

Andrzej Witkowski

Podatek od lokali w Polsce w latach 1944–1950

Keywords: tenant's rates tax

Summary

The communists started to build the new tax system of so called People's Poland in 1946. The pre-war taxation acts were abolished at that time. Before this date the communist government decided to use the pre-war legislation temporarily, because it needed money coming from taxes to cover the state's expenses. The tenant's rate tax decree of 14th November 1935 was still in effect. It had been amended on 20 November 1944, but the change was small: the tax rate was raised and four installments (instead of two) for payments were provided for.

The decree of 13 April 1945 transferred the tax assessment, collection, enforcement and revenues coming from the tenant's rate tax to the self-government units. The earlier construction of tax was sustained and all the revenues coming from this tax were transferred to communes, where the premises were located.

The decree of 20 March 1946 on local taxes and the decree on local finances of the same date finally included the tenant's rate tax into those taxes which were the revenues of the local government units. It was supposed to be main source of revenue in the townships. The new construction of the tenant's rate tax was strongly based on the pre-war regulations. However, it was following the new concept of taxation policy, which distinguished the status of taxpayers, according to source of their revenue and kind of ownership. The tax was used as an instrument to eliminate private business.

I. Budowę systemu podatkowego Polski Ludowej zapoczątkowano w 1946 r. Uchylono wtedy ustawodawstwo podatkowe sprzed września 1939 r., którym posługiwano się do tego czasu. Pilność i skala wydatków, które musiał sfinansować PKWN sprawiły, że pomimo zasadniczej zmiany ustroju państwa w 1944 r. podjęto decyzję o tymczasowym wykorzystaniu przedwojennego systemu podatkowego. „Wytyczne dla organizacji władz skarbowych I i II instancji” wydane przez PKWN nakazywały bowiem (w zakresie prawa podatkowe-

go) „oprzec się” o przepisy obowiązujące do września 1939 r.¹ Przeprowadzone pospiesznie zmiany owego ustawodawstwa miały (jak wyjaśniało później Ministerstwa Skarbu) zapewnić osiągnięcie „doraźnych i niewątpliwych efektów budżetowych”², co wiązało się w pewnej mierze z niższą przed wojną wartością złotego³.

W zakresie opodatkowania lokali należało zatem stosować przepisy dekretu z 14 XI 1935 r. o podatku od lokali⁴. Jego nowelizacja dokonana 20 listopada 1944 r. polegała jedynie na podwyższeniu stawek podatkowych i zwiększeniu z 2 do 4 liczby rat, w ramach których następowała zapłata podatku⁵.

Dekret z 13 IV 1945 r. o reformie samorządowego systemu podatkowego⁶ przekazał związkom samorządu terytorialnego – na rok 1945 – m.in. wymiar, pobór, ściąganie i wpływy podatku od lokali, unormowane dekretem prezydenta Rzeczypospolitej z 14 XI 1935 r. o podatku od lokali, zmienionego dekretem PKWN z 20 XI 1944 r. (przed wojną wymiar i pobór podatku należał do urzędów skarbowych). Podtrzymano dotychczasową konstrukcję podatku. Zmiana polegała bowiem jedynie na przekazaniu wpływów z podatku od lokali w całości na rzecz tych gmin, na obszarze których znajdowały się „obiekty podatkowe”. W związku z tym zawieszono, na czas do 31 XII 1945 r., moc obowiązującą art. 9 dekretu prezydenta Rzeczypospolitej z 14 XI 1935 r. o podatku od lokali, który przeznaczal gminom miejskim tylko część (41,25%) wpływów z podatku od lokali.

Dekret z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych⁷ oraz dekret z 20 III 1946 r. o finansach komunalnych⁸ definitywnie zaliczyły podatek od lokali do podatków pobieranych w całości na rzecz związków samorządu terytorialnego. Jednocześnie, z dniem 1 stycznia 1946 r. utraciły moc obowiązującą: dekret prezydenta Rzeczypospolitej z 14 XI 1935 r. o podatku od lokali oraz dekret z 13 IV 1945 r. o reformie samorządowego systemu podatkowego. Miał on stanowić „podstawowe” źródło dochodu dla gmin miejskich⁹. Nowa konstrukcja

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

2 AAN MS, sygn. 751, s. 20.

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

4 Dz. U. 1935, Nr 82, poz. 505.

5 Dekret z 20 XI 1944 r. o zmianie dekretu prezydenta Rzeczypospolitej o podatku od lokali, Dz. U. 1944, Nr 12, poz. 66.

6 Dz. U. 1945, Nr 13, poz. 73.

7 Dz. U. 1946, Nr 19, poz. 128.

8 Dz. U. 1946, Nr 19, poz. 129.

9 Zob. okólnik Ministerstwa Administracji Publicznej z 23 I 1948 r. w sprawie interpretacji niektórych przepisów dekretu z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz. Urz. MAP 1948, nr 2, poz. 11.

podatku silnie nawiązywała do rozwiązań przedwojennych, ale coraz bardziej dostosowywała się do instrumentów wdrażania nowej polityki podatkowej, różnicującej status podatników, głównie w zależności od źródła uzyskiwanych przezeń przychodów i przynależności do określonego sektora własności, mając na celu ograniczanie i likwidowanie działalności gospodarczej sektora nieuspołecznionego.

W badanym okresie utrzymuje się podział podatków na państwowe i samorządowe, związany z istnieniem do końca 1950 r. budżetu państwowego i budżetów samorządowych. Władzami wymiarowymi podatku od lokali były organy wykonawcze gmin wiejskich i miejskich. Likwidacja systemu dualistycznej administracji lokalnej (rządowej i samorządowej), funkcjonującej w latach 1944–1950, nastąpiła na podstawie ustawy z 20 III 1950 r. o terenowych organach jednolitej władzy państwowej¹⁰. W związku z tym dekret z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych, regulujący m.in. konstrukcję podatku od lokali, został zniesiony z dniem 1 I 1951 r. przez ustawę z 26 II 1951 r. o podatkach terenowych¹¹.

II. Z dniem 1 stycznia 1936 r. wszedł w życie dekret prezydenta Rzeczypospolitej z 14 XI 1935 r. o podatku od lokali (w miejsce uchylonej ustawy z 2 VIII 1926 r. o podatku od lokali¹²), którego postanowienia dopełniły przepisy rozporządzenia wykonawczego z 20 IV 1936 r.¹³

Przedmiot podatku został określony bardzo szeroko. Podlegały mu bowiem „wszelkiego rodzaju lokale na obszarze gmin miejskich”. W myśl rozporządzenia ministra skarbu z 20 IV 1936 r. były nimi wszelkiego rodzaju pomieszczenia mieszkalne, handlowe, biurowe i inne wraz z należącymi do nich zabudowaniami gospodarczymi, piwnicami, składami itp., które były bądź wynajmowane, bądź oddawane do bezpłatnego używania, bądź też zajmowane w budynku własnym¹⁴.

Tak unormowany przedmiot podatku łączył się ze zwolnieniami od opodatkowania (czasowymi lub stałymi) określonych lokali, głównie ze względu na ich przeznaczenie lub osoby je zajmujące. Podatkowi od lokali nie podlegały w szczególności:

- 1) kościoły, świątynie i lokale, przeznaczone wyłącznie na stałe domy modlitwy, należące do uznawanych w państwie wyznań religijnych,

¹⁰ Dz. U. 1950, Nr 14, poz. 130.

¹¹ Dz. U. 1951, Nr 14, poz. 110.

¹² Tekst jednolity z 9 VIII 1934 r., Dz. U. 1934, Nr 76, poz. 718.

¹³ Rozporządzenie ministra skarbu z 20 IV 1936 r. o wykonaniu dekretu prezydenta Rzeczypospolitej z 14 XI 1935 r. o podatku od lokali, Dz. U. 1936, Nr 33, poz. 258.

¹⁴ Jeżeli ta sama osoba zajmowała w jednym budynku dwa lub więcej lokali, lecz lokale te nie łączyły się ze sobą (np. wspólnym przedpokojem, schodami wewnętrznymi itp.), to każdy lokal opodatkowany był odrębnie, chociażby nawet wynajęto je na podstawie jednej umowy, za łącznym czynszem.

- 2) lokale zajmowane przez: urzędy państwowe lub samorządowe¹⁵, instytucje naukowe, wyznaniowe¹⁶, oświatowe i dobroczynne¹⁷ oraz szpitale¹⁸, z wyjątkiem części tych lokali, odnajmowanych lub oddawanych bezpłatnie do użytkowania osobom trzecim,
- 3) lokale lub ich części, zajęte przez zakłady przemysłowe wymienione w cz. II lit. „C” taryfy, stanowiącej załącznik do art. 23 ustawy o państwowym podatku przemysłowym¹⁹, niezależnie od tego, czy opłacały podatek przemysłowy, czy były od niego zwolnione²⁰,

15 Pod pojęciem „urzędy samorządowe” rozumiano urzędy samorządu terytorialnego i gospodarczego. Z mocy przepisów szczególnych z podatku zwolnione były nadto: 1) Bank Polski, Państwowy Bank Rolny, Polski Monopol Solny, Państwowy Monopol Spirytusowy, Polski Monopol Tytoniowy, Państwowy Zakład Emerytalny, przedsiębiorstwo „Polska Poczta Telegraf i Telefon”, przedsiębiorstwo „Polskie Koleje Państwowe”. Lokale zajęte przez wszystkie inne przedsiębiorstwa państwowe i wszystkie przedsiębiorstwa samorządowe podlegały podatkowi. Mieszkania pracowników urzędów, instytucji i przedsiębiorstw znajdujące się w ich lokalach podlegały podatkowi, bez względu na to, czy były odnajmowane za komornym, czy też oddawane bezpłatnie lub przydzielane jako służbowe. Wolne od podatku były również lokale reprezentacyjne, określone w § 1 rozporządzenia Rady Ministrów z 28 I 1934 r. o opłatach za mieszkania zajmowane przez funkcjonariuszy państwowych w budynkach państwowych, przez Skarb Państwa wynajmowanych lub administrowanych, Dz. U. 1934, Nr 10, poz. 82.

16 W szczególności lokale urzędowe władz i instytucji uznanych prawnie wyznań religijnych, jak również pomieszczenia seminariów duchownych, domy przygotowawcze dla zakonników i zakonnice oraz pomieszczenia mieszkalne zakonników i zakonnice składających śluby ubóstwa. Natomiast podlegały podatkowi lokale mieszkalne duchowieństwa, z wyjątkiem części lokali zajętych na cele urzędowe; zob. też okólniki Ministerstwa Skarbu w sprawie podatku od lokali zajmowanych przez instytucje wyznaniowe: z 8 II 1937 r. (Dz. Urz. MS 1937, nr 5, poz. 156) oraz z 6 IX 1937 r. (Dz. Urz. MS 1937, nr 23, poz. 764), które wymieniały instytucje wyznaniowe korzystające ze zwolnienia od podatku od wszystkich lokali zajmowanych na cele statutowe.

17 Za lokale zajmowane przez instytucje naukowe, oświatowe i dobroczynne uważano lokale zajęte przez zakłady służące wyłącznie celom naukowym, oświatowym i dobroczynnym. Wyjaśniono, iż lokale zajmowane przez związki, stowarzyszenia i inne organizacje, które w statutach mają wskazane między innymi owe cele – nie korzystają ze zwolnienia od podatku.

18 Chodziło o szpitale wymienione w art. 3 p. a) rozporządzenia prezydenta Rzeczypospolitej z 22 III 1928 r. o zakładach leczniczych, Dz. U. 1928, Nr 38, poz. 382.

19 Ustawa z 15 VII 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym; tekst jednolity z 9 VIII 1934 r., Dz. U. 1934, Nr 76, poz. 716. Zob. A. Witkowski, *Świadectwa przemysłowe w Polsce międzywojennej*, [w:] *Polska – Ukraina – Słowacja. Studia z zakresu prawa, administracji i gospodarki*, Przemysł – Lwów – Koszyce 2004, s. 32–62.

20 Owo zwolnienie stanowiło istotne novum w stosunku do rozwiązań prawnych sprzed 1936 r., zob. W. Wierchowski, *Podatek od lokali*, [w:] *Kalendarz skarbowy na 1939 r.*, red. Z. Machaj, Warszawa 1939, s. 949. W 1938 r. Ministerstwo Skarbu, podkreślając, iż powyższe zwolnienie ma charakter „rzeczowy”, wyjaśniło, że dotyczy również przypadków, gdy lokale (części lokali) zajęte są przez zakłady przemysłowe prowadzone nie przez osoby obowiązane do opłacania podatku (właściciela lokalu, głównego lokatora), lecz przez inne osoby (podnajemców, członków rodziny głównego lokatora itd), zob. okólnik Ministerstwa Skarbu z 24 VI 1938 r. w sprawie zwolnienia od podatku od lokali w myśl art. 2 p. 3 dekretu prezydenta Rzeczypospolitej o podatku od lokali, Dz. Urz. MS 1938, Nr 16, poz. 453.

- 4) lokale w „nowowznoszonych” budowlach, jak również w częściach „nadbudowanych i przybudowanych”²¹, tak mieszkalne, jak i przeznaczone do celów handlowych lub przemysłowych²² – przez 10²³ lub 15²⁴ lat²⁵,
- 5) lokale: a) zajęte przez uwierzytelnionych szefów przedstawicielstw dyplomatycznych państw obcych oraz misji zagranicznych, tudzież przez funkcjonariuszy należących do uznanego personelu eksterytorialnego owych przedstawicielstw i misji, b) zajęte przez szefów oraz funkcjonariuszy przedstawicielstw konsularnych państw obcych, będących obywatelami państwa wysyłającego, c) służące „na potrzeby” powyższych przedstawicielstw, konsulatów i misji. Wyraźnie zastrzeżono, że zwolnienia te będą przyznawane „pod warunkiem wzajemności”²⁶,
- 6) lokale niezajęte,
- 7) lokale mieszkalne jedno- i dwuizbowe²⁷,
- 8) lokale trzyizbowe zajmowane przez bezrobotnych, jeżeli nie mieli sublokatorów²⁸.

Do opłacania podatku zobowiązane były osoby fizyczne i prawne zajmujące lokale. Rozumiano przezeń nie tylko osoby mieszkające, prowadzące przedsiębiorstwo lub wykonujące zawód w lokalu, ale również i te, które lokal wynajęły lub pozostawiły do własnego użytku na jakiegokolwiek cele, chociażby lokalu tego nie użytkowały.

Podstawę wymiaru podatku (na każdy rok dwuletniego okresu podatkowego) stanowiło „faktyczne komorne” z roku poprzedzającego okres podatkowy.

21 Nie korzystały ze zwolnienia lokale w budowlach „przebudowanych”.

22 W rozumieniu ustawy z 24 III 1933 r. o ulgach dla nowo wznoszonych budowli (Dz. U. 1933, Nr 22, poz. 173), w szczególności „(...) jeżeli budowa, nadbudowa lub przybudowa wykończona będzie do końca 1940 r.”.

23 Od dnia chociażby tylko częściowego użytkowania tych budowli, jeżeli użytkowanie ich nastąpiło przed dniem 1 stycznia 1929 r.

24 Od dnia chociażby tylko częściowego użytkowania tych budowli, jeżeli użytkowanie nastąpiło po dniu 1 stycznia 1929 r.

25 Owe zwolnienia nie dotyczyły lokali w gminach miejskich, zaliczonych do uzdrowisk o charakterze użyteczności publicznej.

26 Zob. okólnik Ministerstwa Skarbu z 30 IX 1936 r. w sprawie podatku od lokali zajmowanych przez przedstawicielstwa dyplomatyczne i konsularne państw obcych, oraz przez funkcjonariuszy tych przedstawicielstw, Dz. Urz. MS 1936, Nr 27, poz. 817.

27 Jeżeli część lokalu zajęta była na zakład handlowy, a część na mieszkanie, wówczas podatkowi podlegał cały lokal. Warto zauważyć, że dekret umorzył zaległości w podatku od lokali, przypadające za czas do dnia 1 stycznia 1936 r. od jedno- i dwuizbowych lokali mieszkalnych.

28 Zwolnienia udzielano pod warunkiem przedstawienia odpowiednich zaświadczeń, stwierdzających, iż ubiegający się o zwolnienie jest bezrobotny (wydawał je Fundusz Pracy lub zarząd gminy), od jakiego czasu jest on bezrobotny, jaki ma zawód i czy posiada sublokatora (wydawał je właściciel lub administrator domu, w którym on zamieszkiwał). Pobieranie zasiłku nie pozbawiało bezrobotnego prawa do zwolnienia od podatku.

Rozumiano przezeń komorne, które najemca obowiązany był płacić wynajmującemu²⁹.

Dla lokali niezajętych lub zajmowanych bezpłatnie w roku poprzedzającym rok podatkowy, podstawę wymiaru podatku stanowiła „wartość czynszowa” z roku poprzedzającego okres podatkowy. Obliczało się ją w wysokości komornego, jakie uzyskano by w razie wynajęcia lokalu, uwzględniając położenie budynku i jego przeznaczenie, wielkość lokalu i jego „urządzeń” oraz inne okoliczności, mające wpływ na wysokość komornego.

Podatek obliczany był według dwóch stawek podatkowych: 8% podstawy wymiaru – dla lokali jedno-, dwu- i trzyizbowych, oraz 12% podstawy wymiaru – dla lokali czteroizbowych i większych³⁰.

Podatek wymierzany był na okresy dwuletnie, oddzielnie na każdy rok okresu podatkowego, lecz w tej samej wysokości (po raz pierwszy na lata 1936 i 1937).

Jeżeli w pierwszym roku dwuletniego okresu wymiarowego nastąpiły zmiany wysokości komornego lub wartości czynszowej (zwyżka lub zniżka), przekraczające 10% wysokości ustalonej podstawy wymiaru, wówczas należało poddać odpowiedniej korekcie wysokość wymiaru podatku na drugi rok (tego samego okresu wymiarowego).

W szczególnym trybie obliczano wysokość podstawy wymiaru podatku na okres 1936–1937, od lokali objętych art. 1 ust. [1] i art. 2 dekretu prezydenta Rzeczypospolitej z 14 XI 1935 r. w sprawie obniżenia komornego oraz zmiany ustawy o ochronie lokatorów³¹. Stanowiło ją bowiem dwunastokrotne komorne za grudzień 1935 r.

29 Jeżeli lokator oprócz komornego, wyrażonego w określonej kwocie, zobowiązał się z tytułu najmu jeszcze do innych świadczeń (w gotówce, w naturze, pracy lub innej formie) jednorazowych lub powtarzających się, to do sumy komornego należało doliczyć wartość tych świadczeń, wykonanych w ciągu roku poprzedzającego rok podatkowy. Z kolei, jeśli lokal został wynajęty z dodatkowymi świadczeniami ze strony właściciela budynku (umeblowanie, opał, oświetlenie, obsługa itp.), wówczas od sumy umówionego komornego potrącano ich wartość, o ile zostały uwzględnione w wysokości komornego. Gdy zaś lokator opłacał tylko część komornego, a pozostałą część opłacał za niego „służbodawca” lub inna osoba, wtedy za podstawę wymiaru przyjmowano sumę komornego należnego właścicielowi budynku. W przypadku opodatkowania części lokalu za podstawę wymiaru przyjmowano odpowiednią część komornego należnego za cały lokal.

30 Za „izby” uważano wszelkiego rodzaju pomieszczenia, z wyjątkiem tych, które nawet po odpowiednich przeróbkach nie nadawały się do zamieszkania lub prowadzenia przedsiębiorstwa handlowego oraz wykonywania zawodu.

31 Dz. U. 1935, Nr 82, poz. 504. Dekret obniżył (na okres od 1 XII 1935 do 30 XI 1937 r.) „podstawowe” komorne za mieszkania i lokale, podlegające ustawie o ochronie lokatorów, według następujących zasad: 1) dla mieszkań trzyizbowych (dwpokojowych i mniejszych) – o 15%, 2) dla mieszkań większych oraz lokali przemysłowych i handlowych – o 10%. W tej samej wysokości obniżono komorne za mieszkania w budynkach niepodlegających ustawie o ochronie lokatorów, a należących do Skarbu Państwa, banków państwowych, związków samorządu terytorialnego, zakładów ubezpieczeń społecznych oraz innych instytucji prawa publicznego.

Podatek wymierzany był, jak już sygnalizowałem, na okresy dwuletnie, ale płatny był za każdy rok, w dwóch równych ratach półrocznych: do 30 kwietnia (za pierwsze półrocze) i do 31 października (za II półrocze).

Obowiązek podatkowy powstawał od początku następnego miesiąca po zajęciu lokalu bądź po utracie przez lokal zwolnienia od podatku³². Wygasał zaś z końcem miesiąca, w którym lokal opróżniono bądź uzyskał zwolnienie od podatku. W miejscowościach, które uzyskały lub utraciły ustrój gminy miejskiej, obowiązek podatkowy powstawał albo wygasał od następnego miesiąca po ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw odpowiednich aktów prawnych.

Wpływy z podatku od lokali otrzymywały: gminy miejskie (40%), Państwowy Fundusz Rozbudowy Miast (34%), Fundusz Kwaterunku Wojskowego (23%) oraz Skarb Państwa (3% za czynności związane z wymiarem i poborem podatku). Dekret prezydenta Rzeczypospolitej z 14 I 1936 r. o zmianie ordynacji podatkowej³³ zwiększył udział gmin miejskich na 41,25% kosztem Skarbu Państwa, któremu przyznał 1,75% wpływów z podatku od lokali. Dekret prezydenta Rzeczypospolitej z 14 I 1936 r. o zmianie rozporządzenia prezydenta Rzeczypospolitej z 22 IV 1927 r. o rozbudowie miast³⁴ zniósł Państwowy Fundusz Rozwoju Miast, a pozostawił Państwowy Fundusz Budowlany³⁵, któremu przeznaczył m.in. część wpływów z podatku od lokali, określoną w dekreście prezydenta Rzeczypospolitej z 14 XI 1935 r. o podatku od lokali.

Jak już sygnalizowałem, dekret (art. 12) umorzył zaległości w podatku od lokali za czas do 1 stycznia 1936 r., od jedno- i dwuizbowych lokali mieszkalnych. W związku z tym Ministerstwo Skarbu wydało 29 XI 1935 r. okólnik, w którym poleciło „bezzwłocznie wstrzymać” wszelkie kroki egzekucyjne w odniesieniu do podlegających umorzeniu należności z tytułu podatku od lokali, jak również w odniesieniu do kosztów egzekucyjnych powstałych na skutek ich ściągania. Jednocześnie Ministerstwo Skarbu wyjaśniło, iż omawiany przepis art. 12 dekretu obejmuje również należności z tytułu podatku od lokali za IV kwartał 1935 r., gdyż umarzał nie zaległości powstałe do dnia 1 stycznia 1936 r., lecz zaległości „w podatku, przypadającym za czas do 1 stycznia 1936 r.”³⁶. W dniu 19 II 1936 r. Ministerstwo Skarbu zwróciło uwagę, że umorzeniu na podstawie art. 12 dekretu podlegają zaległości w podatku od lokali, wymierzonym wyłącznie od jedno- i dwuizbowych lokali mieszkalnych.

32 Od lokali, dla których obowiązek opłacania podatku powstał w ciągu dwuletniego okresu podatkowego, podatek wymierzany był na pozostały okres tego okresu.

33 Dz. U. 1936, Nr 3, poz. 13.

34 Dz. U. 1936, Nr 3, poz. 9.

35 Do tej pory obydwą fundusze służyły realizacji celów rozporządzenia prezydenta Rzeczypospolitej z 22 IV 1927 r. o rozbudowie miast.

36 Okólnik Ministerstwa Skarbu z 29 XI 1935 r. w sprawie umorzenia podatku od lokali, Dz. Urz. MS 1935, Nr 34, poz. 792.

W konsekwencji lokale mieszkalne tej wielkości, użyte chociażby w części na inne cele (zakład handlowy, biuro, gabinet lekarski itp.) nie korzystały z owej ulgi. Ministerstwo Skarbu podało, iż wyjątek czyni się jedynie dla tych jedno- i dwuizbowych lokali mieszkalnych, w których poza mieszkaniem, część lokalu zajęta jest na pracownię rzemieślniczą lub zakład przemysłowy, prowadzony przez właściciela lokalu³⁷.

Przypomnijmy, że podatek od lokali wymierzano na okresy dwuletnie, ale płatny był za każdy rok, w dwóch równych ratach półrocznych: do 30 kwietnia (za pierwsze półrocze) i do 31 października (za drugie półrocze). Korzystając z uprawnienia określonego w art. 97 § 5 ustawy z 15 III 1934 r. ordynacja podatkowa³⁸ minister skarbu przesunął termin płatności pierwszej raty podatku od lokali za rok 1936 do dnia 31 maja 1936 r.³⁹

Jak pamiętamy, nie podlegały podatkowi lokale lub ich części, zajęte przez zakłady przemysłowe, wymienione w cz. II lit. „C” taryfy stanowiącej załącznik do art. 23 ustawy o państwowym podatku przemysłowym, niezależnie od tego, czy opłacały podatek przemysłowy, czy były od niego zwolnione. W maju 1937 r. Ministerstwo Skarbu przekazało wszystkim izbom i urzędом skarbowym, iż z owego zwolnienia miały korzystać nie tylko lokale zajmowane przez zakłady przemysłowe, lecz także te ich części, które są przeznaczone do sprzedaży produktów własnego wyrobu. W uzasadnieniu swego stanowiska Ministerstwo Skarbu wskazało na § 47 ust. 2 rozporządzenia ministra skarbu z 11 XII 1936 r. o wykonaniu ustawy z 15 VII 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym⁴⁰. Stanowił on, że sprzedaż produktów własnego wyrobu, dokonywana w tym samym lokalu, gdzie mieści się zakład przemysłowy, nie stanowi oddzielnego przedsiębiorstwa nawet w razie przeznaczenia na ten cel specjalnego pomieszczenia, pod warunkiem jednak, aby pomieszczenie to znajdowało się w granicach lokalu zakładu przemysłowego. Według Ministerstwa Skarbu ten warunek był spełniony także wtedy, gdy pomieszczenia (lokale) te znajdowały się poza zakładem przemysłowym, ale na terenie tej samej nieruchomości, w której znajdował się zakład przemysłowy. Zwolnienie od podatku nie przysługiwało natomiast w razie sprzedaży w tych lokalach, oprócz własnych wyrobów, także innych towarów⁴¹.

37 Okólnik Ministerstwa Skarbu z 19 II 1936 r. w sprawie podatku od lokali – odpis zaległości umorzonych dekretem prezydenta Rzeczypospolitej z 14 XI 1935 r., Dz. Urz. MS 1936, Nr 5, poz. 169.

38 Tekst jednolity z 14 II 1936 r., Dz. U. 1936, Nr 14, poz. 134.

39 Rozporządzenie ministra skarbu z 16 IV 1936 r. o przesunięciu płatności I raty podatku od lokali za rok 1936, Dz. U. 1936, Nr 31, poz. 248.

40 Dz. U. 1936, Nr 93, poz. 649.

41 Okólnik Ministerstwa Skarbu z 5 V 1937 r. w sprawie podatku od lokali lub ich części, zajętych przez zakłady przemysłowe, połączone ze sprzedażą produktów własnego wyrobu, Dz. Urz. MS 1937, Nr 13, poz. 418.

W listopadzie 1937 r. Ministerstwo Skarbu podało⁴², iż niektóre urzędy skarbowe wadliwie kwalifikują stosunek prawny istniejący między spółdzielnią mieszkaniową a jej członkiem i w konsekwencji ustalają podstawy wymiaru podatku od lokali niezgodnie z przepisami dekretu prezydenta Rzeczypospolitej z 14 XI 1935 r. o podatku od lokali (w postaci wartości czynszowej, zamiast faktycznego komornego z roku poprzedzającego okres podatkowy). Ministerstwo Skarbu wyjaśniało, iż rozporządzenie prezydenta Rzeczypospolitej z 22 IV 1927 r. o rozbudowie miast⁴³ oraz ustawa z 24 III 1933 r. o ulgach dla nowo wznoszonych budowli⁴⁴ rozróżniają dwa rodzaje spółdzielni, mających na celu dostarczanie członkom mieszkań: mieszkaniowe oraz mieszkaniowo-budowlane. W świetle rozporządzenia ministra skarbu z 9 IV 1937 r. w sprawie wykonania rozporządzenia prezydenta Rzeczypospolitej z 22 IV 1927 r. o rozbudowie miast⁴⁵, za spółdzielnie mieszkaniowe uważano takie spółdzielnie powstałe dla budowy domów mieszkalnych, których majątek pozostawał ich własnością, a członkowie korzystali z mieszkań w charakterze lokatorów. Z kolei spółdzielnie mieszkaniowo-budowlane budowały domy mieszkalne dla swych członków, z prawem przeniesienia na nich tytułu własności poszczególnych domów lub mieszkań. Wynikało stąd, że stosunek prawny między spółdzielnią (mieszkaniową, czy mieszkaniowo-budowlaną) a jej członkiem był stosunkiem najmu (w rozumieniu kodeksu zobowiązań) – do czasu, gdy własność danego lokalu zostanie przeniesiona ze spółdzielni na członka, w trybie rozporządzenia prezydenta Rzeczypospolitej z 24 X 1934 r. o własności lokali⁴⁶ (ustanowienie odrębnej własności lokalu).

W przypadku spółdzielni mieszkaniowej przywołane rozporządzenie ministra skarbu z 9 IV 1937 r. wyraźnie określało członka korzystającego z mieszkania jako „lokatora”. Z kolei członek spółdzielni mieszkaniowo-budowlanej miał wprowadzić prawo żądania, aby spółdzielnia zawarła z nim umowę (w formie aktu notarialnego), umożliwiającą przeniesienie nań własności danego mieszkania, ale do tego czasu używał tego mieszkania jako najemca.

W związku z tym podstawą wymiaru podatku od lokalu, oddanego do użytkowania członkowi przez spółdzielnię mieszkaniową lub mieszkaniowo-budowlaną, w domach będących jej własnością, było faktyczne komorne z roku poprze-

42 Okólnik Ministerstwa Skarbu z 12 XI 1937 r. w sprawie podstawy wymiaru podatku od lokali w domach, należących do spółdzielni, mających na celu dostarczanie członkom mieszkań, Dz. Urz. MS 1937, Nr 30, poz. 888.

43 Dz. U. 1936, Nr 10, poz. 107.

44 Dz. U. 1933, Nr 22, poz. 173.

45 Rozporządzenie ministra skarbu z 2 IV 1937 r. wydane w porozumieniu z ministrem spraw wewnętrznych i ministrem rolnictwa i reform rolnych w sprawie wykonania rozporządzenia prezydenta Rzeczypospolitej z 22 IV 1927 r. o rozbudowie miast, Dz. U. 1937, Nr 34, poz. 267.

46 Dz. U. 1934, Nr 94, poz. 848.

dzającego okres podatkowy, które członek, jako najemca, płacił spółdzielni jako stronie wynajmującej. Przyjmowanie w tych przypadkach przez niektóre urzędy skarbowe wartości czynszowej jako podstawy wymiaru podatku od lokali było niewłaściwe. Członek spółdzielni nie zajmował bowiem mieszkania bezpłatnie (jak tego wymagał art. 4 ust. 2 dekretu o podatku od lokali), lecz używał go w zamian za czynsz, który stanowiły wszelkie należności pobierane przez spółdzielnię na pokrycie kosztów zarządu, wydatków na amortyzację długu hipotecznego, kosztów utrzymania domu itp.).

Ustawa z 9 IV 1938 r. o ulgach inwestycyjnych⁴⁷ uchylila (z dniem 1 stycznia 1939 r.) m.in. art. 2 p. 4 dekretu prezydenta Rzeczypospolitej z 14 XI 1935 r. o podatku od lokali, który – jak pamiętamy – zwalniał od podatku lokale w „nowowznoszonych” budowlach, jak również w częściach „nadbudowanych i przybudowanych”, tak mieszkalne, jak i przeznaczone do celów handlowych lub przemysłowych (przez 10 lub 15 lat), w rozumieniu ustawy z 24 III 1933 r. o ulgach dla nowo wznoszonych budowli, która również utraciła moc obowiązującą.

Z mocy przepisów przejściowych ustawy z 9 IV 1938 r. o ulgach inwestycyjnych do lokali w domach, których budowa lub „dobudowa” została rozpoczęta przed 1 stycznia 1939 r. nadal należało stosować dotychczasowe ulgi. Natomiast lokale w nowo wznoszonych (po 1 stycznia 1939 r.) budowlach oraz w „dobudowanych” doń częściach⁴⁸ korzystały ze zwolnienia od podatku od lokali przez 10 lat, a gdy nie były większe niż trzyizbowe – przez 15 lat, od dnia chociażby tylko częściowego użytkowania tych budowli.

III. W listopadzie 1944 r. w wyniku nowelizacji dekretu z 1935 r. o podatku od lokali, podwyższono stawki podatkowe i zwiększono z 2 do 4 liczbę rat, w ramach których następowała zapłata podatku⁴⁹. Od 24 XI 1944 r. podatek obliczany był według trzech (dotąd dwóch) stawek podatkowych: 10% podstawy wymiaru – dla lokali jednoizbowych, 20% podstawy wymiaru – dla lokali dwu- i trzyizbowych oraz 30% podstawy wymiaru – dla lokali czteroizbowych i większych.

Postanowiono też, że podatek od lokali za każdy rok płatny jest w czterech równych ratach kwartalnych: do 31 marca (za I kwartał), do 30 czerwca (za II kwartał), do 30 września (za III kwartał) i do 31 grudnia (za IV kwartał).

Dekret z 13 IV 1945 r. o reformie samorządowego systemu podatkowego przekazał związkowi samorządu terytorialnego – na 1945 r. – wymiar, pobór, ściąganie i wpływy m.in. z podatku od lokali. Wprowadzone zmiany po-

⁴⁷ Dz. U. 1938, Nr 26, poz. 225.

⁴⁸ Ustawa o ulgach inwestycyjnych nie posługiwała się już pojęciami części budowli „nadbudowanych” i „przybudowanych”, używając określenia „części dobudowane”.

⁴⁹ Dekret z 20 XI 1944 r. o zmianie dekretu prezydenta Rzeczypospolitej o podatku od lokali, Dz. U. 1944, Nr 12, poz. 66.

legały przede wszystkim na przekazaniu całości wpływów z podatku od lokali na rzecz tych gmin, na obszarze których znajdowały się „obiekty podatkowe”. W związku z tym zawieszono, na czas do 31 XII 1945 r., moc obowiązującą art. 9 dekretu prezydenta Rzeczypospolitej z 14 XI 1935 r. o podatku od lokali, który przeznaczzał na rzecz gmin miejskich jedynie 41,25% wpływów z podatku od lokali. Nadto, w związku z zawieszeniem – do 31 XII 1945 r. – mocy obowiązującej art. 24 ustawy z 9 IV 1938 r. o ulgach inwestycyjnych, lokale znajdujące się w nowo wzniesionych budowlach oraz w częściach nadbudowanych lub dobudowanych, nie korzystały już z dotychczasowego (omówionego wyżej) zwolnienia od podatku od lokali⁵⁰.

Postanowiono także, że rata podatku od lokali za I kwartał 1945 r., której termin płatności upłynął 31 III 1945 r. płatna jest w ciągu 14 dni po doręczeniu nakazu płatniczego⁵¹.

Dekret z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych⁵² oraz dekret z 20 III 1946 r. o finansach komunalnych⁵³ definitywnie zaliczyły podatek od lokali do podatków pobieranych w całości na rzecz związków samorządu terytorialnego⁵⁴. Miał stanowić „podstawowe” źródło dochodu dla gmin miejskich⁵⁵.

Podatkowi od lokali podlegały wszelkiego rodzaju lokale (pomieszczenia) w nieruchomościach (budynkach), podlegających podatkowi od nieruchomości, zajęte zarówno na cele mieszkalne, jak i na inne cele (użytkowe)⁵⁶. Według

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

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

52 Dz. U. 1946, Nr 19, poz. 128.

53 Dz. U. 1946, Nr 19, poz. 129.

54 Jednocześnie z dniem 1 stycznia 1946 r. utracił moc obowiązującą dekret prezydenta Rzeczypospolitej z 14 XI 1935 r. o podatku od lokali oraz dekret z 13 IV 1945 r. o reformie samorządowego systemu podatkowego.

55 Zob. okólnik Ministerstwa Administracji Publicznej z 23 I 1948 r. w sprawie interpretacji niektórych przepisów dekretu z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz. Urz. MAP 1948, Nr 2, poz. 11.

56 W myśl przepisów dekretu o podatkach komunalnych i kolejnych rozporządzeń wykonawczych, na obszarze gmin miejskich podatkowi od nieruchomości podlegały: 1) wszelkiego rodzaju budynki lub inne zabudowania wraz z gruntami pod tymi budynkami lub zabudowaniami oraz z należącymi do nich podwórzami (dziedzińcami), zieleńcami, kwietnikami, ogródkami, placami składowymi, przejściami, dojazdami itp. gruntami, przylegającymi do budynków i zabudowań, 2) grunty niezabudowane o powierzchni do 5 000 metrów kwadratowych, bez względu na rodzaj użytkowania, 3) grunty niezabudowane o powierzchni ponad 5 000 metrów kwadratowych, jeżeli nie były stale użytkowane jako pola uprawne, łąki, pastwiska, sady, ogrody, jak również gdy nie były „pokryte lasami lub wodami” dla celów hodowli ryb lub rybołówstwa. Na obszarze gmin wiejskich opodat-

rozporządzenia z 20 I 1947 r.⁵⁷ lokalami były wszelkiego rodzaju pomieszczenia mieszkalne, handlowe, biurowe i inne, wraz z należącymi do nich zabudowaniami gospodarczymi, piwnicami, składami itp. bądź wynajmowane, bądź oddawane do bezpłatnego użytkowania, bądź też zajmowane w budynku własnym. Zauważmy, że dekret z 20 III 1946 r., w przeciwieństwie do unormowań z 1935 r., nie ograniczył zakresu przedmiotowego podatku do lokali na obszarze gmin miejskich.

Od podatku zwolnione były:

- 1) lokale zajmowane przez urzędy państwowe oraz przedsiębiorstwa państwowe, rozliczające się centralnie ze Skarbem Państwa w ramach budżetu państwowego⁵⁸, i lokale zajmowane przez urzędy samorządowe oraz przedsiębiorstwa samorządowe, rozliczające się centralnie ze związkiem samorządowym w ramach budżetu danego związku⁵⁹. Zastrzeżone zarazem, iż lokale mieszkalne, zajmowane przez pracowników owych urzędów i przedsiębiorstw, znajdujące się w ich lokalach, podlegają podatkowi bez względu na to, czy odnajmowane były tym pracownikom za czynszem, czy też oddane były bezpłatnie lub przydzielone jako mieszkania służbowe⁶⁰,
- 2) lokale zajmowane przez instytucje ubezpieczeń społecznych, prawnie uznane wyznania religijne i ich instytucje⁶¹, zakłady opiekuńcze, związki

kowaniu podlegały zaś: 1) niezwiązane z gospodarstwem rolnym domy mieszkalne (wille, domy letniskowe itp.) i inne budynki (handlowe, przemysłowe itp.) wraz z należącymi do nich zabudowaniami ubocznymi, podwórzami i placami, 2) związane z gospodarstwem rolnym budynki wraz z należącymi do nich zabudowaniami ubocznymi, podwórzami i placami: a) stale wynajmowane w całości lub w przevažającej części, a składające się z więcej niż 4 izb, b) wydzierżawione oddzielnie od gospodarstwa rolnego.

57 Rozporządzenie ministrów administracji publicznej i ziem odzyskanych z 20 I 1947 r., wydane w porozumieniu z ministrami skarbu oraz rolnictwa i reform rolnych, a co do §§ 10–22 nadto w porozumieniu z ministrem aprowizacji i handlu w sprawie wykonania dekretu z dnia 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz. U. 1947, Nr 25, poz. 96.

58 Wyszczególnione w zarządzeniu, które mieli wydać ministrowie administracji publicznej i ziem odzyskanych, w porozumieniu z ministrem skarbu, ogłoszonym w Monitorze Polskim.

59 Jakie przedsiębiorstwa należy uważać za rozliczające się centralnie ze związkiem samorządowym, mieli określić ministrowie administracji publicznej i ziem odzyskanych w porozumieniu z ministrem skarbu, w drodze zarządzenia ogłoszonego w Monitorze Polskim. W rzeczywistości owo wyjaśnienie znalazło się w dekreście z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych, w następstwie jego nowelizacji dokonanej 2 IV 1947 r. (Dz. U. 1947, Nr 32, poz. 137).

60 Wolne od podatku były jednak lokale reprezentacyjne wymienione w § 1 rozporządzenia Rady Ministrów z 20 I 1934 r. o opłatach za mieszkania zajmowane przez funkcjonariuszy państwowych w budynkach państwowych, przez Skarb Państwa wynajmowanych lub administrowanych (Dz. U. 1934, Nr 10, poz. 82); zob. § 70 rozporządzenia ministrów administracji i ziem odzyskanych z 20 VI 1947 r. wydanego w porozumieniu z ministrami skarbu oraz rolnictwa i reform rolnych, a co do §§ 12–24 nadto w porozumieniu z ministrem aprowizacji w sprawie wykonania dekretu z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz. U. 1947, Nr 51, poz. 258.

61 Lokale urzędowe władz i instytucji uznanych prawnie wyznań religijnych, jak również pomieszczenia w domach przygotowawczych dla zakonników i zakonnice oraz pomieszczenia mieszkalne

zawodowe oraz osoby prawne, których dochód zgodnie ze statutem był obracany w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, sportowe i dobroczynne, z wyjątkiem części tych lokali odnajmowanych lub oddawanych bezpłatnie do użytkowania osobom trzecim, a także z wyjątkiem lokali w całości lub w części zajmowanych przez przedsiębiorstwa tych związków, instytucji i osób prawnych. W 1947 r. rozszerzono zakres tego zwolnienia na sierocińce, zakłady wychowawcze i „instytucje” spełniające powyższe warunki⁶²,

- 3) pod warunkiem wzajemności – lokale zajmowane na biura dla przedstawicielstw dyplomatycznych, misji oraz konsulatów państw obcych, jak również lokale zajmowane przez osoby korzystające w myśl prawa międzynarodowego z prawa zakrajowości, oraz przez konsulów i urzędników konsularnych tych państw, jeżeli nie byli obywatelami Rzeczypospolitej,
- 4) lokale niezajęte,
- 5) lokale zajmowane na szpitala⁶³.

Obowiązek podatkowy ciążył na osobach fizycznych, spadkach wakujących (nieobjętych) i osobach prawnych, zajmujących lokale lub ich części w charakterze najemców. Najemcami – w rozumieniu omawianego dekretu – byli lokatorzy „główni” i osoby „wprowadzone do lokalu” na mocy orzeczeń komisji mieszkaniowych lub władz kwaterunkowych. Wymiaru podatku dokonywano dla każdej z tych osób odrębnie, w stosunku do wysokości komornego opłacanego przez każdą z nich administracji domu.

W 1948 r. nastąpiła nowelizacja przepisów o podatku od lokali⁶⁴, m.in. w związku z wejściem w życie dekretu z 28 VII 1948 r. o najmie lokali⁶⁵. W wyniku nowelizacji obowiązek podatkowy ciążył także na podnajemcach obowiązanych, w myśl art. 7 dekretu z 28 VII 1948 r. o najmie lokali, do płacenia oddzielnie czynszu⁶⁶.

Obowiązek podatkowy rozpoczynał się od początku następnego miesiąca po zajęciu lokalu lub po utracie zwolnienia od podatku. Kończył się zaś z upływem miesiąca, w którym lokal opróżniono bądź w którym lokal uzyskał zwolnienie od podatku.

zakonników i zakonnic składających śluby ubóstwa były wolne od podatku. Podlegały zaś podatkowi lokale mieszkalne duchowieństwa, z wyjątkiem części lokali zajętych na cele „urzędowe” (np. kancelaria).

62 Dekret z 2 IV 1947 r. o zmianie dekretu z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz. U. 1947, Nr 32, poz. 137.

63 Odpowiadające warunkom określonym w art. 3 lit a) rozporządzenia prezydenta Rzeczypospolitej z 22 III 1928 r. o zakładach leczniczych, Dz. U. 1928, Nr 38, poz. 382.

64 Dekret z 23 VIII 1948 r. o zmianie dekretu z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz. U. 1948, Nr 41, poz. 297.

65 Dz. U. 1948, Nr 36, poz. 259.

66 Art. 7 dekretu z 28 VII 1948 r. o najmie lokali stanowił, że w przypadku podnajmu lokali mieszkalnych do płacenia czynszu obowiązany jest główny lokator i sublokator – każdy oddzielnie, w stosunku do zajmowanej przez nich przestrzeni lokalu.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 dekretu z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych, podstawę opodatkowania stanowił roczny czynsz, obliczony na podstawie komornego, przypadającego w sierpniu 1939 r. (podstawowego)⁶⁷, a dla lokali (pomieszczeń) nieoddanych w najem, w szczególności dla zajmowanych bezpłatnie – wartość czynszowa, ustalona w wysokości czynszu, jaki by został uzyskany w razie ich wynajęcia w sierpniu 1939 r.

Jeżeli lokator opłacał tylko część komornego, a pozostałą część opłacał za niego „służbodawca” lub inna osoba, za podstawę opodatkowania przyjmowano 12-krotną łączną sumę komornego, należnego właścicielowi budynku z sierpnia 1939 r.

Licząc się z niemożnością ustalenia podstawy opodatkowania w powyższym trybie na obszarze Ziemi Odzyskanych, przewidziano, że w takim przypadku właściwa rada narodowa ustali wartość czynszową, biorąc pod uwagę komorne płacone w sierpniu 1939 r. za podobne lub takie same nieruchomości, znajdujące się w analogicznych warunkach i podobnych miejscowościach, położonych na pozostałych terenach państwa.

W szczególnych przypadkach za podstawę opodatkowania przyjmowano 5% „wartości obiegowej” nieruchomości lub jej części z sierpnia 1939 r. Działo się tak w razie niemożności ustalenia wartości czynszowej w sposób określony w art. 28 ust. 1 w odniesieniu do lokali (pomieszczeń) w nieruchomościach zajmowanych na cele użytkowe.

Wysokość stawek podatkowych była zróżnicowana, przede wszystkim w zależności od tego, czy lokal przeznaczony był na cele mieszkalne, czy inne.

W myśl art. 29 ust. 1 dekretu podatek wynosił:

- 1) dla lokali mieszkalnych – 100% podstawy opodatkowania,
- 2) dla lokali (pomieszczeń) zajmowanych na inne cele niż mieszkalne (użytkowych) przez podatników podatku obrotowego:
 - a) jeżeli podatnik wykonywał świadczenia rzeczy bądź usług w przeważającej mierze po cenach reglamentowanych⁶⁸ – 200% podstawy opodatkowania,
 - b) w pozostałych wypadkach – 600% podstawy opodatkowania,

67 Jeżeli lokator oprócz komornego, wyrażonego w określonej kwocie, zobowiązany był z tytułu najmu jeszcze do innych świadczeń (w gotówce, w naturze, w pracy lub w innej formie), jednorazowych lub powtarzających się, do sumy komornego należało doliczyć wartość tych świadczeń obliczonych w stosunku rocznym według ich wartości z sierpnia 1939 r. Jeżeli natomiast w sumie komornego z sierpnia 1939 r. pobieranego za lokal mieściła się także należność za umeblowanie, opał, światło, obsługę itp. świadczenia ze strony właściciela budynku, wówczas należało sumę komornego zmniejszyć o wartość tych świadczeń.

68 W świetle wyjaśnień Ministerstwa Administracji Publicznej były to ceny, które „a) w widoczny sposób odbiegają od cen rynkowych, b) dają bezpośrednie korzyści nabywcy, bez względu na istnienie lub nieistnienie zarobku świadczącego”. MAP zaleciło jednocześnie, aby, poczynając od roku 1948, za osoby wykonujące świadczenia rzeczy w przeważającej mierze po cenach reglamentowanych, w przypadku prowadzenia handlu towarami niedającymi się porównać (ani ilościowo, ani jakościowo), należy uważać tych podatników, którzy wykażą się obrotem po cenach reglamentowanych,

3) dla lokali użytkowych, zajmowanych przez inne osoby (nieopłacające podatku obrotowego) – 100% podstawy opodatkowania.

Wyraźnie podkreślono, że lokal mieszkalny chociażby w części zajmowany lub użytkowany na inne cele niż mieszkalne, uważa się za lokal użytkowy. Nadto przewidziano, że dla lokalu mieszkalnego (lub jego części), w którym zamieszkiwała chociażby jedna osoba korzystająca w charakterze najemcy lub podnajemcy z lokalu użytkowego, podatek podwyższa się o 200%.

Zamiast stawek określonych w ust. 1 art. 29, miejskie lub gminne rady narodowe mogły wprowadzać opodatkowanie lokali mieszkalnych i użytkowych stawkami stałymi, w wysokości uzależnionej od powierzchni, położenia i jakości danego lokalu. Zastrzeżono zarazem, że w tym przypadku górna granica stawek powinna być tak obliczona, aby opodatkowanie nie było wyższe niż 3 zł miesięcznie z metra kwadratowego powierzchni użytkowej albo od opodatkowania według zasad określonych w (omówionym wyżej) ust. 1 art. 29. Uchwała miejskiej lub gminnej rady narodowej wymagała zatwierdzenia przez prezydium rady narodowej wyższego stopnia.

Inna podstawa opodatkowania i inna skala podatkowa były przewidziane dla opodatkowania lokali, za które komorne pobierane było w kwocie wyższej od komornego (wartości czynszowej), obliczonego na podstawie rocznego komornego, pobieranego w sierpniu 1939 r. Podstawę opodatkowania stanowiło w tym przypadku faktyczne komorne (wartość czynszowa) z roku poprzedzającego rok podatkowy, jednak tylko w tym przypadku, jeżeli podatek obliczony od tej podstawy opodatkowania według stawek określonych w art. 30 ust. 3 (10% – dla lokali mieszkalnych; 15% – dla lokali użytkowych) był wyższy od podatku obliczonego w myśl zasad ustanowionych w art. 29 ust. 1⁶⁹.

Podatek płatny był w ratach miesięcznych, do 8 dnia każdego miesiąca, za miesiąc ubiegły. W przypadku nieotrzymania nakazu płatniczego do dnia 1 lutego roku podatkowego, podatnik obowiązany był wpłacać raty miesięczne, w wysokości przypadającej w ubiegłym roku podatkowym. Różnicę, jaka wynikała w tym przypadku między kwotą oznaczoną w nakazie płatniczym, a sumą rat obliczonych na podstawie wymiaru za ubiegły rok podatkowy, należało uiścić w ciągu miesiąca od dnia doręczenia nakazu płatniczego.

przekraczającym 1/5 części obrotu wolnorynkowego. W innych przypadkach pojęcie „przeważającej miary” należało rozumieć w ten sposób, że wartość świadczeń po cenach reglamentowanych winna wynosić więcej niż połowę ogólnej wartości świadczeń, zob. okólnik nr 4 Ministerstwa Administracji Publicznej z 23 I 1948 r. w sprawie interpretacji niektórych przepisów dekretu z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz. Urz. MAP 1948, Nr 2, poz. 11. Owe kryteria spełniali w większości podatnicy z sektora gospodarki uspołecznionej.

69 Od 1948 r. stawki te miały powszechne zastosowanie dla osób będących podatnikami podatku obrotowego, w związku z podwyżką dla tej grupy osób czynszów, w drodze dekretu z 28 VII 1948 r. o najmie lokali (Dz. U. 1948, Nr 36, poz. 259), zob. J. Kosiński, *Podatek od nieruchomości i podatek od lokali w Polsce Ludowej*, [w:] *Rozwój systemu podatkowego w 30-leciu Polski Ludowej*, red. J. Jaśkiewiczowa, „Zeszyty Naukowe Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego” 1976, nr 1, s. 204.

4 III 1947 r. Komitet Ekonomiczny Rady Ministrów przyjął uchwałę, stanowiącą, iż w budynkach naprawionych, odbudowanych lub wykończonych z funduszków Skarbu Państwa i będących w użytkowaniu państwa lub instytucji państwowej, w których wysokość komornego i opłat dodatkowych nie była ograniczona obowiązującymi przepisami prawa, z dniem 1 IV 1947 r. będą pobierane – oprócz komornego – dodatkowe opłaty amortyzacyjne⁷⁰. Miały one obciążać lokatorów niebędących pracownikami sektora publicznego⁷¹. Ciężyły jednak na pracowniku sektora publicznego, który część swego lokalu podnajął osobie niebędącej pracownikiem sektora publicznego lub z którym wspólnie zamieszkiwał członek rodziny będący podatnikiem podatku obrotowego. Stawki owych opłat amortyzacyjnych ustalono zasadniczo w wysokości 30-krotnego czynszu z sierpnia 1939 r. (dla lokali mieszkalnych zajmowanych przez podatników podatku obrotowego) oraz 3-krotnego czynszu (dla lokali mieszkalnych zajmowanych przez osoby niebędące podatnikami podatku obrotowego). Pracownik sektora publicznego, który podnajął część swego lokalu osobie będącej podatnikiem podatku obrotowego, obciążony był opłatą amortyzacyjną w wysokości 30-krotnego czynszu z sierpnia 1939 r. (bądź 3-krotnego czynszu z sierpnia 1939 r., gdy nie była ona podatnikiem podatku obrotowego). Opłata amortyzacyjna w wysokości 10-krotnego czynszu z sierpnia 1939 r. obciążała zaś pracownika sektora publicznego, z którym wspólnie zamieszkiwał członek rodziny będący podatnikiem podatku obrotowego⁷².

Powyższa uchwała obowiązywała do 1 IX 1948 r.⁷³, gdy wszedł w życie dekret z 28 VII 1948 r. o najmie lokali, wedle którego najemcy objęci jego postanowieniami⁷⁴ obowiązani byli płacić wyższy czynsz za najem lokali mieszkalnych,

70 Uchwała Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z 4 III 1947 r. w sprawie obciążania opłatami amortyzacyjnymi lokatorów niebędących pracownikami sektora publicznego, zamieszkałych w nieruchomościach naprawionych z funduszków państwowych, Dz. Urz. MAP 1947, Nr 21, s. 13–14.

71 Do pracowników sektora publicznego uchwała zaliczała: pracowników państwowych, samorządowych, przedsiębiorstw państwowych i samorządowych, związków i organizacji prawa publicznego. W przypadkach wątpliwych rozstrzygać miał minister odbudowy w porozumieniu z prezesem Centralnego Urzędu Planowania.

72 Wyższe stawki opłat amortyzacyjnych przewidziano na „ziemiach dawnych” w domach wybudowanych przed 1 VII 1919 r.

73 Uchwała Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z 15 X 1948 r. (pkt IX) o uchyleniu uchwały KERM z 4 III 1947 r. w sprawie obciążenia opłatami amortyzacyjnymi lokatorów niebędących pracownikami sektora publicznego, zamieszkałych w nieruchomościach naprawionych z funduszków państwowych, Dz. Urz. MAP 1948, Nr 42, s. 8.

74 Nowe zasady obliczania czynszu za najem lokali mieszkalnych nie dotyczyły następujących kategorii najemców: 1) pracowników państwowych i samorządowych oraz wszystkich innych osób, których główną podstawą utrzymania był stosunek pracy najemnej, 2) osób, których główną podstawą utrzymania była zawodowa twórczość albo działalność naukowa, oświatowa, artystyczna, literacka lub publicystyczna, 3) osób pobierających zaopatrzenie lub rentę z funduszków państwa, związków samorządu terytorialnego lub zakładów ubezpieczeń społecznych albo utrzymywanych ze środków opieki społecznej, 4) pracowników pozostających czasowo bez pracy, zarejestrowanych w Urzędach Zatrudnienia jako poszukujący pracy. Wymienieni najemcy opłacali czynsz w dotychczasowej wy-

obliczany według stawek za metr kwadratowy powierzchni użytkowej lokalu (określonych w załączniku do dekretu)⁷⁵. W stosunku do lokali mieszkalnych, od których pobierało się czynsz z tytułu najmu, albo których wartość czynszową ustalała się według nowych stawek, na podstawie dekretu z 28 VII 1948 r. o najmie lokali, podatek od lokali stanowił 10% kwoty bieżącego czynszu miesięcznego, przypadającego za dany lokal lub jego część (wartości czynszowej) i płatny był (bez wezwania władzy podatkowej) do 8 dnia każdego miesiąca kalendarzowego, za który czynsz przypadał⁷⁶.

Dekret z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych przewidywał (art. 40 ust. 1) również obniżkę o 75% podatku od lokali na rok podatkowy 1946, dla lokali mieszkalnych zajmowanych przez osoby zatrudnione w służbie publicznej, w instytucjach ubezpieczeń społecznych, w związkach zawodowych oraz w przedsiębiorstwach państwowych i związków samorządu terytorialnego, jak również w przedsiębiorstwach pozostających pod zarządem państwowym i związków samorządu terytorialnego, oraz osoby pobierające zaopatrzenie emerytalne (ubezpieczeniowe) z funduszy publicznych. Co więcej, dekret upoważnił ministrów administracji publicznej oraz ziem odzyskanych do wydawania rozporządzeń w sprawie całkowitego lub częściowego zaniechania w roku podatkowym 1946 poboru podatku od powyższych lokali oraz w sprawie obniżania podatku (w granicach do 75%) w następnych latach podatkowych dla wszystkich lub nie-

sokości (na poziomie przedwojennym); zob. też rozporządzenie Rady Ministrów z 29 IX 1948 r. w sprawie zwolnień i ulg w opłacaniu czynszu za najem lokali mieszkalnych oraz zwolnień od wpłat na Fundusz Gospodarki Mieszkaniowej (Dz. U. 1948, Nr 49, poz. 374). Wyłączenie „świata pracy” z zasięgu obowiązywania dekretu z 28 VII 1948 r. o najmie lokali sprawiło, że pomimo „urealnienia” wysokości czynszów, samorządy miejskie nie uzyskały odpowiednio zwiększonych wpływów z podatku od lokali. W związku z tym, L. Kurowski zauważył, iż „Znów zatym względy polityki socjalnej przeciwstawiają się interesom finansów miejskich”, L. Kurowski, *Charakterystyka ogólna prawa o dochodach komunalnych*, [w:] *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949, s. 575. Zwolnienie lokali mieszkalnych, zajmowanych przez osoby pozostające w stosunku pracy lub stosunku służbowym, z podatku od lokali nastąpiło w 1965 r. (rozporządzenie Rady Ministrów z 20 VII 1965 r. w sprawie czynszów najmu za lokale mieszkalne, Dz. U. 1965, Nr 35, poz. 224).

75 Wysokość stawek wahała się od 80 do 120 zł za 1 metr kwadratowy (zależnie od lokalizacji i wyposażenia technicznego lokalu mieszkalnego). Czynsz obliczony według stawek pomniejszonych o połowę opłacali zaś: członkowie spółdzielni pracy (określonych w trybie wskazanym w rozporządzeniu Rady Ministrów), rzemieślnicy, którzy zatrudniali w swoim zakładzie rzemieślniczym najwyżej jednego członka rodziny i jednego pracownika najemnego, zob. rozporządzenie Rady Ministrów z 29 IX 1948 r. w sprawie zwolnień i ulg w opłacaniu czynszu za najem lokali mieszkalnych oraz zwolnień od wpłat na Fundusz Gospodarki Mieszkaniowej, Dz. U. 1948, Nr 49, poz. 374.

76 Od owej reguły ustalania podatku od lokali przewidziano dwa wyjątki. Pierwszy dotyczył lokalu mieszkalnego (lub jego części), w którym zamieszkiwała chociażby jedna osoba, korzystająca w charakterze najemcy lub podnajemcy z lokalu użytkowego. Podatek obliczano w tym przypadku według nowych zasad, jeśli był wyższy od kwoty podatku obliczonej według dotychczasowych zasad (z zastosowaniem podwyżki o 200%). Drugi wyjątek dotyczył lokalu mieszkalnego, chociażby w części zajmowanego lub użytkowanego przez podatnika podatku obrotowego na inne cele niż mieszkalne.

których z wymienionych grup osób. Zastrzeżono zarazem, że ulgi te, zarówno w roku podatkowym 1946, jak i w latach następnych, mogą być różnicowane w zależności od wielkości zajmowanego lokalu. Rozporządzenie wykonawcze do dekretu o podatkach komunalnych z 20 I 1947 r. podtrzymało obniżkę o 75% podatku od lokali na rok 1947, ale ograniczyło ją tylko do lokali mieszkalnych jedno-, dwu- i trzyizbowych⁷⁷, zajmowanych przez osoby zatrudnione w służbie państwowej lub samorządowej oraz przez osoby pobierające zaopatrzenie emerytalne (ubezpieczeniowe) z funduszków publicznych. W 1948 r. owa ulga dotyczyła tylko lokali mieszkalnych najwyżej trzyizbowych, zajmowanych przez osoby pobierające zaopatrzenie emerytalne (ubezpieczeniowe) z funduszków publicznych⁷⁸. W 1949 r. podtrzymano te przesłanki zastosowania ulgi przewidzianej w art. 40 ust. 1 dekretu o podatkach komunalnych, dodając jeszcze wymóg, aby uprawnione osoby – pobierające zaopatrzenie emerytalne (ubezpieczeniowe) z funduszków publicznych – nie posiadały innych źródeł dochodu⁷⁹.

Nadto, na podstawie art. 40 ust. 3 dekretu o podatkach komunalnych, gminne oraz miejskie rady narodowe mogły „w granicach słuszności gospodarczej” obniżać, a nawet całkowicie zwalniać od podatku od lokali poszczególne grupy podatników zajmujących lokale mieszkalne⁸⁰.

77 Odpowiadając na zapytanie jednego z wojewodów, czy lokal przeznaczony na kuchnię należy traktować jako izbę mieszkalną, w rozumieniu owego przepisu rozporządzenia wykonawczego do dekretu o podatkach komunalnych, Ministerstwo Administracji Publicznej wyjaśniło, że przez określenie „lokal mieszkalny” należy rozumieć „pomieszczenie specjalnie przeznaczone do przebywania w nim ludzi, a takim jest zarówno pokój jak i kuchnia, w przeciwieństwie do innych technicznie odrębnych części lokalu mieszkalnego, jak np. przedpokój, czy łazienka (...)”, zob. pismo okólne Ministerstwa Administracji Publicznej z 9 IX 1947 r. w sprawie wykładni pojęcia izby w rozumieniu przepisów o podatku od lokali, Dz. Urz. MAP 1947, Nr 12, s. 5–6.

78 Rozporządzenie ministrów administracji publicznej i ziem odzyskanych z 15 IX 1948 r., wydane w porozumieniu z ministrami skarbu oraz rolnictwa i reform rolnych o zmianie rozporządzenia ministrów administracji publicznej i ziem odzyskanych z 20 VI 1947 r., wydanego w porozumieniu z ministrami skarbu oraz rolnictwa i reform rolnych, a co do §§ 12–24 nadto w porozumieniu z ministrem aprowizacji, w sprawie wykonania dekretu z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz. U. 1948, Nr 44, poz. 333.

79 Rozporządzenie ministra administracji publicznej z 15 IX 1949 r. w sprawie ulg w podatku od lokali, Dz. U. 1949, Nr 54, poz. 421.

80 Rozporządzenie wykonawcze z 20 I 1947 r. do dekretu o podatkach komunalnych stanowiło, że gminne bądź miejskie rady narodowe przy obniżaniu, a nawet całkowitym zwalnianiu poszczególnych grup podatników od podatku od lokali powinny „w granicach słuszności gospodarczej” mieć na względzie rozszerzenie kręgu osób, którym ulga została przyznana w myśl art. 40 ust. 1 (o 75%), w szczególności na osoby pracujące w przedsiębiorstwach, mających szczególne znaczenie dla zaspokajania lokalnych potrzeb gminy. Z kolei Ministerstwo Administracji Publicznej uznało za „wskazane” zastosowanie owych ulg w szczególności do słuchaczy wyższych uczelni, korzystających z lokali jako najemcy oraz pozbawionych stałych źródeł dochodu, zob. okólnik Ministerstwa Administracji Publicznej z 23 I 1948 r. w sprawie interpretacji niektórych przepisów dekretu z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz. Urz. MAP 1948, Nr 2, poz. 11.

W styczniu 1948 r. Ministerstwo Administracji Publicznej zwróciło uwagę, że podatek od lokali, mający stanowić „podstawowe” źródło dochodu dla gmin miejskich, „częstokroć nie jest, jak praktyka wykazuje, należycie wykorzystywany”⁸¹. Podkreślało w szczególności, że mimo wyraźnego określenia w dekreście o podatkach komunalnych oraz w kolejnych rozporządzeniach wykonawczych (z 20 I 1947 i 20 VI 1947 r.) przedmiotu podatku, zarządy niektórych gmin uważały, że pomieszczenia w budynkach własnych nie podlegały w 1946 r. podatkowi. Przypomnijmy, że art. 24 dekretu z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych stanowił, iż podatkowi od lokali podlegają wszelkiego rodzaju lokale (pomieszczenia) w nieruchomościach (budynkach), zajęte zarówno na cele mieszkalne, jak i na inne cele (użytkowe). Z kolei w myśl art. 26 dekretu obowiązek podatkowy ciążył na osobach fizycznych, spadkach wakujących (nieobjętych) i osobach prawnych, zajmujących lokale lub ich części w charakterze najemców (rozumianych jako „lokatorzy główni i osoby wprowadzone do lokalu na mocy orzeczeń komisji mieszkaniowych lub władz kwaterunkowych”). Kolejne rozporządzenia wykonawcze z 1947 r. rozwiały te wątpliwości, stanowiąc w szczególności, że lokalami są wszelkiego rodzaju pomieszczenia mieszkalne, handlowe, biurowe i inne, wraz z należącymi do nich zabudowaniami gospodarczymi, piwnicami, składami itp., bądź wynajmowane, bądź oddawane do bezpłatnego użytkowania, bądź też zajmowane w budynku własnym.

Ministerstwo Administracji Publicznej wyjaśniło zarazem, że (w myśl § 65 rozporządzenia wykonawczego z 20 VI 1947 r.) do określonego w pewnej kwocie czynszu należy doliczać tylko te świadczenia w gotówce lub naturze, które najemca lub dzierżawca zobowiązał się świadczyć na rzecz wynajmującego lub wydzierżawiającego. Stąd świadczeń takich jak: opłaty za wodę, wywóz śmieci, oświetlenie klatki schodowej, wynagrodzenie dozorczy itp., które „nie idą na rzecz wynajmującego lub wydzierżawiającego”, dla których jest on tylko „inkasentem”, nie należało doliczać do należnego czynszu, pod warunkiem pobierania ich w wysokości nieprzekraczającej faktycznego wydatku. Ministerstwo Administracji Publicznej poinformowało, że zdarzają się przypadki określenia bardzo niskiego komornego, przy niewspółmiernej wartości świadczeń wynajmującego na rzecz najemcy, w celu ukrycia faktycznego czynszu i przez to zmniejszenia podstawy opodatkowania. Podkreśliło, że w przypadkach stwierdzenia takiej dysproporcji między wysokością komornego a wartością owych świadczeń, władza wymiarowa ma prawo – na podstawie dekretu z 16 V 1946 r. o postępowaniu podatkowym⁸² – ustalić faktyczną wartość świadczeń i ewentualną nadwyżkę zaliczyć do sumy komornego.

81 Zob. okólnik Ministerstwa Administracji Publicznej z 23 I 1948 r. w sprawie interpretacji niektórych przepisów dekretu z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych.

82 Dz. U. 1946, Nr 27, poz. 174. W marcu 1947 r. Ministerstwo Administracji Publicznej pisało z kolei, iż z uwagi na to, że wysokość komornego pozostaje na poziomie z sierpnia 1939 r., budżety

Dopiero 20 X 1947 r. ministrowie administracji publicznej i ziem odzyskanych wydali, w porozumieniu z ministrem skarbu, zarządzenie w sprawie ustalenia wykazów przedsiębiorstw państwowych, korzystających z ulg i zwolnień w zakresie niektórych podatków komunalnych (zostało opublikowane 21 XI 1947 r.)⁸³. Zwolnienia od podatku od lokali obejmujące lokale zajmowane przez określone przedsiębiorstwa państwowe przyznano bądź na czas nieokreślony (poczynając od roku podatkowego 1946)⁸⁴, bądź jedynie na lata podatkowe 1946 i 1947⁸⁵. W związku z tym Ministerstwo Administracji Publicznej, zwracając się do wszystkich wojewodów, starostów powiatowych, burmistrzów i wójtów podkreśliło, iż wszystkie pozostałe przedsiębiorstwa państwowe, w tym również centralnie rozliczające się ze Skarbem Państwa w ramach budżetu państwowego, niewymienione w owym zarządzeniu, obowiązane są płacić podatek od lokali za okres od 1 stycznia 1946 r. Polecilo jednocześnie wezwać do uiszczenia podatku przedsiębiorstwa państwowe, które licząc na zwolnienie nie uiszczyły podatku za 1946 r. Po upływie terminu płatności należało wdrożyć postępowanie egzekucyjne, stosując przepisy dekretu z 18 I 1947 r. o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych⁸⁶.

Zarządzenie z 20 XI 1947 r. przewidywało m.in. zwolnienie od podatku od lokali, w latach podatkowych 1946 i 1947, lokali Zarządu Państwowych Nieruchomości Ziemijskich. Ponieważ niektóre z nich (wskutek spóźnionego ukazania się owego zarządzenia) zostały opodatkowane, Ministerstwo Administracji

związków samorządowych, przede wszystkim miast, są nieraz obciążane dopłatą na rzecz nieruchomości czynszowych, stanowiących własność gmin bądź też administrowanych przez nie jako mienie opuszczone i poniemieckie. Ażeby temu zapobiec, wskazane byłoby – zdaniem Ministerstwa Administracji Publicznej – rozłożenie między najemców części kosztów powstałych wskutek płacenia cen za świadczenia w skali wyższej niż przed wojną (wynagrodzenie dozorców, koszty wywozu śmieci, oświetlenie klatki schodowej, opłaty za wodę itp.). Podkreśliło zarazem, że świadczenia przeliczone na najemców nie mogą być wyższe od świadczeń, które obciążały najemców w analogicznych warunkach, w domach stanowiących własność prywatną, zob. okólnik Ministerstwa Administracji Publicznej z 29 III 1947 r. w sprawie budżetów związków samorządu terytorialnego na rok 1947, Dz. Urz. MAP 1947, Nr 3, s. 27.

83 M. P. 1947, Nr 139, poz. 853.

84 Lokale zajmowane przez Polską Agencję Prasową, Państwowy Zakład Emerytalny, Państwową Wytwórnię Papierów Wartościowych, Polski Monopol Solny, Polski Monopol Tytoniowy, Polski Monopol Spirytusowy, Polski Monopol Zapalczany, Polski Monopol Loteryjny, Polskie Koleje Państwowe, Państwowy Teatr Polski w Warszawie, Polską Poczotę, Telegraf i Telefon, przedsiębiorstwa Państwowego Zakładu Higieny oraz Państwowe Zakłady Wodociągowe na Górnym Śląsku.

85 Lokale zajmowane przez Państwowe Zakłady Hodowli Roślin, Zarząd Państwowych Nieruchomości Ziemijskich oraz Państwowe Zakłady Tele i Radiotechniczne.

86 Dz. U. 1947, Nr 21, poz. 84; zob. Pismo okólne Ministerstwa Administracji Publicznej z 28 XI 1947 r. w sprawie ulg i zwolnień w zakresie niektórych podatków komunalnych dla przedsiębiorstw państwowych, centralnie rozliczających się ze Skarbem Państwa, Dz. Urz. MAP 1947, Nr 21, s. 8.

Publicznej⁸⁷ nakazało zmienić wydane decyzje, bez względu na to, czy Zarząd Państwowych Nieruchomości Ziemskich wniósł odwołania⁸⁸.

Jak pamiętamy, zgodnie z art. 25 pkt 3 dekretu o podatkach komunalnych, od podatku od lokali zwolnione były lokale zajmowane przez instytucje ubezpieczeń społecznych, zakłady naukowe, prawnie uznane wyznania religijne i ich instytucje, sierocińce, zakłady wychowawcze i opiekuńcze, związki zawodowe oraz osoby prawne i instytucje, których dochód, zgodnie ze statutem, był obracany w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, sportowe i dobroczynne, z wyjątkiem części tych lokali odnajmowanych lub oddawanych bezpłatnie do użytkowania osobom trzecim, a także z wyjątkiem lokali w całości lub w części zajmowanych przez przedsiębiorstwa tych związków, instytucji i osób prawnych. W piśmie okólnym z dnia 27 VII 1947 r. minister administracji publicznej⁸⁹ „zalecił”, aby ze względu na okoliczność, iż dochody stronnictw politycznych „są obracane na cele ogólnej użyteczności, względnie oświatowe, kulturalne, samopomocowe itp., a nie na cele zarobkowe”, lokale partii politycznych, faktycznie zajmowane i użytkowane na cele społeczne, objąć zwolnieniem od podatku od lokali, przewidzianym w art. 25 pkt 3 dekretu o podatkach komunalnych (oraz zwolnieniem od podatku od nieruchomości, określonym w art. 16 pkt 3 dekretu o podatkach komunalnych⁹⁰). Pomijając już fakt, że w piśmie okólnym ministra administracji publicznej nie ma mowy o nieruchomościach stanowiących własność partii politycznych, a tylko o ich lokalach, należy przypomnieć, że 2 IV 1947 r. miała miejsce nowelizacja dekretu o podatkach, która objęła także przywołane wyżej art. 16 pkt 3 i art. 25 pkt 3 dekretu, a polegała na rozciągnięciu przewidzianych w nich zwolnień także na nieruchomości stanowiące własność zakładów naukowych, sierocińców i „instytucji” oraz zajmowane przezeń lokale. Wydaje się, że gdyby wolą ustawodawcy było

87 W myśl art. 2 dekretu z 16 V 1946 r. o postępowaniu podatkowym minister administracji publicznej był „władzą podatkową naczelną” w sprawach danin publicznych, pobieranych na rzecz związków samorządu terytorialnego, sprawującą „ogólny i naczelną nadzór” nad owymi sprawami oraz pieczę nad należyty i jednolitym wykonywaniem przepisów w tym zakresie.

88 Pismo okólne Ministerstwa Administracji Publicznej z 16 IV 1948 r. w sprawie ulg w podatkach od nieruchomości i od lokali dla Państwowych Nieruchomości Ziemskich, Dz. Urz. MAP 1948, Nr 13, poz. 102.

89 Pismo okólne ministra administracji publicznej z 27 VII 1947 r. w sprawie zwolnienia lokali partii politycznych od podatku od nieruchomości i podatku od lokali, Dz. Urz. MAP 1947, Nr 7, s. 17.

90 Według art. 16 pkt 3 dekretu o podatkach komunalnych (w brzmieniu po nowelizacji z dnia 2 IV 1947 r.) z podatku od nieruchomości zwolnione były nieruchomości stanowiące własność instytucji ubezpieczeń społecznych, zakładów naukowych, prawnie uznanych wyznań religijnych i ich instytucji, sierocińców, zakładów wychowawczych i opiekuńczych, związków zawodowych oraz osób prawnych i instytucji, których dochód zgodnie ze statutem był obracany w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, sportowe i dobroczynne, jeżeli te nieruchomości lub ich części nie przynosiły dochodu przez wynajęcie lub wydzierżawienie oraz gdy nie były zajęte przez ich przedsiębiorstwa.

objęcie zwolnieniem (z podatków od nieruchomości i od lokali) nieruchomości i lokali zajmowanych przez partie polityczne, to wyraźnie byłyby one wymienione w przywołanych artykułach dekretu. Nadto, co istotniejsze, na podstawie przywołanych art. 16 pkt 3 i art. 25 pkt 3 dekretu o podatkach komunalnych ze zwolnienia z podatku od nieruchomości i podatku od lokali korzystały nieruchomości i lokale wskazanych podmiotów, których dochód zgodnie ze statutem był obracany w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, sportowe i dobroczynne, jeżeli te nieruchomości i lokale nie przynosiły dochodu przez wynajęcie lub wdzierżawienie oraz gdy nie były zajęte przez przedsiębiorstwa owych podmiotów. W piśmie okólnym ministra administracji publicznej nie wyszczególniono wyraźnie owych wymogów.

W związku z trudnościami, na jakie napotykały zarządy gmin miejskich i wiejskich przy ustalaniu podstaw opodatkowania w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości i podatku od lokali, Ministerstwo Skarbu poleciło lustratorom społecznym przy urzędach skarbowych i rewizyjnych⁹¹, aby „przy sposobności” wykonywania swoich ustawowych zadań ustalali wysokość czynszu faktycznie płaconego przez najemcę, zarówno za lokal zajmowany przez niego na przedsiębiorstwo, jak i za lokal mieszkalny. Zebrane w ten sposób dane lustratorzy społeczni mieli bezzwłocznie podawać urzędowi skarbowemu (rewizyjnemu), który zobowiązany był przekazać je właściwemu zarządowi gminnemu⁹². Nadto, zarządy gmin miejskich i wiejskich zostały zobowiązane przez Ministerstwo Administracji Publicznej⁹³ do przeprowadzania we własnym zakresie „jak najszerszej” kontroli czynszów, sprawdzając w szczególności, czy dostarczane im

91 Lustratorów społecznych, którym powierzono istotne zadania i uprawnienia w zakresie ujawniania osób uchylających się od opodatkowania, ustalania obowiązku podatkowego oraz poboru podatków ustanowiono w 1947 r., jako kolejny podmiot uczestniczący w realizacji polityki ograniczania i wypierania jednostek sektora prywatnego z życia gospodarczego, którą rozpoczęła „bitwa o handel”. Regulamin współdziałania obywatelskich komisji podatkowych i lustratorów społecznych z urzędami skarbowymi (rewizyjnymi) oraz organami ochrony skarbowej (Dz. Urz. MS 1947, Nr 16, poz. 188) stanowił natomiast, iż powołano ich, podobnie jak obywatelskie komisje podatkowe, do współdziałania z władzami podatkowymi „w celu realizacji zasady powszechności, równości, sprawiedliwości i realności opodatkowania w zakresie podatków bezpośrednich (...)”. W szczególności ustawa o obywatelskich komisjach podatkowych i lustratorach społecznych (Dz. U. 1947, Nr 43, poz. 219) postawiła lustratorom społecznym następujące zadania: 1) współdziałanie z urzędami skarbowymi (rewizyjnymi) i ochronę skarbową w ujawnianiu osób uchylających się od opodatkowania lub trudniących się nielegalnymi procederami zarobkowymi, 2) współdziałanie z urzędami skarbowymi (rewizyjnymi) w poborze podatków i danin, 3) zbieranie i komunikowanie pisemne urzędowi skarbowemu (rewizyjnemu) wszelkich danych mogących mieć wpływ na ustalenie i rozmiar obowiązku podatkowego oraz na pobór ustalonych zobowiązań podatkowych, zob. A. Witkowski, *Czynnik przy urzędach skarbowych, urzędach rewizyjnych i izbach skarbowych w Polsce w latach 1944–1950*, Rzeszów 2001, s. 89–119.

92 Okólnik Ministerstwa Skarbu z 21 VIII 1947 r. w sprawie zbierania danych o czynszach przez lustratorów społecznych, Dz. Urz. MAP 1947, Nr 14, s. 6.

93 Pismo okólnie Ministerstwa Administracji Publicznej z 25 IX 1947 r. w sprawie zbierania danych o czynszach przez lustratorów społecznych, Dz. Urz. MAP 1947, Nr 14, s. 6.

przez właścicieli nieruchomości i lokatorów informacje odnośnie podstaw opodatkowania są zgodne z prawdą. Wszelkie zaś „wykroczenia” polegające na zatajaniu przez podatników danych mogących mieć wpływ na wymiar podatku od nieruchomości (i podatku od lokali), oraz na podawaniu danych niezgodnych z rzeczywistością należało ścigać „z całą surowością” w myśl postanowień art. 131 § 1–4, w związku z art. 148 prawa karnego skarbowego⁹⁴.

Jak pamiętamy, w myśl art. 29 ust. 2 dekretu o podatkach komunalnych, podatek od lokali dla lokalu mieszkalnego lub jego części, w którym zamieszkiwała chociażby jedna osoba korzystająca w charakterze najemcy lub podnajemcy z lokalu użytkowego, podwyższało się o 200%. Stosowanie tego przepisu nie nastroczało zarządom gmin większych trudności, jeżeli owa osoba mieszkała na obszarze tej samej gminy lub miasta, gdzie znajdował się lokal użytkowy. W przeciwnych przypadkach, występujących zwłaszcza w okolicach większych miast, władze wymiarowe miały duże trudności z zastosowaniem art. 29 ust. 2. W związku z tym Ministerstwo Skarbu poleciło urzędowi skarbowemu, aby na podstawie deklaracji składanych przez podatników przy nabywaniu kart rejestracyjnych⁹⁵, zawiadamiały zarządy gmin (właściwe według miejsca zamieszkania podatników podatku obrotowego) o prowadzeniu przezeń przedsiębiorstw, zakładów i wykonywaniu zajęć zawodowych, jeżeli zamieszkiwali oni na obszarze nie tej samej gminy, gdzie posiadali lokal użytkowy⁹⁶.

W kwietniu 1949 r. Ministerstwo Administracji Publicznej poinformowało o swych ustaleniach, stwierdzających wadliwe stosowanie przez niektóre władze wymiarowe przepisów dekretu z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych, regulujących wymiar podatku od lokali (oraz od nieruchomości) w odniesieniu do placów składowych. Otóż, powołując się na art. 29 ust. 3 dekretu, zarządy miejskie i gminne stosowały w odniesieniu do placów składowych przeważnie stałe stawki podatkowe, w maksymalnej wysokości – 3 zł od 1 metra kwadratowego powierzchni użytkowej. Ministerstwo podkreślało, że wymiary takie nie mogą

94 Dz. U. 1947, Nr 32, poz. 140. Art. 148 prawa karnego skarbowego stanowił, iż w zakresie naruszenia przepisów o daninach komunalnych (określonych w art. 2 pkt 7 lit. a/ – g/) stosuje się odpowiednio m.in. przepisy art. 131 § 1–4, przewidujące za owe występki (w okólniku MAP zostały nieprawidłowo określone jako „wykroczenia”) karę grzywny w wysokości od 1 do 10-krotnej kwoty podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie. Jeżeli zaś sprawca dopuścił się ich w związku z ukryciem albo nierzetelnym prowadzeniem ksiąg handlowych, ksiąg uproszczonych lub podatkowych, podlegał karze grzywny w wysokości od 2 do 20-krotnej kwoty podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie.

95 Poprzez nabycie karty rejestracyjnej dokonywano zgłoszenia obowiązku podatkowego w zakresie podatku obrotowego. Zob. A. Witkowski, *Zgłoszenie obowiązku podatkowego w zakresie podatku obrotowego w Polsce w latach 1944–1950*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego. Seria Prawnicza” 2005, nr 3, s. 286–300.

96 Okólnik Ministerstwa Skarbu z 28 I 1948 r. w sprawie udzielania przez urzędy skarbowe informacji związkom samorządu terytorialnego o osobach posiadających lokale użytkowe na obszarze innych gmin aniżeli miejsce zamieszkania, Dz. Urz. MS 1948, Nr 10, poz. 43.

być uznane za uzasadnione, gdyż owa stawka była określona w dekreście jako maksymalna i może być stosowana tylko do lokali w budynkach z powierzchnią użytkową wykorzystaną „w najwyższym stopniu” (np. sklepy położone w centrum miasta). W żadnym natomiast przypadku nie powinna być stosowana do całości pomieszczeń otwartych, jak place budowlane. Ministerstwo Administracji Publicznej ustaliło zatem górne granice stałych stawek opodatkowania miesięcznego w następującej wysokości od jednego metra kwadratowego: 1) dla podwórza i placu stanowiącego przynależność budynków przemysłowych – 1,50 zł, 2) dla powierzchni zajętej zabudowaniami składowymi – 1 zł, 3) dla placu otwartego, tj. pozostałej części „powierzchni intensywniej wykorzystywanej”, uznanej za plac zabudowany – 0,75 zł. Ministerstwo Administracji Publicznej zobowiązało władze wymiarowe, aby w sytuacji, gdy powzięte zostały uchwały, określające wyższe stawki podatkowe od owych przedmiotów opodatkowania, wystąpiły do rad narodowych z wnioskiem o dokonanie ich reasumpcji i przyjęcie nowych stawek, w kwotach podanych w omawianym okólniku⁹⁷.

Ustawa z 3 VII 1947 r. o popieraniu budownictwa⁹⁸ stanowiła m.in. (art. 8), że lokale mieszkalne w nowo wznoszonych budowlach zwalnia się, na okres lat 5 z podatku od lokali, jeśli w tym czasie będą zajmowane przez osoby, które poniosły koszt ich budowy (lub – w razie ich śmierci – przez osoby, które wstępują w ich prawa)⁹⁹. Owa ulga przysługiwała z mocy samego prawa, w trybie określonym w drodze rozporządzenia ministra odbudowy, wydanego w porozumieniu z ministrem skarbu. Ustawa przewidywała równocześnie, że minister odbudowy może w drodze rozporządzeń lub „instrukcji” zawieszać lub ograniczać na określonych terenach i na określony czas wszystkie lub niektóre „ułatwienia” i ulgi unormowane jej przepisami. Wobec braku zapowiedzianego rozporządzenia określającego tryb zastosowania ulgi przewidzianej w art. 8 ustawy, władze wymiarowe dokonywały wymiaru podatku od lokali również od tych lokali, które odpowiadały wymogom sformułowanym w art. 8 ustawy. W listopadzie 1949 r. Ministerstwo Administracji Publicznej poleciło wstrzymać, na prośby podatników, pobór podatku od lokali w przypadkach, gdy spełniali warunki przewidziane (w art. 8 ustawy) dla uzyskania zwolnienia z podatku od lokali¹⁰⁰. Ponieważ ustawa z 26 II 1951 r. o podatkach terenowych¹⁰¹ (uchyliła dekret z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych, a weszła w życie z mocą obowiązującą

97 Okólnik nr 41 Ministerstwa Administracji Publicznej z 28 IV 1949 r. Zasady opodatkowania placów podatkiem od nieruchomości i od lokali, Dz. Urz. MAP 1949, Nr 20, poz. 117.

98 Dz. U. 1947, Nr 52, poz. 270.

99 Owa ulga nie dotyczyła jednak budowli, które zawierały chociażby jeden lokal mieszkalny o powierzchni użytkowej większej niż 80 metrów kwadratowych.

100 Okólnik nr 101 Ministerstwa Administracji Publicznej z 8 XI 1949 r. Wytyczne w sprawach wymiaru podatku od nieruchomości i od lokali, Dz. Urz. MAP 1949, Nr 48, poz. 352.

101 Dz. U. 1951, Nr 14, poz. 110.

od 1 I 1951 r.) zniosła przepisy o ulgach w podatku od lokali (i od nieruchomości) zawarte w ustawie z 3 VII 1947 r. o popieraniu budownictwa, powyższy okólnik Ministerstwa Administracji Publicznej stał się nieaktualny. W tej sytuacji Ministerstwo Finansów poleciło przystąpić niezwłocznie do poboru owych podatków (za cały okres wstrzymania ich poboru)¹⁰².

Analizując konstrukcję ulgi określonej w art. 8 ustawy z 1947 r. o popieraniu budownictwa należy podkreślić, że zaniechanie przez ministra odbudowy wydania rozporządzenia określającego tryb jej zastosowania, oznaczające w praktyce unicestwienie możliwości skorzystania z niej przez uprawnione osoby, było naruszeniem prawa. Ulga przysługiwała bowiem „z samego prawa”. Upoważnienie ministra odbudowy do zawieszania lub ograniczania (w drodze rozporządzeń lub „instrukcji”), na określonych terenach i na określony czas, wszystkich lub niektórych ułatwień i ulg przewidzianych w ustawie, nie obejmowało przypadku całkowitego pozbawienia możliwości skorzystania z omawianej ulgi przez osoby spełniające warunki określone w ustawie.

Sprawy wymiaru i poboru podatku od lokali (i od nieruchomości) w gminach wiejskich i miastach niewydziałonych pozostawały „w dużym zaniedbaniu”. Taką ocenę sformułowało w grudniu 1949 r. Ministerstwo Administracji Publicznej na podstawie inspekcji przeprowadzonych „w terenie z ramienia władz centralnych”. Podało w szczególności, że „niektóre zarządy gmin, w nielicznych co prawda wypadkach”, nie dokonały wymiaru owych podatków nie tylko za rok 1949, ale i za lata ubiegłe (1946, 1947 oraz 1948). Ministerstwo Administracji Publicznej, zwracając się do wojewodów, starostów powiatowych, burmistrzów i wójtów, oczekiwało usunięcia tych zaniedbań i zaległości jeszcze do końca 1949 r. Wskazało zarazem na art. 130 ust. 1 dekretu z 16 V 1946 r. o postępowaniu podatkowym, który stanowił, że nie można wydać decyzji w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego (wymiaru), jeżeli od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy upłynęło lat sześć. Zapowiedziało jednocześnie bieżącą kontrolę wyników akcji wymiaru i poboru podatków komunalnych¹⁰³.

Wpływy pieniężne z tytułu podatku od lokali w badanym okresie wyniosły: 436 mln zł (1946 r.), 2 120 mln zł (1947 r.), a w kolejnych latach planowano je w wysokości: 2 317 mln i 4 334 mln zł¹⁰⁴. Stanowiły one odpowiednio: 19%, 14%, 12% i 14% ogółu wpływów z podatków komunalnych w latach 1946–1949. Pod względem wydajności finansowej podatek od lokali plasował się na drugim

102 Okólnik Ministerstwa Finansów w sprawie wprowadzenia w życie ustawy z 26 II 1951 r. o podatkach terenowych, Dz. Urz. MF 1951, Nr 9, poz. 33.

103 Pismo okólnie z 9 XII 1949 r. Wymiar i pobór podatków od nieruchomości i od lokali w gminach wiejskich i miastach niewydziałonych, Dz. Urz. MAP 1949, Nr 53, poz. 394.

104 Powyższe kwoty wyrażone są w walucie sprzed reformy pieniężnej z 28 X 1950 r., zob. J. Harasimowicz, *Rozwój terenowego prawa finansowego w Polsce*, Warszawa 1952, s. 38.

miejscu wśród podatków komunalnych (pierwsze miejsce zajmował podatek gruntowy).

IV. Dekret prezydenta Rzeczypospolitej z 14 XI 1935 r. o podatku od lokali został zniesiony w 1946 r. Konstrukcja podatku od lokali, ustanowionego przez dekret z 20 III 1946 r. o podatkach komunalnych, silnie nawiązywała do rozwiązań przedwojennych, ale coraz bardziej dostosowywała się do instrumentów wdrażania nowej polityki podatkowej, różnicującej status podatników, głównie w zależności od źródła uzyskiwanych przezeń przychodów i przynależności do określonego sektora własności, mając na celu ograniczanie i likwidowanie działalności gospodarczej sektora nieuspołecznionego. Co prawda podatek od lokali nie spełniał owej pozafiskalnej funkcji w takim stopniu jak podatki państwowe, ale wyraźnie uprzywilejował lokale mieszkalne zajmowane przez najemców ze „świata pracy”, który nie obejmował podatników podatku obrotowego z sektora nieuspołecznionego.

Przejawiało się to zwłaszcza w konstrukcji podstawy opodatkowania, wysokości stawek podatkowych oraz ustanowionych zwolnieniach i ulgach w podatku. W miejsce zasadniczo jednolitych rozwiązań przedwojennych wprowadzono nowe, które uprzywilejowały lokale mieszkalne zajmowane przez osoby pozostające w stosunku pracy lub stosunku służbowym, a znacznie większy ciężar podatkowy nałożyły na lokale zajmowane przez podatników podatku obrotowego. Przypomnijmy, że jedno z przedwojennych zwolnień od podatku obejmowało lokale lub ich części zajęte przez zakłady przemysłowe wymienione w cz. II lit. C taryfy, stanowiącej załącznik do art. 23 ustawy o państwowym podatku przemysłowym. Gdy analizujemy przedwojenne ulgi w podatku od lokali, to nasuwa się wniosek, iż sprzyjały także rozwojowi budownictwa. Ten kierunek próbowano zasadniczo podtrzymać po 1945 r. Ustawa z 3 VII 1947 r. o popieraniu budownictwa przewidywała wprawdzie, iż lokale mieszkalne w nowo wznoszonych budowlach zwalnia się na okres lat 5 z podatku od lokali, jeśli w tym czasie będą zajmowane przez osoby, które poniosły koszt ich budowy, ale owa ulga nie weszła w życie.