedmiocie ustalenia wykładnika przeciętnych cen hurtowych, miarodajnego do potrącania podatku dochodowego od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę w trzecim kwartale roku podatkowego 1923; DzU 1923, nr 63, poz. 482.

²⁹ Zob. J. Szpunar, *op. cit.*, s. 51.

³⁰ Okólnik L. 8027; Dz. Urz. MS 1923, nr 16, poz. 472.

nie jednorazowe³¹. Było to rozwiązanie, które miało chronić przed nadmiernym opodatkowaniem, ale jego znaczenie redukowało inne, w myśl którego ewentualny procentowy dodatek drożyzniany, wypłacany oddzielnie w ciągu miesiąca już po dokonaniu wypłaty poborów, należy traktować jako „wynagrodzenie samoistne”, opodatkowane według stawki właściwej dla dochodu obliczonego w stosunku rocznym. Owe dodatki drożyzniane wypłacane były często kilkakrotnie w ciągu miesiąca, w kwotach zwiększających się nominalnie bardzo szybko. Ujęcie ich – na potrzeby obliczenia podatku – w stosunku rocznym powodowało obciążenie podatkowe często większe niż obciążenie wynagrodzeń zasadniczych³².

W dniu 21 IX 1923 r. minister skarbu zmienił reguły potrącania podatku dochodowego od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę³³. Należało bowiem stosować stawkę podatkową, jaka przypadała od kwoty otrzymanej tytułem uposażenia, emerytury lub wynagrodzenia za najemną pracę w dniu 1 VII 1923 r. Owa zasada odnosiła się również do dodatków drożyznianych wypłacanych w ciągu miesiąca.

Kolejne zmiany w zakresie opodatkowania uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń wprowadziła ustawa z 10 I 1924 r.³⁴ Podatek wraz z ewentualnymi dodatkami należało pobierać drogą potrącenia, przy każdej wypłacie uposażenia, według skali, którą ustanawiać będzie (w sposób określony w art. 113) minister skarbu, odrębnie na każdy miesiąc, wraz ze wzrostem kosztów utrzymania, biorąc za podstawę skalę miarodajną dla grudnia 1923 r. Przewidywała ona 37 stopni opodatkowania. Pierwszy stopień zaczynał się od dochodów ponad 525 600 000 mk do 700 800 000 mk, dla których właściwa była stawka podatkowa w wysokości 0,3%. Ostatni stopień skali podatkowej obejmował dochody przekraczające 87 600 000 000 mk, które opodatkowane były według stawki w wysokości 28,5%. Dochody od czwartego stopnia skali podatkowej (przekraczające 1 138 800 000 mk) obciążone zostały – na rok 1924 – specjalnym dodatkiem, w wysokości 20% obliczonego podatku. Na obszarze byłej dzielnicy pruskiej i górnośląskiej części województwa śląskiego w miejsce owego dodatku pobierano dodatek w wysokości 3% na rzecz gmin i powiatowych związków komunalnych (naliczany był od dochodów przekraczających czwarty stopień skali podatkowej).

³¹ W myśl ustawy o państwowym podatku dochodowym, w celu ustalenia stawki podatkowej przy wypłacie jednorazowych wynagrodzeń należało je doliczyć do sumy ostatniego okresowego wynagrodzenia, obliczonej w stosunku rocznym.

³² Zob. J. Szpunar, *op. cit.*, s. 51.

³³ Rozporządzenie ministra skarbu z 21 IX 1923 r. normujące sposób potrącania podatku dochodowego od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę; DzU 1923, nr 96, poz. 768.

³⁴ Ustawa z 10 I 1924 r. w przedmiocie przepisów o państwowym podatku dochodowym, obowiązującym na całym obszarze Rzeczypospolitej; DzU 1924, nr 13, poz. 110.

Jak już sygnalizowałem, owa skala podatkowa miała być modyfikowana co miesiąc, w oparciu o „wykładnik, wyrażający wzrost kosztów utrzymania”, ustalany przez ministra skarbu, na podstawie danych dostarczonych przez GUS (zastąpił dotychczasowy „wykładnik wzrostu cen hurtowych”). Nadto skrócono z 14 do 7 dni termin wpłacenia kwot potrąconego podatku do kasy skarbowej.

Podwyższenie kwoty wolnej od opodatkowania z 2 000 000 mk do 525 600 000 mk, a zwłaszcza wymóg comiesięcznego weryfikowania skali podatkowej na podstawie wskaźnika wzrostu kosztów utrzymania, zapobiegało wzrostowi faktycznego ciężaru podatku w warunkach silnej inflacji.

Na podstawie rozporządzenia Prezydenta RP z 20 I 1924 r.³⁵ jednostką monetarną Rzeczypospolitej Polskiej stał się złoty. Rozporządzenie Prezydenta RP z 14 IV 1924 r. o zmianie ustroju pieniężnego³⁶ ustaliło relację marki polskiej do złotego w wysokości: 1 800 000 mk za 1 złotego.

Ustawa z 11 I 1924 r. o naprawie Skarbu Państwa i reformie walutowej zakładała m.in. „podniesienie stawek podatków bezpośrednich”. Wydane na jej podstawie rozporządzenie Prezydenta RP podniosło – z dniem 1 V 1924 r. – stawki podatku dochodowego od dochodu z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę³⁷. Ową podwyżką objęto stawki podatkowe przyporządkowane do stopni skali podatkowej od pierwszego do dwudziestego ósmego (przypomnijmy, że liczyła 37 stopni). Dochody mieszczące się w ramach pierwszego stopnia skali podatkowej obciążono stawką podatkową w wysokości 2% (dotąd 0,3%), która rosła wraz z kolejnymi stopniami skali podatkowej, osiągając 19,6% (stopień 28).

Pamiętajmy, że owa skala podatkowa miała charakter ruchomy i podlegała comiesięcznej weryfikacji na podstawie wskaźnika wzrostu kosztów utrzymania. W maju 1924 r. kwota wolna od opodatkowania, przeliczona na złote wynosiła 2920 zł, a pierwszy stopień 37-stopniowej skali opodatkowania obejmował dochody do 3893,35 zł, dla których przewidziano stawkę podatkową w wysokości 2%. Ostatni stopień skali podatkowej dotyczył dochodów przekraczających 486 666,70 zł, dla których przyporządkowano stawkę podatkową wysokości 34,2%³⁸.

³⁵ Rozporządzenie Prezydenta RP z 20 I 1924 r. w przedmiocie systemu monetarnego; DzU 1924, nr 7, poz. 65.

³⁶ DzU 1924, nr 34, poz. 351.

³⁷ Rozporządzenie Prezydenta RP z 12 IV 1924 r. o podniesieniu stawek podatku dochodowego od dochodu z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę; DzU 1924, nr 34, poz. 350.

³⁸ Okólnik ministra skarbu z 18 IV 1924 r. w sprawie poboru w maju 1924 r. podatku dochodowego od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę na obszarze b. dzielnicy rosyjskiej i austriackiej; Dz. Urz. MS 1924, nr 12, poz. 327. Zob. też okólnik ministra skarbu z 18 IV 1924 r. w sprawie poboru w maju 1924 r. podatku dochodowego od uposażeń służbowych,

Pobór podatku dochodowego od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę w kolejnych miesiącach następował według skali ustalonej dla potrąceń podatku w maju 1924 r. Zmiana nastąpiła w listopadzie 1924 r. Kwotę wolną od opodatkowania podniesiono do 3212 zł. Podwyższając kwoty dochodu w poszczególnych stopniach skali podatkowej o 10%, utrzymano dotychczasowe wysokości przyporządkowanych im stawek podatkowych³⁹. Kolejna zmiana nastąpiła w styczniu 1925 r. Zachowując dotychczasowe wielkości dochodu w poszczególnych stopniach skali podatkowej, zmniejszono rozpiętość jej stawek. Najniższa stawka podatkowa nadal wynosiła 2%, a najwyższa, przewidziana dla dochodów mieszczących się w 37 stopniu opodatkowania – 28%⁴⁰.

Powyższą wysokość opodatkowania uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę zmieniła ustawa z 18 III 1925 r.⁴¹ Nowa skala podatkowa składała się z 73 stopni. Podstawę opodatkowania nadal stanowiła wysokość wypłaconego wynagrodzenia obliczona w stosunku rocznym. Obniżono wysokość dochodu wolnego od opodatkowania do 2500 zł. W pierwszym stopniu skali podatkowej mieściły się dochody do 2600 zł, którym przyporządkowano stawkę podatkową w wysokości 1,5%. Ostatni stopień opodatkowania obejmował dochody przekraczające 192 000 zł, opodatkowane według stawki w wysokości 25%.

Owej skali nadano charakter stały. Nie przewidywano bowiem już comiesięcznej jej weryfikacji (na podstawie wskaźnika wzrostu kosztów utrzymania). Nie pobierano również specjalnego 20% dodatku do podatku dochodowego (ustanowiony był na rok 1924). Podtrzymano jednak (w nieco odmienionej wer-

emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę na obszarze województw wielkopolskiego, pomorskiego i górnośląskiej części województwa śląskiego; Dz. Urz. MS 1924, nr 12, poz. 328.

³⁹ Okólnik ministra skarbu z 18 X 1924 r. w sprawie poboru w listopadzie 1924 r. podatku dochodowego od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę na obszarze b. dzielnic rosyjskiej i austriackiej; Dz. Urz. MS 1924, nr 31, poz. 613. Zob. też okólnik ministra skarbu z 18 X 1924 r. w sprawie poboru w listopadzie 1924 r. podatku dochodowego od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę na obszarze województw wielkopolskiego, pomorskiego i górnośląskiej części województwa śląskiego; Dz. Urz. MS 1924, nr 31, poz. 614.

⁴⁰ Okólnik ministra skarbu z 21 XII 1924 r. o poborze w styczniu 1925 r. podatku dochodowego od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę; Dz. Urz. MS 1925, nr 1, poz. 6.

⁴¹ Ustawa 18 III 1925 r. w przedmiocie zmiany niektórych przepisów o państwowym podatku dochodowym, obowiązującym na zasadzie ustawy o państwowym podatku dochodowym, ogłoszonej w rozporządzeniu ministra skarbu z dnia 14 VII 1923 r. (DzU nr 77, poz. 607), oraz na zasadzie ustawy z 10 I 1924 r. (DzU nr 13, poz. 110); DzU 1925, nr 36, poz. 242. Tekst jednolity ustawy o państwowym podatku dochodowym ukazał się jako załącznik do rozporządzenia ministra skarbu z 30 IV 1925 r. w sprawie tekstu ustawy o państwowym podatku dochodowym, w brzmieniu obowiązującym od czasu wejścia w życie ustawy z 18 III 1925 r. (DzU 1925, nr 36, poz. 242); DzU 1925, nr 58, poz. 411.

sji) dodatek na rzecz gmin i powiatowych związków komunalnych na obszarze b. dzielnicy pruskiej i górnośląskiej części województwa śląskiego. Wynosił nadal 3% dochodu, ale obciążał wynagrodzenia (obliczone w stosunku rocznym) powyżej 4800 zł (od 15 stopnia skali podatkowej).

Nowością było również objęcie opodatkowaniem dochodów z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę wypłacanych na obszarze obcego państwa, według zasad właściwych dla dochodów fundowanych (dział I ustawy), ale z zastosowaniem skali podatkowej właściwej dla dochodów niefundowanych (dział II ustawy). Nadto postanowiono, iż do dochodów tych nie mają zastosowania przepisy o odliczeniach (z art. 10) oraz o zwyczajach i zniżkach podatkowych, przewidzianych w art. 26, 27 i 29 ustawy. Osoby zarobkujące w obcym państwie, a zamieszkałe w Polsce, miały uiszczać podatek nie za pośrednictwem swych zagranicznych pracodawców, lecz bezpośrednio do kas skarbowych. Dla celów wymiaru podatku dochodowego winne były złożyć zeznanie (w trybie przewidzianym w dziale I ustawy), w którym należało podać odrębnie (obok ewentualnych dochodów z innych źródeł) wysokość wynagrodzeń otrzymanych za granicą⁴².

Pobór podatku dochodowego od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę według nowej skali nastąpił od dnia 10 IV 1925 r.⁴³

Na podstawie rozporządzenia Prezydenta RP z 8 XI 1927 r. w sprawie uzupełnienia art. 24 ustawy o państwowym podatku dochodowym⁴⁴ dochody z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, wypłacanych z „funduszków Państwa” nie podlegały (od 1 IV 1928 r.) dodatkowi na rzecz związków komunalnych. Z dniem 1 IV 1931 r. owe zwolnienie rozciągnięto również na uposażenia służbowe, emerytury i wynagrodzenia za najemną pracę wypłacane z funduszków związków komunalnych⁴⁵.

Ustawa z 7 XI 1931 r. o zmianie niektórych postanowień ustawy o państwowym podatku dochodowym⁴⁶ wprowadziła m.in. zasadę kumulacji wyna-

⁴² Zob. rozporządzenie ministra skarbu z 30 IV 1925 r. celem wykonania ustawy z 18 III 1925 r. (DzU 1925, nr 36, poz. 242) w przedmiocie zmiany niektórych przepisów o państwowym podatku dochodowym, obowiązujących na zasadzie ustawy o państwowym podatku dochodowym, ogłoszonej w rozporządzeniu ministra skarbu z 4 VII 1923 r. (DzU 1923, nr 77, poz. 607), oraz na zasadzie ustawy z 10 I 1924 r. (DzU 1924, nr 13, poz. 110).

⁴³ Zob. okólnik ministra skarbu z 18 IV 1925 r. w sprawie poboru podatku dochodowego od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę; Dz. Urz. MS 1925, nr 14, poz. 378.

⁴⁴ DzU 1927, nr 101, poz. 871.

⁴⁵ Ustawa z 17 III 1931 r. o zmianie rozporządzenia Prezydenta RP z 8 XI 1927 r. uzupełniającego art. 24 ustawy o państwowym podatku dochodowym; DzU 1931, nr 29, poz. 192.

⁴⁶ DzU 1931, nr 101, poz. 771. Zob. też rozporządzenie ministra skarbu z 29 XII 1931 r. w sprawie wykonania ustawy z 7 XI 1931 r. o zmianie niektórych postanowień ustawy o państwowym podatku dochodowym; DzU 1932, nr 8, poz. 50.

grodzeń (otrzymywanych od kilku pracodawców) obowiązującą przy potrącaniu podatku. Osoby otrzymujące wynagrodzenie od różnych „służbodawców” obowiązane były bowiem – po upływie każdego roku kalendarzowego – uiścić różnicę pomiędzy podatkiem dochodowym, przypadającym do zapłaty według skali określonej w dziale II ustawy (art. 111) od łącznego wynagrodzenia otrzymanego w ciągu ubiegłego roku od wszystkich „służbodawców”, a sumą podatku potrąconego przez każdego z nich w ciągu ubiegłego roku. Obliczenie owej różnicy (na odpowiednim formularzu) należało złożyć w najbliższej kasie urzędu skarbowego do dnia 5 III każdego roku, wpłacając jednocześnie jej 1/4 część. Pozostałe części należnej różnicy były płatne w równych ratach kwartalnych (do 5 VI, 5 IX i 5 XII każdego roku).

Urząd skarbowy po otrzymaniu owego obliczenia sprawdzał prawdziwość danych, zawartych w wykazach wypłaconych wynagrodzeń oraz dokonanych potrąceń podatku (przedkładanych przez poszczególnych „służbodawców”). W przypadkach „szczególnie ważnych lub wątpliwych” do „służbodawców” należało delegować urzędników, celem przejrzenia i sporządzenia wyciągów z list płac, umów i innych dokumentów odnoszących się do najmu pracowników, względnie celem „zbadania” na miejscu dokonanych wypłat. Jeżeli po sprawdzeniu okazało się, iż ową różnicę obliczono w kwocie za niskiej, należało „uskutecznić” wymiar różnicy, zawiadamiając podatnika o jej wysokości (oraz rat kwartalnych). Równocześnie należało wezwać podatnika do pełnego uiszczenia tych rat kwartalnych różnicy, których termin płatności już minął. Takie samo wezwanie należało wystosować do podatnika, który wprowadził złożył obliczenie różnicy, jednak nie wpłacił bieżących rat kwartalnych.

Jeżeli władze skarbowe powzięły wiadomość, że osoba obowiązana do obliczenia i płacenia owej różnicy wcale jej nie obliczyła, to po przeprowadzeniu dochodzenia wymierzały różnicę z urzędu, zawiadamiając o wymiarze podatnika. Równocześnie należało wymierzyć grzywnę (w wysokości od 5 zł do 250 zł). Od wymiaru bądź domiaru różnicy podatnikowi przysługiwało prawo odwołania się do izby skarbowej, której decyzja była już ostateczna. Wniesienie odwołania nie wstrzymywało obowiązku uiszczenia różnicy. Niewpłacone w terminie raty kwartalne różnicy stawały się zaległością, podlegającą ściągnięciu w trybie egzekucyjnym wraz z karami za zwłokę.

Zagrożono zarazem, że w razie ujawnienia, iż w wykazie dołączonym do obliczenia bądź w dalszych wyjaśnieniach podatnik podał świadomie nieprawdziwe okoliczności, które mogą przyczynić się do udaremnienia wymiaru lub uszczuplenia należnego podatku, należy wymierzyć karę pieniężną w wysokości od jednokrotnej do dwudziestokrotnej sumy nieobliczonego, uszczuplonego (lub narażonego na jedno i drugie) podatku.

Z dniem 1 II 1934 r. uposażenia funkcjonariuszy państwowych⁴⁷, wojska⁴⁸, sędziów i prokuratorów⁴⁹, oficerów i szeregowych Policji Państwowej i Straży Granicznej⁵⁰ oraz pracowników przedsiębiorstw „Polskie Koleje Państwowe”⁵¹ i „Polska Poczta, Telegraf i Telefon”⁵² stały się wolne od państwowego podatku dochodowego, wymierzanego na podstawie działu II ustawy i od opłaty emerytalnej⁵³.

Kolejne zmiany w ustawie o państwowym podatku dochodowym wynikały z wejścia w życie z dniem 1 X 1934 r. ordynacji podatkowej z 15 III 1934 r.⁵⁴ W związku z tym w ustawie o państwowym podatku dochodowym pozostały tylko przepisy prawa materialnego⁵⁵.

⁴⁷ Rozporządzenie Prezydenta RP z 28 X 1933 r. o uposażeniu funkcjonariuszy państwowych; DzU 1933, nr 86, poz. 663. Funkcjonariuszami państwowymi, w rozumieniu niniejszego rozporządzenia byli: urzędnicy, profesorowie i „pomocnicze siły naukowe” w państwowych szkołach akademickich, nauczyciele szkół państwowych i publicznych pozostający na „etacie Państwa”, funkcjonariusze Straży Więziennej oraz niżsi funkcjonariusze państwowi.

⁴⁸ Rozporządzenie Prezydenta RP z 28 X 1933 r. o uposażeniu wojska; DzU 1933, nr 86, poz. 664.

⁴⁹ Rozporządzenie Prezydenta RP z 28 X 1933 r. o uposażeniu sędziów w sądownictwie powszechnym i administracyjnym oraz prokuratorów; DzU 1933, nr 86, poz. 665.

⁵⁰ Rozporządzenie Prezydenta RP z 28 X 1933 r. o uposażeniu oficerów i szeregowych Policji Państwowej i Straży Granicznej; DzU 1933, nr 86, poz. 666.

⁵¹ Rozporządzenie Rady Ministrów z 1 I 1934 r. o uposażeniu pracowników przedsiębiorstwa „Polskie Koleje Państwowe”; DzU 1934, nr 4, poz. 24.

⁵² Rozporządzenie Rady Ministrów z 1 I 1934 r. o uposażeniu pracowników państwowego przedsiębiorstwa „Polska Poczta, Telegraf i Telefon”; DzU 1934, nr 4, poz. 26.

⁵³ Od 1 XII 1935 r. wynagrodzenia wypłacane z funduszy publicznych poddane zostały „na cele równowagi budżetowej” specjalnemu podatkowi od wynagrodzeń, wypłacanych z funduszy publicznych (dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z 14 XI 1935 r.; DzU 1935, nr 82, poz. 503). Obciążał on wynagrodzenia wolne od państwowego podatku dochodowego już w wysokości ponad 100 zł miesięcznie (7-stopniowa skala podatkowa obejmowała stawki od 7% do 25%), a wynagrodzenia, od których opłacało się państwowy podatek dochodowy – już od ponad 110 zł miesięcznie (5-stopniowa skala podatkowa obejmowała stawki od 5,5% do 15%). Podatek ten miał obowiązywać do końca 1937 r. Ustawa skarbową z 29 III 1938 r. na okres od 1 IV 1938 do 31 III 1939 (DzU 1938, nr 20, poz. 161) oraz ustawa skarbową z 29 III 1939 r. na okres od 1 IV 1939 do 31 III 1940 (DzU 1939, nr 27, poz. 177) przedłużały kolejno jego moc obowiązującą aż do 31 III 1940 r., odnosząc stopniowo wysokość wynagrodzeń wolnych od podatku (odpowiednio ze 100 do 200 zł i e 110 do 220 zł) oraz łagodząc nieco wysokość obciążenia. Ale we wrześniu 1939 r. zastąpiono go nowym podatkiem od niektórych wynagrodzeń z funduszy państwowych. Skala podatkowa (6-stopniowa) zaczynała się od 2% stawki podatkowej, właściwej dla wynagrodzeń przekraczających 150 zł miesięcznie, a kończyła się stawką 30%, przewidzianą dla wynagrodzeń wyższych niż 2 000 zł miesięcznie (dekret Prezydenta RP z 3 IX 1939 r. o podatku od niektórych wynagrodzeń z funduszy publicznych; DzU 1939, nr 89, poz. 567). Utracił on moc obowiązującą z dniem 1 VIII 1944 r. na podstawie dekretu PKWN z 12 XII 1944 r. o zniesieniu podatku od niektórych wynagrodzeń z funduszy państwowych; DzU 1944, nr 15, poz. 83.

⁵⁴ DzU 1934, nr 39, poz. 346. Tekst jednolity z 14 II 1936 r.; DzU 1936, nr 14, poz. 134.

⁵⁵ Tekst jednolity został opublikowany jako załącznik do obwieszczenia ministra skarbu z 9 VIII 1934 r. w sprawie ogłoszenia tekstu jednolitego ustawy o państwowym podatku docho-

W 1935 r. dwukrotnie nowelizowano ustawę o państwowym podatku dochodowym. Pierwsza – z 18 III 1935 r.⁵⁶ – rozszerzyła dotychczasową (wprowadzoną w 1931 r.) zasadę kumulacji wynagrodzeń na potrzeby ustalenia wysokości potrącanego podatku. Zobowiązano bowiem „służbodawcę” wypłacającego osobie u niego zatrudnionej, obok wynagrodzeń okresowych, również wynagrodzenia jednorazowe, gdy łączna suma wynagrodzeń okresowych i jednorazowych za dany rok kalendarzowy przekraczała 10 000 zł, do obliczenia podatku przyjmując za podstawę łączną sumę tych wynagrodzeń. Gdy obliczony w ten sposób podatek przekraczał kwotę przypadającą do potrącenia zgodnie z art. 43 ustawy, różnicę należało potrącić dodatkowo najpóźniej przy ostatniej wypłacie wynagrodzenia za dany rok kalendarzowy. Przypomnijmy, że w myśl art. 43 za podstawę do ustalenia stawki podatkowej dla wynagrodzenia okresowego przyjmowano jego wysokość obliczoną w stosunku rocznym. Z kolei dla ustalenia stawki podatkowej przy wypłacie wynagrodzeń jednorazowych należało je doliczyć do obliczonej w stosunku rocznym sumy ostatniego okresowego wynagrodzenia. Zauważmy, że obowiązek dokonania owej kumulacji wynagrodzeń obarczał „służbodawcę”.

Owe rozwiązanie obowiązywało do 31 XII 1935 r. Zostało zlikwidowane przez dekret z 22 XI 1935 r.⁵⁷, który dość istotnie zmienił zasady opodatkowania uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę.

Dekret z 22 XI 1935 r. w szczególności:

1. Rozszerzył pojęcie dochodu, podlegającego opodatkowaniu według zasad określonych w dziale II ustawy. Uchylił bowiem art. 18 i 25 ustawy o państwowym podatku dochodowym, które normowały specjalny podatek od tantiem⁵⁸. Zostały one opodatkowane – z dniem 1 I 1936 r. – jak wynagrodzenia, według przepisów działu II ustawy. W związku z tym, w nowym, rozszerzonym brzmieniu art. 20 ustawy stanowił, iż za dochód z uposażeń, emerytur i z najemnej pracy uważa się wszelkiego rodzaju wynagrodzenia w pieniądzu lub w naturze, jakie płatnik uzyskuje ze swego stosunku służbowego lub z tytułu najmu pracy, łącznie z wszystkimi dodatkami, jak również wszelkiego rodzaju wynagrodze-

dowym; DzU 1934, nr 76, poz. 715. Zob. też rozporządzenie ministra skarbu z 14 IX 1934 r. w sprawie wykonania ustawy o państwowym podatku dochodowym; DzU 1934, nr 85, poz. 769.

⁵⁶ Ustawa z 18 III 1935 r. o zmianie ustawy o państwowym podatku dochodowym; DzU 1935, nr 24, poz. 162.

⁵⁷ Dekret Prezydenta RP z 22 XI 1935 r. w sprawie zmiany ustawy o państwowym podatku dochodowym; DzU 1935, nr 85, poz. 518.

⁵⁸ Za dochód z tantiem ustawa o państwowym podatku dochodowym uważała (art. 18) „wszelkie wynagrodzenia wypłacane pod jakąkolwiek nazwą osobom należącym do składu zarządu, rad, komitetów nadzorczych i komisji rewizyjnych, z wyjątkiem stałych, okresowych i z góry w sumie absolutnej cyfrowo określonych poborów, wypłacanych tym osobom z tytułu ich stałego zatrudnienia w przedsiębiorstwach; procentowe wynagrodzenia tych stale zatrudnionych osób uważa się również za tantiemy”.

nia, wypłacane osobom należącym do składu zarządów, rad, komitetów nadzorczych i komisji rewizyjnych osób prawnych.

2. Przebudował skalę podatkową określoną w dziale II ustawy (art. 43). Wyodrębniono w niej 80 stopni. Kwotę wolną od opodatkowania obniżono z 2500 zł na 1500 zł (w skali podatkowej właściwej dla dochodów objętych działem I ustawy pojawiła się ona w wysokości 1500 zł już w 1925 r.). Pierwszy stopień opodatkowania obejmował wypłacone wynagrodzenia (obliczone w stosunku rocznym) do wysokości 1600 zł, którym przyporządkowano stawkę podatkową 1% (dotąd wysokość najniższej stawki wynosiła 1,5%). Ostatni stopień opodatkowania dotyczył dochodu przekraczającego 192 000 zł, który opodatkowany był według stawki w wysokości 50% (dotąd najwyższa stawka wynosiła 25%).

Przypomnijmy, że według dotychczasowych skal podatkowych obciążenie dochodów fundowanych (dział I ustawy) rozpoczynało się od 2 % (przy dochodzie rocznym od 1500 do 1550 zł), a opodatkowanie dochodów niefundowanych (dział II ustawy) od 1,5% (przy dochodzie powyżej 2500 zł do 2600 zł). Wyższe wynagrodzenia były obciążone niższymi niż analogiczne wysokości dochodów fundowanych, a wyrównanie następowało dopiero przy dochodach przekraczających 15 000 zł. Najwyższą wartość – 25% – osiągało obciążenie podatkowe w obu skalach przy dochodach przekraczających 192 000 zł.

Według nowych skal podatkowych najniższa stawka podatkowa – przy jednakowej wysokości kwoty wolnej od opodatkowania – wynosiła 2,8% dla dochodów fundowanych, a 1% dla dochodów niefundowanych. Na kolejnych stopniach opodatkowania obciążenie wynagrodzeń było niższe aniżeli dochodów fundowanych, aż do kwoty dochodu w wysokości ok. 4300 zł.⁵⁹ Powyżej tej kwoty obciążenie wynagrodzeń rosło silniej i dochodziło do 50% (przy dochodzie przekraczającym 192 000 zł), gdy dochody fundowane opodatkowane były na tym poziomie stawką w wysokości 35%. Przyjęte rozwiązania odzwierciedlały tendencję do silniejszego opodatkowania dochodów niefundowanych (ujawniła się już w 1931 r., przy wprowadzeniu „dodatku kryzysowego”, o czym będzie mowa w dalszej części)⁶⁰.

3. Podtrzymał (art. 43) dotychczasową konstrukcję podstawy opodatkowania, którą stanowiła wysokość wypłaconego wynagrodzenia obliczona w stosunku rocznym. Doprecyzował jednak zasady obliczania podatku przypadającego od wynagrodzeń okresowych oraz nieokresowych.

⁵⁹ Pamiętajmy, że podatnicy osiągający dochody z uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę od 1922 r. byli pozbawieni prawa do ulg rodzinnych, które przysługiwały podatnikom osiągającym dochody objęte działem I ustawy.

⁶⁰ Zob. L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 112–114; J. Opydo, *Podatek dochodowy* [w:] *Kalendarz skarbowy na 1939 r.*, red. Z. Machaj, Warszawa 1939, s. 725.

Przypomnijmy, że w celu ustalenia stawki podatkowej przy wypłacie wynagrodzeń jednorazowych doliczało się je do obliczonej w stosunku rocznym sumy ostatniego okresowego wynagrodzenia. Podatek potrącało się według otrzymanej w ten sposób stawki podatkowej od sumy jednorazowo wypłaconego wynagrodzenia.

W myśl postanowień dekretu w stosunku do osób, które nie otrzymywały wynagrodzeń okresowych, podstawę do ustalenia stawki podatkowej, celem potrącenia podatku, stanowiła kwota wypłaconego wynagrodzenia. W przypadkach powtarzających się w ciągu roku wypłat nieokresowych należało, celem ustalenia właściwej stawki podatkowej i obliczenia podatku, dodawać do kwoty bieżąco wypłacanej kwoty wypłat już dokonanych i na podstawie łącznej sumy ustalać właściwą stawkę podatkową. Od tak obliczonej kwoty podatku należało potrącić podatek poprzednio pobrany, a pozostała różnica stanowiła podatek przypadający bieżąco do potrącenia.

Dekret uregulował również sposób potrącania podatku w przypadkach, gdy „służbodawca” nie potrącał podatku od wypłacanego wynagrodzenia, lecz ponosił go z własnych funduszy. Wówczas obowiązany był przyjąć za podstawę obliczenia podatku taką kwotę wynagrodzenia, by po potrąceniu od niej kwoty obliczonego podatku pozostała różnica wyrażała sumę przypadającą pracownikowi do wypłaty. Przyjęte rozwiązanie miało chronić interes Skarbu Państwa przed uszczuplaniem kwoty należnego podatku.

4. Rozszerzył (art. 44) zakres tzw. kumulacji wynagrodzeń na potrzeby obliczania podatku. Uchylając przepisy w tym zakresie wprowadzone ustawą z 18 III 1935 r., ową kumulacją objęto osoby, które otrzymywały wynagrodzenia od różnych „służbodawców”, oraz osoby, które otrzymywały od jednego „służbodawcy” dwa lub więcej wynagrodzeń okresowych, bądź też obok wynagrodzenia okresowego również wynagrodzenia jednorazowe, o ile łączna suma wynagrodzeń za dany rok kalendarzowy przekraczała 4800 zł. Wskazane osoby obowiązane były po upływie danego roku uiścić, tytułem podatku dochodowego według działu II ustawy, różnicę między kwotą, jaka przypadała do zapłaty od łącznego wynagrodzenia (obliczoną według skali określonej w art. 43 ustawy), a sumą kwot podatku potrąconych i wpłaconych przez „służbodawców” w ciągu ubiegłego roku. Ową różnicę należało wpłacić do kasy urzędu skarbowego, w dwóch ratach półrocznych (do 15 IV i do 15 X, wraz z dołączeniem jej obliczenia, sporządzonego na przepisany formularz).

W 1936 r. ogłoszono kolejny (ostatni) tekst jednolity ustawy o państwowym podatku dochodowym⁶¹ oraz nowe rozporządzenie wykonawcze⁶², w którym wyjaśniono w szczególności (na przykładach) nowe zasady obliczania podatku.

⁶¹ Zob. załącznik do obwieszczenia ministra skarbu z 14 XII 1935 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o państwowym podatku dochodowym; DzU 1936, nr 2, poz. 6.

⁶² Rozporządzenie ministra skarbu z 27 IV 1936 r. w sprawie wykonania ustawy o państwowym podatku dochodowym; DzU 1936, nr 40, poz. 301.

Analizując wysokość stawek podatkowych określonych w dziale II ustawy o państwowym podatku dochodowym, należy zwrócić uwagę także na dekret Prezydenta RP z 13 IX 1936 r. o ograniczeniu urzędników i wojskowych w obejmowaniu stanowisk w niektórych przedsiębiorstwach i instytucjach finansowych⁶³. Zakazywał on urzędnikom i wojskowym, do których obowiązków służbowych należała kontrola lub nadzór nad przedsiębiorstwem lub instytucją finansową bądź wydawanie decyzji w ich sprawach, a w szczególności zawieranie lub zatwierdzanie w imieniu Skarbu Państwa umów lub udzielanie koncesji itp., obejmowania stanowiska w owych przedsiębiorstwach i instytucjach w ciągu trzech lat od dnia rozwiązania z nimi stosunku służbowego. Jedną z sankcji za złamanie tego zakazu było płacenie od otrzymywanego w tym okresie wynagrodzenia podwójnej stawki podatku dochodowego. Sankcja ta nie była stosowana w przypadku, gdy urzędnik (wojskowy) objął owe stanowisko za zezwoleniem „władzy naczelnej”. Zauważmy, że omawiane rozwiązanie, mające chronić przed korupcją, musiałoby prowadzić – w przypadku wynagrodzeń przekraczających w stosunku rocznym 192 000 zł – do obciążenia ich stawką podatkową w wysokości 100%⁶⁴.

Dekret Prezydenta RP z 3IX 1939 r. o zmianie ustawy o państwowym podatku dochodowym⁶⁵ zwiększył progresję skali podatkowej właściwej dla opodatkowania dochodów z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę. Pozostawiając bez zmian wysokość dochodów w poszczególnych 80 stopniach skali podatkowej, przyporządkował im stawki podatkowe wzrastające od 1,2% do 60% (dotąd rosły od 1% do 50%).

Nadto, minister skarbu został upoważniony „uznawać” w drodze rozporządzeń, iż dochodów z czynności zawodowych osób wykonujących „zawody wolne” nie uważa się za dochód z uposażeń, emerytur i z najemnej pracy. Rozporządzenia ministra skarbu miały określić owe „zawody wolne” i czynności, z których dochody należało opodatkować w trybie przepisów działu I ustawy o państwowym podatku dochodowym.

Analizując wysokość obciążenia podatkowego uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, wynikającego ze zmieniających się skal podatkowych w dziale II ustawy, należy uwzględnić również „dodatki” do podatku dochodowego. Ustawa z 12 II 1931 r.⁶⁶ upoważniła ministra skarbu do

⁶³ DzU 1936, nr 70, poz. 500.

⁶⁴ Zob. K. Ostrowski, *Polityka finansowa Polski przedwrześniowej*, Warszawa 1958, s. 257–258.

⁶⁵ DzU 1939, nr 89, poz. 566.

⁶⁶ DzU 1931, nr 16, poz. 82. Kryzysowy dodatek od dochodów z uposażeń służbowych, emerytur, rent i wynagrodzeń za najemną pracę przypadał do zapłaty od wynagrodzeń za styczeń 1932 r. oraz od wynagrodzeń wypłacanych po 1 stycznia 1932 r. Dla obliczenia dodatku kryzysowego miarodajnym był zatem moment wypłaty wynagrodzenia, a nie okres za jaki następuje wypłata.

pobierania dodatku w wysokości 10% do uiszczanych podatków bezpośrednich, podatków pośrednich, opłat stemplowych, podatku spadkowego i od darowizn⁶⁷. W rozporządzeniu z 6 III 1931 r. minister skarbu zarządził, iż ów dodatek, obciążający również podatek dochodowy z działu II ustawy o państwowym podatku dochodowym, pobierany będzie od 1 IV 1931 r.⁶⁸

Ustawa z 22 X 1931 r. o kryzysowym dodatku do państwowego podatku dochodowego⁶⁹ ustanowiła nadzwyczajny dodatek do państwowego podatku dochodowego, który obliczano (według odrębnych skal podatkowych) od dochodów ustalanych dla wymiaru podatku zarówno według przepisów działu I, jak i działu II ustawy. Od dochodów opodatkowanych według przepisów działu II ustawy ów nadzwyczajny dodatek wynosił od 0,5% wypłaconego wynagrodzenia (przy wynagrodzeniu, obliczonym w stosunku rocznym, ponad 2500 zł do 3600 zł) do 10% – przy wynagrodzeniu (obliczonym w stosunku rocznym) przekraczającym 250 000 zł. Dochody z uposażeń służbowych, emerytur, rent i wynagrodzeń za najemną pracę, wypłacane z „funduszy Państwa” zwolniono od dodatku (z wyjątkiem dochodów wypłacanych z funduszy tych przedsiębiorstw państwowych, które miało określić rozporządzenie ministra skarbu⁷⁰). Zwolnienie od dodatku obejmowało również dochody z uposażeń służbowych, emerytur, rent i wynagrodzeń za najemną pracę, wypłacane z funduszy związków komunalnych⁷¹.

Od dochodów obciążonych nadzwyczajnym dodatkiem kryzysowym do państwowego podatku dochodowego nie pobierano dodatku w wysokości 10%, ustanowionego ustawą z 12 II 1931 r.

Od 1 IV 1935 r. dodatek pobierany od uposażeń służbowych, emerytur, rent i wynagrodzeń za najemną pracę, na podstawie ustawy z 22 X 1931 r. o kryzy-

Przyjęte rozwiązanie miało zapobiec ewentualnym nadużyciom, przez deklarowanie wypłat po 1 I 1932 r. jako przypadających za poprzednie okresy. Zob. J. Urban, *Kryzysowy dodatek do państwowego podatku dochodowego*, „Czasopismo Skarbowe” 1932, nr 1, s. 27.

⁶⁷ W 1934 r. przyznano owemu dodatkowi „te same przywileje, jakie służą poszczególnym daninom, do których jest on pobierany”. Zob. rozporządzenie Prezydenta RP z 24 X 1934 r. w sprawie zmiany ustaw: z dnia 12 II 1931 r. o poborze 10% dodatku do niektórych podatków i opłat stemplowych oraz z dnia 22 X 1931 o kryzysowym dodatku do państwowego podatku dochodowego; DzU 1934, nr 96, poz. 868.

⁶⁸ Rozporządzenie ministra skarbu z 6 III 1931 r. w sprawie poboru 10% dodatku do niektórych podatków i opłat stemplowych; DzU 1931, nr 23, poz. 138.

⁶⁹ DzU 1931, nr 99, poz. 760.

⁷⁰ Zob. rozporządzenie ministra skarbu z 29 XII 1931 r. w sprawie wykonania ustawy z 22 X 1931 r. o kryzysowym dodatku do państwowego podatku dochodowego; DzU 1932, nr 8, poz. 51.

⁷¹ Gdy były pobierane na tych samych zasadach, na jakich obliczało się pobory funkcjonariuszy państwowych.

sowym dodatku do państwowego podatku dochodowego, obliczany był według skali o silniejszej progresji: stawki wzrastały od 0,5% do 13%⁷².

Z dniem 1 IV 1935 r. utraciła moc obowiązującą ustawa z 12 II 1931 r. o poborze 10% dodatku do niektórych podatków i opłat stemplowych, w związku z wejściem w życie ustawy o poborze 10% dodatku do opłat stemplowych i podatków pośrednich oraz 15% dodatku do podatków bezpośrednich oraz spadkowego i od darowizn⁷³. Ustanowiony w niej dodatek w wysokości 15% nie był naliczany do podatku dochodowego przypadającego od dochodów, które obciążone były kryzysowym dodatkiem do państwowego podatku dochodowego.

Ustawa z 22 XI 1935 r. w sprawie zmiany ustawy o państwowym podatku dochodowym, która – jak już sygnalizowałem – silnie zwiększyła progresję skal podatkowych (w działach I i II ustawy), uchyliła moc obowiązującą ustawy z 22 X 1931 r. o kryzysowym dodatku do państwowego podatku dochodowego.

Należy również podkreślić, że na podstawie ustawy z 16 III 1933 r.⁷⁴ osoby pobierające uposażenie służbowe bądź stałe wynagrodzenie za najemną pracę były zobowiązane wpłacać na rzecz Funduszu Pracy 1% pobranego całkowitego dochodu osiągniętego z tych źródeł⁷⁵. Obowiązek ten dotyczył także osób pobierających emerytury, renty lub zaopatrzenie ze Skarbu Państwa, z przedsiębiorstw lub monopoli państwowych bądź ze związków komunalnych lub instytucji prywatnych, gdy były one wyższe niż 59 zł miesięcznie. Podstawę obliczenia owych opłat stanowiła suma – bez uwzględniania jakichkolwiek potrąceń – każdorazowo przypadającego do wypłaty uposażenia służbowego, stałego wynagrodzenia za najemną pracę, emerytury, renty lub zaopatrzenia⁷⁶.

⁷² Ustawa z 26 III 1935 r. o zmianie ustawy z 22 X 1931 r. o kryzysowym dodatku do państwowego podatku dochodowego; DzU 1935, nr 22, poz. 128. Tekst jednolity z 13 VI 1935 r.; DzU 1935, nr 45, poz. 311.

⁷³ DzU 1935, nr 22, poz. 127.

⁷⁴ Ustawa z 16 III 1933 r. o Funduszu Pracy; DzU 1933, nr 22, poz. 163. Miał on na celu „dostarczanie pracy lub środków utrzymania osobom pozbawionym pracy, a nieposiadającym innych środków do życia, przede wszystkim drogą uruchamiania gospodarczo uzasadnionych robót publicznych lub robót o znaczeniu publicznym”.

⁷⁵ Nie dotyczyło to: 1/ osób pobierających zaopatrzenie inwalidzkie (na podstawie ustawy z 17 III 1932 r. o zaopatrzeniu inwalidzkim; DzU 1932, nr 26, poz. 238), 2/ robotników zatrudnionych w gospodarstwach rolnych, 3/ osób zatrudnionych w określonych przedsiębiorstwach rzemieślniczych.

⁷⁶ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 31 III 1933 r. wydane w porozumieniu z ministrami spraw wewnętrznych, skarbu, przemysłu i handlu, komunikacji, opieki społecznej oraz rolnictwa i reform rolnych o świadczeniach na rzecz Funduszu Pracy; DzU 1933, nr 22, poz. 176. Zostało ono zastąpione przez rozporządzenie ministra opieki społecznej z 29 X 1937 r. wydane w porozumieniu z ministrami spraw wewnętrznych, spraw wojskowych, skarbu, sprawiedliwości, wyznań religijnych i oświecenia publicznego, rolnictwa i reform rolnych, przemysłu i handlu oraz komunikacji o postępowaniu przy wymiarze i poborze należności na rzecz Funduszu Pracy; DzU 1937, nr 83, poz. 604.

Przypomnijmy, że z dniem 1 stycznia 1936 r. weszły w życie znacznie podwyższone stawki podatku dochodowego od uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, a kwota wolna od podatku została obniżona do 1500 zł. Ministerstwo Skarbu podkreślało, iż zmiany te spowodowane koniecznością zwiększenia wpływów z tego źródła podatkowego, dla „zapewnienia równowagi budżetu państwowego”, osiągnąć swój cel tylko przy „należyтым zorganizowaniu i sprężystym prowadzeniu” przez władze skarbowe kontroli nad wywiązywaniem się „służbodawców” z ich obowiązków⁷⁷. Zobowiązało zatem urzędy skarbowe do:

1) bezzwłocznego poddania rewizji prowadzonych przezeń „ewidencji służbodawców” lub „wykazów domniemanych służbodawców”⁷⁸ i uzupełnienia ich o tych wszystkich „służbodawców”, którzy nie byli objęci dotychczasową ewidencją lub wykazem, gdyż nie zatrudniali pracowników z wynagrodzeniem ponad 2500 zł w stosunku rocznym. W tym celu biura informacyjne izb skarbowych oraz urzędy skarbowe w miastach będących siedzibą Ubezpieczalni Społecznej miały sporządzić wykazy „służbodawców” zatrudniających pracowników z wynagrodzeniem ponad 1500 zł w stosunku rocznym, z imiennym wykazem takich pracowników i podaniem wysokości ich wynagrodzeń;

2) niezwłocznego wysłania zwięzłych pouczeń do „służbodawców”, co do których „istniało domniemanie”, że potrącają podatek w sposób niezgodny

⁷⁷ Okólnik Ministerstwa Skarbu z 31 III 1936 r. w sprawie kontroli podatku dochodowego od uposażeń; Dz. Urz. MS 1936, nr 10, poz. 327.

⁷⁸ Instrukcja podatkowa z 31 XII 1934 r. opracowana przez Ministerstwo Skarbu zobowiązywała (§ 289) urzędy skarbowe do prowadzenia dokładnej ewidencji wszystkich „służbodawców” w swoim okręgu, według przepisanej wzoru, zatrudniających lub mogących zatrudniać pracowników o wynagrodzeniu, które obliczone w stosunku rocznym, podlegać będzie podatkowi dochodowemu według działu II ustawy o państwowym podatku dochodowym. Ewidencję należało zakładać na każdy rok budżetowy. Informacje niezbędne dla założenia i prowadzenia urzędy skarbowe miały czerpać ze wszystkich materiałów znajdujących się w ich „rozporządzeniu”, a w szczególności z materiałów dotyczących podatku przemysłowego, dochodowego i gruntowego. Nadto miały posilkować się danymi zebranymi w ubezpieczalniach społecznych. Z kolei § 290 Instrukcji podatkowej zobowiązywał izby skarbowe, by zarządziły prowadzenie w urzędach skarbowych, posiadających w swych okręgach „większą” liczbę „służbodawców” (oprócz „ewidencji służbodawców”) także „wykazu domniemanych służbodawców”. Należało w nim podać m.in.: nazwisko i imię (firmę) „służbodawcy” i jego adres, rodzaj i wielkość przedsiębiorstwa (zajęcia), liczbę zatrudnionych pracowników, daty przeprowadzonych kontroli, krótki wynik kontroli oraz uwagi. Wykaz ten (w formie księgi) zakładało się na kilka lat, przy czym należało doń wciągnąć wszystkich „służbodawców” (wyszczególnionych w ewidencji, określonej w § 289 instrukcji) według poszczególnych gmin, a w miastach – zgodnie z alfabetycznością. Przy każdej gminie (literze) należało pozostawić pewną ilość wolnego miejsca na wpisy dalszych „służbodawców”. Wciągnięte do wykazu osoby i firmy, co do których okazało się, że nie mogą one w ogóle być traktowane jako domniemani „służbodawcy” (z powodu wyprowadzenia się, likwidacji przedsiębiorstwa, zwolnienia zatrudnionych pracowników itp.) należało wykreślić z wykazu (podając datę i przyczynę skreślenia).

z nowymi przepisami albo wcale nie potrącają podatku, zaznajamiających ich ze zmienionymi stawkami podatkowymi. Jednocześnie należało podkreślić konieczność ścisłego ich przestrzegania, ze wskazaniem na odpowiedzialność za niezastosowanie się do obowiązujących przepisów;

3) przeprowadzenia do 30 kwietnia „doraźnej” kontroli u wszystkich „służbodawców”, celem stwierdzenia, czy potrącają podatek, stosując nowe stawki podatkowe. Szczególną uwagą należało objąć prawidłowość potrącania podatku pracownikom, którzy w dotychczas sporządzanych protokołach i raportach figurowali jako zarabiający ponad 1500 zł do 2500 zł rocznie. Przy kontroli należało udzielać „służbodawcom” wszelkich potrzebnych wyjaśnień i pouczeń. W razie stwierdzenia niestosowania znowelizowanych stawek podatkowych, należało ograniczyć się do odpowiedniego pouczenia z zagrożeniem, że w przypadku dalszego nieprzestrzegania obowiązujących przepisów zostanie nałożona na nich grzywna. Następnie urzędy skarbowe miały przystąpić do „systematycznej” kontroli wszystkich „służbodawców”, którą należało rozpocząć od tych, u których wcześniej stwierdzono uchybienia w zakresie potrącania i „odstawy” podatku.

Ze względu na wagę i znaczenie wpływów z podatku dochodowego z dochodów objętych działem II ustawy, Ministerstwo Skarbu zarządziło, aby w każdym urzędzie skarbowym wyznaczono do tej pracy specjalnego urzędnika, znającego gruntownie zasady i technikę obliczania podatku. W urzędach skarbowych obejmujących większą liczbę „służbodawców” należało zatrudnić odpowiednio więcej urzędników, aby w ciągu roku każdy „służbodawca” został przynajmniej raz „gruntownie” skontrolowany. Izby skarbowe miały dopilnować należytego zorganizowania i prowadzenia przez urzędy skarbowe akcji kontrolnej w dziedzinie podatku dochodowego od uposażeń służbowych i wynagrodzeń.

Sygnalizowana już *Instrukcja podatkowa* z 31 XII 1934 r. zobowiązywała urząd skarbowy do „merytorycznego” sprawdzenia – do dnia 20 każdego miesiąca – wszystkich otrzymanych wykazów potrąceń podatku oraz odpisów list płacy i zbadania, czy wszyscy wpłacający dotychczas podatek uiszcili go w ubiegłym miesiącu. W razie stwierdzenia, że „służbodawca” zaprzestał dokonywania wpłat lub wpłaca podatek w kwotach znacznie mniejszych niż poprzednio, należało „możliwie bezzwłocznie” przeprowadzić kontrolę na miejscu, celem zbadania powodów zaprzestania wpłacania lub zmniejszenia uiszczanych kwot podatku.

Niezależnie od tego, urząd skarbowy zobowiązany był przeprowadzać w ciągu roku systematyczną i planową kontrolę na miejscu u wszystkich „służbodawców”. Miała ona być tak zorganizowana, aby sprawdzenie na miejscu odbywało się u „większych służbodawców” przynajmniej raz na pół roku, a u „mniejszych” – przynajmniej raz na rok. W toku owych kontroli należało sprawdzić, czy we wszystkich przypadkach, w których istniał obowiązek potrącenia podatku, został on potrącony w należytej wysokości i wpłacony w wymaganym terminie do urzędu skarbowego. Kontroli dokonywano na podstawie

prowadzonych przez „służbodawcę” ksiąg handlowych lub gospodarczych, zapisów, wykazów potrąceń, list płacy, umów i innych dokumentów odnoszących się do najmu pracowników. Miała ona ujawnić w szczególności wszelkie wypłacone wynagrodzenia. Dlatego kontrolujący mieli obowiązek zbadać również „inne rachunki”, czy nie obejmują obciążenia z tytułu wynagrodzeń służbowych. W przypadku wynagrodzeń w naturze należało zwracać uwagę, czy wszystkie „naturalia” zostały uwzględnione przy obliczaniu podatku oraz czy przyjęte ceny były odpowiednie. Z kolei otrzymywane przez pracownika kwoty tytułem diet i zwrotu kosztów podróży oraz innych kosztów służbowych podlegały badaniu, czy nie odbiegają „rażąco” od faktycznych wydatków i czy wskutek tego nie stanowią dodatkowego wynagrodzenia.

Jeżeli okazało się, że „służbodawca” bądź wcale nie potrącił podatku, bądź potrącił i wpłacił za mało, należało wymierzyć podatek z urzędu wraz z karą pieniężną. Nadto, w razie świadomego podania przez „służbodawcę” nieprawdziwych „okoliczności” w wykazie potrąceń podatku (liście płacy) lub w wyjaśnieniach – należało wszcząć postępowanie karne w trybie ustanowionym w ordynacji podatkowej. Jeżeli „służbodawca” nie wpłacił potrąconego podatku, należało – z reguły – stosować najwyższy wymiar kary. W przypadkach, gdy zachodziły „szczególne” okoliczności obciążające „służbodawców”, urzędy skarbowe miały kierować sprawy do sądu.

W czerwcu 1936 r. Ministerstwo Skarbu poinformowało wszystkie izby i urzędy skarbowe, że w toku przeprowadzonych lustracji stwierdziło, iż władze skarbowe „zupełnie nie czuwają” nad prawidłowością potrącania i „odstawy” przez władze i urzędy państwowe podatku dochodowego od uposażeń oraz podatku specjalnego od wynagrodzeń wypłacanych z funduszy publicznych. Podkreśliło zarazem, że przepisy w tym zakresie są „skomplikowane i w praktyce nasuwają dużo wątpliwości”. W myśl obowiązujących przepisów do wykonywania kontroli prawidłowości potrącania owych podatków uprawnione były urzędy skarbowe. W celu „zapobieżenia jednak nieporozumieniom”, jakie mogłyby powstać przy przeprowadzaniu kontroli przez urzędy skarbowe we „władzach i urzędach centralnych oraz wyższych instancji”, Ministerstwo Skarbu „rozdzieliło” kompetencje w zakresie prowadzenia owej kontroli pomiędzy: Departament V Ministerstwa Skarbu (powierzając mu kontrolę władz i urzędów centralnych), izby skarbowe (wskazane wyższe władze i urzędy) oraz urzędy skarbowe (wszystkie pozostałe władze, urzędy, instytucje i zakłady państwowe). W myśl powyższego rozdziału kompetencji, na Ministerstwie Skarbu oraz izbach skarbowych ciążył obowiązek przeprowadzania jedynie kontroli przyporządkowanych im władz i urzędów, natomiast wszelkie inne czynności w odniesieniu do nich, związane z kontrolą omawianych podatków, obowiązywały w dalszym ciągu urzędy skarbowe. W szczególności polegały one na: 1) sporządzaniu spisu owych władz i urzędów, znajdujących się na terenie obję-

tym właściwością urzędu i „wciągnięciu” ich do „ewidencji służbodawców”, 2) „odkontowywaniu” wpłat omawianych podatków, 3) zawiadamianiu izb skarbowych o niewpłacaniu podatków, 4) merytorycznej kontroli – ale tylko na podstawie przedkładanych wykazów potrąceń podatków lub odpisów list płacy – tych spośród owych „służbodawców”, którzy nie zostali zwolnieni od obowiązku ich składania⁷⁹, 5) zawiadamianiu izby skarbowej o zauważonych usterkach.

Znacznie łagodniej, aniżeli w stosunku do pozostałych „służbodawców”, uregulowano tryb postępowania władz skarbowych w przypadkach stwierdzenia, że kontrolowana władza, urząd, instytucja lub zakład państwowy nie potrąca podatku bądź potrąca go nieprawidłowo albo też zalega z wpłaceniem do kasy urzędu skarbowego potrąconych kwot. Otóż Ministerstwo Skarbu nakazało, aby w takich przypadkach nie „uskuteczniać” wymiaru podatku oraz grzywien, lecz wezwać władzę lub urząd do usunięcia stwierdzonego uchybienia w określonym terminie. Gdy takiemu wezwaniu nie uczyniono zadość, należało zawiadomić o tym władzę przełożoną nad władzą lub urzędem dopuszczającym się uchybień, a gdy i to nie odniosło należytego skutku, należało przedstawić sprawę „władzy naczelnej”. Zakazało jednak urzędowi skarbowemu bezpośredniego zwracania się do owych władz. Miały ograniczyć się do przedłożenia odpowiednich sprawozdań izbom skarbowym, które następnie zwracały się do właściwych władz przełożonych i naczelnych. W razie gdyby owa interwencja nie dała rezultatu, sprawę należało przedstawić Ministerstwu Skarbu⁸⁰.

⁷⁹ Na podstawie okólnika ministra skarbu z 27 VI 1922 r. urzędy skarbowe nie mogły domagać się od władz i urzędów państwowych załączania wykazów potrąceń lub odpisów list płacy przy wpłacie podatku dochodowego od wynagrodzeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę. W drodze kolejnych, indywidualnych zarządzeń ministra skarbu od tego obowiązku zwolniono także Państwowy Bank Rolny oraz jego oddziały, dyrekcje i zakłady Polskiego Monopolu Tytoniowego, Spirytusowego i Solnego, Pocztową Kasę Oszczędności, Bank Gospodarstwa Krajowego, Bank Polski. Ponadto, na podstawie § 90 ust. 3 rozporządzenia ministra skarbu z 25 III 1937 r. o wykonaniu ordynacji podatkowej (DzU 1937, nr 35, poz. 270) izby skarbowe były uprawnione do udzielania takich zwolnień, pod warunkiem jednak prowadzenia przez „służbodawców” ksiąg handlowych lub ksiąg gospodarczych. Ponieważ w myśl art. 7 dekretu z 14 XI 1935 r. o specjalnym podatku od wynagrodzeń wypłacanych z funduszy publicznych, postępowanie w sprawach specjalnego podatku podlegało przepisom ordynacji podatkowej, w szczególności przepisom dotyczącym państwowego podatku dochodowego, pobieranego według działu II ustawy o państwowym podatku dochodowym, wszystkie wymienione wyżej władze, urzędy i instytucje automatycznie były zwolnione od obowiązku składania wykazów potrąceń podatku lub odpisów list płacy przy wpłatach specjalnego podatku od wynagrodzeń wypłacanych z funduszy publicznych. Zob. okólnik Ministerstwa Skarbu z 7 IX 1937 r. w sprawie unormowania kontroli podatku dochodowego od uposażeń (Dz. II) oraz podatku specjalnego od wynagrodzeń wypłacanych z funduszy publicznych; Dz. Urz. MS 1937, nr 24, poz. 783.

⁸⁰ Okólnik Ministerstwa Skarbu z 10 VI 1936 r. w sprawie kontroli potrącania przez władze i urzędy państwowe podatku dochodowego od uposażeń oraz podatku specjalnego od wynagrodzeń wypłacanych z funduszy specjalnych; Dz. Urz. MS 1936, nr 16, poz. 524.

W 1936 r. wprowadzono ulgę w podatku dochodowym (dział I i II ustawy) i w specjalnym podatku od wynagrodzeń wypłacanych z funduszy publicznych, przysługującą osobom fizycznym, które w okresie od 1 IV 1936 r. do 1 I 1938 r. „nabędą na własność nowe pojazdy mechaniczne”⁸¹, o cenie nabycia nieprzekraczającej 12 000 zł⁸².

W przypadku osób podlegających państwowemu podatkowi dochodowemu (dział II) lub specjalnemu podatkowi od wynagrodzeń wypłacanych z funduszy publicznych ową ulgę przyznawano przez zwrot części potrąconego podatku. Kwotę podatku przypadającego do zwrotu obliczało się przez zastosowanie do sumy wydatkowanej na nabycie pojazdu tej stopy procentowej, jaka wynikała z obliczenia stosunku procentowego potrąconego w ciągu roku podatku do rocznej sumy wynagrodzeń. Osoby ubiegające się o ulgę w podatku dochodowym według działu II ustawy o państwowym podatku dochodowym albo w specjalnym podatku od wynagrodzeń wypłacanych z funduszy publicznych, bądź też w obydwu tych podatkach równocześnie, składały podanie (wraz z wymaganymi danymi) do urzędu skarbowego do dnia 1 IV roku następującego bezpośrednio po roku, w którym należność za nabyty pojazd została całkowicie uiszczona. Od decyzji urzędu skarbowego w sprawie przyznania ulgi przysługiwało prawo wniesienia odwołania do izby skarbowej (w terminie dni trzydziestu od doręczenia decyzji).

Wpływy z państwowego podatku dochodowego wymierzanego według przepisów działu II ustawy wykazywały tendencję wzrostową w kolejnych latach aż do roku budżetowego 1930/31, gdy osiągnęły 96 900 000 zł. Następnie odnotowywano spadek aż do 56 900 000 zł (1933/34). Od roku budżetowego 1934/35 następował systematyczny wzrost. W roku budżetowym 1937/38 wyniosły one 123 000 000 zł.⁸³

⁸¹ Rozumiano przezeń wszelkie samochody, ciągniki i motocykle zakupione u sprzedawców trudniących się zawodowo na obszarze RP sprzedażą, montażem lub produkcją pojazdów mechanicznych.

⁸² Dekret Prezydenta RP z 7 V 1936 r. o ulgach podatkowych dla nabywców pojazdów mechanicznych DzU 1936, nr 39, poz. 294. Sposób obliczania ulgi w różnych, skomplikowanych przypadkach podano w rozporządzeniu ministra skarbu z 18 VII 1936 r. w sprawie wykonania dekretu Prezydenta RP z 7 V 1936 r. o ulgach podatkowych dla nabywców pojazdów mechanicznych (DzU 1936, nr 58, poz. 430) oraz w okólnikach Ministerstwa Skarbu: z 3 XI 1936 r. w sprawie sposobu obliczania ulg dla nabywców pojazdów mechanicznych (Dz. Urz. MS 1936, nr 30, poz. 915) i z 22 XII 1936 r. w sprawie ustalania okresu, stanowiącego podstawę do obliczania ulg dla nabywców pojazdów mechanicznych; Dz. Urz. MS 1936, nr 34, poz. 1037. Ulga przysługiwała każdemu podatnikowi jeden raz w okresie obowiązywania dekretu. Ponowne przyznanie ulgi tej samej osobie mogło nastąpić wyłącznie w przypadku nabycia drugiego pojazdu do 1 stycznia 1938 r., po wykazaniu się dowodem, że pierwszy pojazd „uległ zniszczeniu ponad 80% ceny nabycia”.

⁸³ Zob. J. Opydo, *op. cit.*, s. 771.

Wpływy z państwowego podatku dochodowego stanowiły największą pozycję w strukturze dochodów budżetu państwa z podatków bezpośrednich. Ustawa skarbową z 29 III 1939 r.⁸⁴, wyszczególniając dochody z podatków bezpośrednich na łączną kwotę 803 500 000 zł, przewidywała 325 000 000 zł z podatku dochodowego, z czego 40% przypadało na opodatkowanie wynagrodzeń⁸⁵.

III

Główna konstrukcja systemu podatkowego Polski Ludowej powstała w 1946 r.⁸⁶ Uchylono wtedy ustawodawstwo podatkowe sprzed września 1939 r., którym doraźnie posługiwano się do tego czasu. Pilność i skala wydatków, w obliczu których stanął PKWN, sprawiły, że pomimo zasadniczej zmiany ustroju państwa tymczasowo wykorzystano system podatkowy przedwojenny (dokonane zmiany miały niemal wyłącznie charakter fiskalny). Wydane 28 VIII 1944 r. przez Resort Gospodarki Narodowej i Finansów PKWN *Wytyczne dla organizacji władz administracji skarbowej I i II instancji*⁸⁷ nakazywały bowiem w zakresie prawa podatkowego „oprzeć” się na przepisach obowiązujących do września 1939 r. Przeprowadzone pośpiesznie zmiany owego ustawodawstwa miały, zdaniem Ministerstwa Skarbu, zapewnić osiągnięcie „doraźnych i niewątpliwych efektów budżetowych”⁸⁸, co wiązało się w pewnej mierze z niższą niż przed wojną wartością złotego⁸⁹.

⁸⁴ Ustawa skarbową z 29 III 1939 r. na okres od 1 IV 1939 r. do 31 III 1940 r.; DzU 1939, nr 27, poz. 177. Resztę wpływów miały zapewnić podatki: gruntowy (58 500 000 zł), od nieruchomości (90 500 000 zł), obrotowy (290 000 000 zł), od kapitałów i rent (5 000 000 zł), od energii elektrycznej (6 500 000 zł.), od uboju (9 500 000 zł). Wśród dochodów Ministerstwa Skarbu zaplanowano także (oprócz wpłat z podatków pośrednich – 211 741 300 zł i cel – 155 000 000 zł) wpływy z opłat stemplowych 84 500 000 zł oraz podatku spadkowego i od darowizn (7 000 000 zł). Zob. też J. Opydo, *op. cit.*, s. 741 i 771.

⁸⁵ Zob. M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1978, s. 168. J. Szpunar podaje, iż większość wpływów z tytułu podatku dochodowego od dochodów niefundowanych pochodziła z opodatkowania wynagrodzeń stosunkowo niewysokich, a ówczesna polityka podatkowa przyczyniła się do zmiany proporcji podziału dochodu narodowego na niekorzyść ludności utrzymującej się z pracy najemnej. J. Szpunar, *op. cit.*, s. 73. Zob. też K. Ostrowski, *op. cit.*, s. 251–252.

⁸⁶ Zob. A. Witkowski, *Podatki państwowe w Polsce w latach 1944–1950*, Przemyśl 2005, s. 8–39.

H. Reniger, *Dochody państwowe*, Łódź–Warszawa 1955, s. 84; T. Dietrich, *Przedmowa* [w:] *Biblioteka prawa podatkowego*, Warszawa 1946.

⁸⁷ Archiwum Akt Nowych w Warszawie (dalej: AAN) Ministerstwo Skarbu 1944 – 1950 (dalej: MS), sygn. 699, s. 15–17.

⁸⁸ *Ibidem*, s. 20.

⁸⁹ Zob. J. Jaśkiewiczowa, *Przeobrażenia struktury systemu podatkowego w PRL* [w:] *Rozwój systemu podatkowego w 30-lecie Polski Ludowej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Gdańskiego” 1976, nr 1, s. 14.

Przeprowadzoną w 1944 r. nowelizację przedwojennych przepisów w zakresie opodatkowania wynagrodzeń charakteryzowało jednak złagodzenie obciążenia (w przeciwieństwie do pozostałych podatków, które poddano niewielkim zmianom, głównie o charakterze fiskalnym⁹⁰).

Od 1 X 1944 r. opodatkowaniu podlegał dochód roczny z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę przekraczający 3000 zł (przed wojną – 1500 zł). Nowa, obejmująca 72 stopnie wysokości podstawy opodatkowania, progresywna skala podatkowa zaczynała się od stawki 2%, właściwej dla dochodu ponad 3000 zł do 3100 zł, a zamykała się stawką 40% dla dochodu przekraczającego 500 000 zł.⁹¹

W dniu 12 XII 1944 r. zniesiono podatek od niektórych wynagrodzeń z funduszków państwowych⁹².

Ministerstwo Skarbu już w 1945 r. podkreślało, iż intencją przeprowadzanej reformy prawa podatkowego jest oparcie dochodów Skarbu Państwa na niewielkiej liczbie wydajnych danin publicznych, przede wszystkim zaś na podatkach obrotowym i dochodowym⁹³. Niemniej jednak przywiązywało dużą wagę też do opodatkowania wynagrodzeń. Podkreślało konieczność: uporządkowania w urzędach skarbowych agend referatu podatku dochodowego od uposażeń; zaktualizowania „ewidencji służbodawców”, „wykazu domniemanych służbodawców”; zwiększenia wnikliwości i częstotliwości kontroli prawidłowości potrącania podatku, ze szczególnym zwróceniem uwagi na ustalanie wysokości wynagrodzeń w naturze. „Służbodawcy” (zwłaszcza zakłady większe) mieli być kontrolowani „na miejscu” co najmniej 2 razy w roku, a spisane protokoły należało niezwłocznie przekazywać referentom wymiarowym, celem obliczenia niewpłaconego podatku oraz dokonania wymiaru kary pieniężnej. Ministerstwo Skarbu polecało otoczyć ten dział służby skarbowej „szczególną opieką”, by te „tak łatwo dające się uchwycić źródła dochodu” zostały opodatkowane zgodnie ze stanem faktycznym⁹⁴. Zalecało też przeprowadzanie kontroli opodatkowania wynagrodzeń również w czasie dokonywania lustracji przedsiębiorstw o nieskomplikowanej strukturze gospodarczej, przeprowadzanej na potrzeby wymiaru podatku obrotowego i podatku dochodowego z działu I ustawy o państwowym podatku dochodowym. Miało to odciążyć referentów podatku dochodowego od uposażeń służbowych i wynagrodzeń od ustalania danych o pracownikach (i ich

⁹⁰ Zob. A. Witkowski, *op. cit.*, s. 8–16.

⁹¹ Dekret z 23 X 1944 r. o zmianie ustawy o państwowym podatku dochodowym; DzU 1944, nr 9, poz. 46.

⁹² Dekret z 12 XII 1944 r. o zniesieniu podatku od niektórych wynagrodzeń z funduszków państwowych; DzU 1944, nr 15, poz. 83.

⁹³ Okólnik Ministerstwa Skarbu z 19 VII 1945 r. w sprawie organizacji pracy w urzędach skarbowych i wyjaśnienia niektórych wątpliwości; Dz. Urz. MS 1945, nr 26, poz. 199.

⁹⁴ Okólnik Ministerstwa Skarbu z 22 I 1945 r. w sprawie podatku dochodowego od uposażeń; Dz. Urz. MS 1945, nr 13, poz. 85.

płacach) z lustrowanych wcześniej przedsiębiorstw. W „kartach z lustracji przedsiębiorstw” należało bowiem umieścić owe dane.

W maju 1945 r. Ministerstwo Skarbu ponownie wezwało urzędy skarbowe, by, celem należytej kontroli nad prawidłowym potrącaniem i terminowym wpłacaniem potrąconego podatku dochodowego od uposażeń służbowych i wynagrodzeń, bezzwłocznie założyły bądź też uaktualniły „ewidencje służbodawców”. Sporządzenie spisu „służbodawców” miały zlecić urzędnikom wyznaczonym do lustracji przedsiębiorstw i buchalterom – rewidentom przeprowadzającym rewizję ksiąg handlowych i gospodarczych. Z kolei izby skarbowe, niezależnie od nadzoru nad ową akcją, miały przypomnieć „służbodawcom” (w formie publicznych obwieszczeń) ich obowiązki wynikające z przepisów działu II ustawy o państwowym podatku dochodowym i wezwać ich do potrącenia i wpłacenia zaległego podatku. Ministerstwo Skarbu poleciło zarazem zwrócić szczególną uwagę, w trakcie każdomiesięcznego „rachunkowego i merytorycznego” badania przedkładanych przez „służbodawców” wykazów potrąceń podatku, na właściwe ujęcie i ustalenie wysokości świadczeń w naturze otrzymanych przez pracownika. W tym celu Ministerstwo Skarbu opracowało i poleciło stosować „na razie”⁹⁵ tymczasowe „normy szacunkowe uposażeń w naturze”. Izby skarbowe mogły je odpowiednio modyfikować, w zależności od warunków miejscowych⁹⁶.

Materiały z inspekcji w 1945 r. działalności urzędów skarbowych i rewizyjnych w zakresie opodatkowania wynagrodzeń zawierają sporo krytycznych uwag. Najczęściej wytykano im zaniedbania w częstotliwości i wnikliwości kontroli „służbodawców” oraz niewykorzystywanie (na potrzeby opodatkowania wynagrodzeń) danych z „kart z lustracji przedsiębiorstw”. Inspektorzy Ministerstwa Skarbu podkreślali wielokrotnie dużą rozpiętość między liczbą „domniemyanych służbodawców” a liczbą potrącających i odprowadzających podatek, która nie budziła wystarczającego, ich zdaniem, zainteresowania urzędów skarbowych i rewizyjnych.

Według danych z 1 VII 1945 r. w urzędach skarbowych (i rewizyjnych) zarejestrowanych było ogółem 48 452 „służbodawców”. Z tego tylko 23 141 (48%) potrącało i odprowadzało podatek dochodowy od wynagrodzeń. W pierwszej połowie 1945 r. urzędy skarbowe skontrolowały 15 703 „służbodawców”. Według Ministerstwa Skarbu były to wyniki wielce niezadowalające. Jedynie w okręgu Izby Skarbowej w Rzeszowie, gdzie skontrolowano 56% ogółu „służbodawców”, urzędy skarbowe zbliżyły się do wymaganej liczby kontroli⁹⁷.

Izba Skarbowa w Krakowie uskarżała się w czerwcu 1945 r. na poważne ubytki we wpływach z podatku od uposażeń służbowych i wynagrodzeń, spowodowane niewypełnianiem obowiązków podatkowych przez podmioty sektora

⁹⁵ Do czasu ustalenia norm szacunkowych w trybie przewidzianym przez ordynację podatkową.

⁹⁶ Okólnik Ministerstwa Skarbu z 16 V 1945 r. w sprawie kontroli poboru podatku dochodowego od uposażeń i norm szacunkowych uposażeń w naturze; Dz. Urz. MS 1945, nr 19, poz. 130.

⁹⁷ AAN MS, sygn. 728, s. 36 – 37.

publicznego. Władze samorządu terytorialnego usprawiedliwiały się, podkreślając, że wypłacane przezeń uposażenia służbowe i wynagrodzenia „mają charakter zaliczki na pensję”. Przedsiębiorstwa pozostające pod zarządem państwowym twierdziły, że udzielone im subsydia nie zawierają „pozycji” przeznaczonych na płacenie podatków, a przedsiębiorstwa przemysłowe „działające całkowicie na zlecenie sowieckich władz wojskowych” nie uwzględniały w wynagrodzeniach kwot na podatek oraz ubezpieczenie społeczne⁹⁸.

Z dniem 1 września 1945 r. utraciły moc obowiązującą przepisy ustawy o państwowym podatku dochodowym dotyczące opodatkowania dochodów z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę. Wszelkiego rodzaju świadczenia otrzymywane przez pracownika z tytułu pracy zarówno w czasie trwania stosunku służbowego, stosunku umownego, jak i po ich ustaniu podlegały odtąd opodatkowaniu wedle zasad ustanowionych przez dekret z 18 VIII 1945 r. o podatku od wynagrodzeń⁹⁹ i rozporządzenie wykonawcze¹⁰⁰.

Przyczyną wyodrębnienia podatku od wynagrodzeń z przepisów ustawy o państwowym podatku dochodowym była, uwzględniająca nowe warunki ustrojowe, odmienność polityki podatkowej w stosunku do podatników prowadzących prywatną działalność gospodarczą oraz w stosunku do osób utrzymujących się z pracy najemnej¹⁰¹. Jednak, jak zauważył J. Szpunar, owa zmiana ustawy o państwowym podatku dochodowym i wyodrębnienie podatku od wynagrodzeń było w 1945 r. „raczej realizacją postulatów teoretycznych w zakresie rozdzielenia tych dwóch zasadniczo odrębnych podatków aniżeli uprzywilejowaniem osób czerpiących przychody z pracy najemnej”, czego dowodem była stosunkowo nieznaczna różnica pomiędzy wysokością obciążenia tymi podatkami¹⁰². Będą ją pogłębiać, coraz bardziej, kolejne nowelizacje dekretu¹⁰³.

TAXATION OF SERVICE PAYS, RETIREMENT PENSIONS AND REMUNERATIONS FOR HIRED LABOUR IN INTERWAR POLAND AND IN YEARS 1944–1945

Summary

In interwar Poland incomes from service pays, retirement pensions and remunerations for hired labour were included into incomes being the object of taxation with the state income tax.

⁹⁸ AAN MS, sygn. 785, s. 164, 48, sygn. 699, s. 40.

⁹⁹ Dekret z 18 VIII 1945 r. o podatku od wynagrodzeń; DzU 1945, nr 38, poz. 220.

¹⁰⁰ Rozporządzenie ministra skarbu z 1 III 1946 r. w sprawie wykonania dekretu z dnia 18 VIII 1945 r. o podatku od wynagrodzeń; DzU 1946, nr 11, poz. 75.

¹⁰¹ Zob. K. Ostrowski, *System podatkowy PRL*, Kraków 1971, s. 7.

¹⁰² J. Szpunar, *Zmiany obciążenia podatkiem od wynagrodzeń w latach 1945 – 1957*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1959, nr 1, s. 201.

¹⁰³ Zob. A. Witkowski, *op. cit.*, s. 97–159.

Until its amendment in 1922, the statute of 16 July 1920 on the state income tax had not provided for any separate rules of their taxation. In 1922 the statute separated “Section II” covering provisions establishing rules, a mode, and a tax rate appropriate only for incomes from service pays, retirement pensions, and remunerations for hired labour. That solution, amended over a dozen times, and regulated jointly by 70 legal acts, survived until 1 September 1945. Then the tax on remunerations was separated from the provisions of the statute on the state income tax. Any payments of any type received by an employee for his work both during the term of service relationship, contractual relationship, as well as after their termination, from that time on were subject to taxation according to the rules established by the decree of 18 August 1945 on the tax on remunerations.