

Adam Wyszkowski

Uniwersytet w Białymstoku

System podatkowy II Rzeczypospolitej Polskiej

Wstęp

Rok 1918 zapisał się w polskiej historii jako czas, w którym Polska po ponad 120 latach odzyskała niepodległość. Nie był to jednak moment oznaczający definitywne zaprzestanie działań wojennych¹. Niekorzystna sytuacja polityczna, życie w ciągłym zagrożeniu², brak spójności w społeczeństwie, problemy gospodarcze oraz konieczność zjednoczenia trzech różnych systemów: społecznych, prawnych, ustrojowych sprawiały, że radość z wyzwolenia, jak pisał Cz. Noniewicz: *Radość z odzyskanej niepodległości oraz nadzieje związane z wolną ojczyzną (...) sprawiały, że na ogół nie dostrzegano spraw i kłopotów dnia codziennego (...)*³, szybko została zastąpiona obawami o przyszłość⁴.

Prowadzone działania wojenne⁵, konieczność odbudowy kraju powodowały, że potrzeby wydatkowe nowo powstałego państwa były wręcz nieograniczone. Wobec niepewnych

¹ W przedmowie do *Rocznika Statystyki Rzeczypospolitej Polskiej* z roku 1921 autorzy napisali: *Niniejsze, pierwsze wydanie Rocznika Statystyki Rzeczypospolitej Polskiej wypadło opracowywać w trudnych warunkach. Granice państwa, nawet w chwili obecnej, nie są ustalone ostatecznie, a w czasie, gdy przystępowaliśmy do układania tablic, trudno było w ogóle przewidzieć, jak się ułożą.* Zob.: *Rocznik Statystyki Rzeczypospolitej Polskiej 1920/21*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 1921, s. V.

² Należy podkreślić, iż w pierwszych latach niepodległości Polska prowadziła równocześnie sześć wojen z sąsiadami.

³ Cz. Noniewicz, *Historia gospodarcza Polski Odrodzonej*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2004, s. 9.

⁴ Najważniejszym wyzwaniem dla ówczesnych władz była konieczność przeprowadzenia integracji społeczno-gospodarczej, trzech, jakże odmiennych, obszarów, które weszły w skład nowo powstałego państwa. Proces ten był jednak wielce utrudniony przez duże zróżnicowanie tych obszarów. Zob.: A. Jezierski, *Historia gospodarcza Polski 1815–1980*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1987, s. 83.

⁵ Na przykład w latach 1919–1920 wydatki Ministerstwa Spraw Wojskowych stanowiły prawie 54% wydatków ogółem państwa polskiego, natomiast posługując się podziałem wydatków na zwyczajne

i niewielkich dochodów, przyczyniło się to do powstania stosunkowo dużego długu publicznego. Wystarczy powiedzieć, że w latach 1919–1920 dochody pokrywały jedynie ok. 20% wydatków⁶ – niedobory był uzupełniane dodatkową emisją pieniądza. Istniała zatem pilna potrzeba naprawy systemu skarbowego (obecnie pojęcie skarbowości zostało zastąpione finansami), a w szczególności systemu dochodów publicznych. Należy wyraźnie podkreślić, iż konieczność uchwalenia sprawnego systemu nie wynikała jedynie z przyczyn finansowych. Jak pisali: A. Gomułowicz i J. Małecki: *Po odrodzeniu państwa polskiego (...) obowiązki na jego terytorium trzech⁷ odmiennych regulacji podatkowych państw zaborczych stanowiło istotne niebezpieczeństwo, gdyż rozsądzało jej jedność: gospodarczą, polityczną i kulturalną (...) jednym z najpilniejszych zadań władz państwowych było ujednoczenie ustawodawstwa podatkowego, stworzenie własnego systemu podatkowego, zdolnego dostarczyć niezbędnych dochodów dla wypełniania zadań państwa⁸.*

Mimo to, stworzenie nowego, ujednoczonego systemu podatkowego wymagało czasu i wielkiego wysiłku, zarówno ze strony administracji centralnej, jak i w poszczególnych regionach – województwach. Problemem była również metoda wprowadzania zmian. Otóż unifikacji systemów podatkowych można było dokonać w sposób ewolucyjny lub rewolucyjny. Z tym drugim związane było jednak, z czego zdawano sobie sprawę, zmniejszenie dochodów, i tak już z trudem pozyskiwanych. Niemniej, jak zauważył E. Taylor: (...) *utrzymanie odrębności skarbowej każdej z dzielnic spowodowałoby, bez wątpienia, utrzymanie ich odrębności gospodarczych. Otóż byłoby, niewątpliwie, znacznie gorszym przejściem dla państwa, gdyby odrębności te zaczęły być zacierane i znoszone dopiero w okresie ustabilizowanych już stosunków. Proces zlewania się trzech dzielnic w jedną całość gospodarczą byłby znacznie bardziej utrudniony i połączony z większymi wstrząsami, gdyby odbywał się w normalnych już warunkach gospodarczych i walutowych. Natomiast, w okresie ciągłych wstrząsów pierwszych lat powojennego życia gospodarczego, proces unifikacyjny był już tylko drobnym dodatkiem do owego wielkiego przewrotu, który wywołała wojna światowa. Trwanie inflacji w pierwszych latach istnienia Rzeczypospolitej znakomicie ułatwiało i łagodziło ów proces unifikacji skarbowej i gospodarczej nowo powstałego państwa⁹.*

Potrzeba wprowadzenia nowego, a przede wszystkim wydajnego systemu podatkowego, wynikała z konieczności zapewnienia budżetowi państwa stabilnego źródła dochodów. Należy wspomnieć, że początkowy okres niepodległości nie oznaczał zaprzestania działań

i nadzwyczajne, to druga grupa przekraczała 70%. Zob.: *Rocznik Statystyki Rzeczypospolitej Polskiej 1920/21*, op. cit., s. 264.

⁶ *Rocznik Statystyki Rzeczypospolitej Polskiej 1920/21*, op. cit., s. 262.

⁷ Zagłębiając się w poszczególne części systemów podatkowych funkcjonujących na terenach trzech zaborów, należy stwierdzić, iż funkcjonowało tak naprawdę dziewięć zupełnie odrębnych systemów. Zob.: E. Taylor, *Polityka skarbowa i system podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Nakładem Wyższej Szkoły Handlowej w Poznaniu, Poznań 1929, s. 8.

⁸ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004, s. 273.

⁹ E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, op. cit., s. 10.

wojennych. Wspomniano już, że były one prowadzone na szeroką skalę. Dodając do tego konieczność odbudowy kraju po zniszczeniach wojennych, można dostrzec obraz budżetu z ogromnymi potrzebami dochodowymi.

Zastane systemy podatkowe na poszczególnych ziemiach Rzeczypospolitej Polskiej

Jednym z najważniejszych zadań dla nowo powstałego państwa było ujednoczenie ustawodawstwa, a także ujednoczenie administracji państwowej, których zróżnicowanie było kształtowane przez ponad 100-letni okres zaborów. W każdej z trzech części, na które została podzielona Polska, poszczególni zaborcy wprowadzali, charakterystyczne dla siebie, systemy: prawne, finansowe, administracyjne oraz podatkowe. Dalsza analiza poszczególnych regulacji podatkowych pozwala na stwierdzenie, że proces unifikacji należało przeprowadzić, nie na trzech, ale na większej liczbie różnych systemów podatkowych.

Największym zaborem był zabór rosyjski. Na jego terenach występował także najbardziej wsteczny system podatkowy, w którym nie funkcjonował podatek dochodowy¹⁰ (należy podkreślić fakt, iż w ówczesnym okresie stanowił on w wielu państwach Europy podstawową instytucję fiskalną). Statystycznie rzecz ujmując, dochody brutto budżetów Cesarstwa Rosyjskiego były pozyskiwane z dwóch kategorii: dochodów z majątku i przedsiębiorstw oraz podatków pośrednich (w 1913 roku stanowiły one 80,8% ogółu dochodów)¹¹. System podatków pośrednich składał się z akcyz obciążających: cukier, tytoń, trunki, naftę, drożdże, zapalki, gilzy do papierosów, bilety osobowe, bagaże oraz ładunki. Podatki bezpośrednie, jak już wskazano, odgrywały marginalną rolę. Na tę grupę składały się podatki: gruntowy, od nieruchomości miejskich, przemysłowy i od dochodu z kapitału oraz mieszkaniowy.

W byłym zaborze austriackim struktura dochodów była nieco odmienna niż w zaborze rosyjskim. Większe znaczenie miały dochody pozapodatkowe, które w roku 1914 osiągnęły 50% wpływów. Największą grupę podatków stanowiły także podatki pośrednie, tj./akcyzy obciążające: trunki wysokokowe, drożdże, piwo, wina musujące, wino i moszcz, cukier, sztuczne środki słodzące, zapalki, oleje mineralne, karty do gry, środki transportowe, ponadto podatki od mięsa oraz monopole: tytoniowy i solny. W skład podatków bezpośrednich wchodziły przede wszystkim podatki przychodowe (katastralny podatek gruntowy, wiejskie i miejskie podatki budynkowe, zarobkowy, rentowy i od pracy). Marginalne znaczenie miał podatek dochodowy, który obciążał dochody osób fizycznych oraz tzw. spadki wakujące.

Ocenia się, że najbardziej rozwinięty system podatkowy funkcjonował w zaborze pruskim¹², ze względu na fakt oparcia wpływów do budżetu na podatku dochodowym

¹⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, op. cit., s. 273.

¹¹ E. Taylor, *Polityka skarbową...*, op. cit., s. 2.

¹² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, op. cit., s. 274.

(funkcjonował on tylko w części zaboru, tj. na terenie Prus). Ponadto, w grupie podatków bezpośrednich istniały: podatek spadkowy oraz od przyrostu wartości. Do podatków pośrednich można było zaliczyć akcyzy nakładane: na spirytus, ocet, piwo, wino musujące, tytoń, bibułki do papierosów, cukier, węgiel, zapałki, środki świetlne oraz karty do gry. Poza tym, funkcjonował podatek przychodowy, który jednak został oddany samorządom¹³.

Opisane systemy i składające się na nie poszczególne podatki należało ujednoczyć tak, by stanowiły jeden spójny system działający na terenie całego kraju. W ówczesnym okresie uważano to za jeden z warunków funkcjonowania niepodległego państwa polskiego, jak pisał E. Taylor: *unifikacja (...) musiała być przeprowadzona pod groźą najpoważniejszych niebezpieczeństw dla życia świeżo powstałego państwa, nie mówiąc już o wynikających z tej różnorodności trudnościach administracyjno-skarbowych*¹⁴.

Proces unifikacji rozpoczęto zaraz po odzyskaniu niepodległości. Pod koniec 1922 roku udało się ujednoczyć administrację skarbową oraz wprowadzić jednolite przepisy budżetowe¹⁵. Wprowadzanie zmian w tym okresie w systemie podatkowym E. Taylor podzielił na cztery okresy, tj.: od momentu powstania państwa polskiego do końca 1919 roku, drugi obejmował okres od września 1921 do końca roku, trzeci od końca 1921 do 1922, zaś czwarty od początku 1923 r. Podział na te okresy został stworzony ze względu na: zakres prac nad systemem podatkowym, rodzaj wprowadzanych podatków oraz osoby piastujące stanowisko Ministra Skarbu. Przyjmuje się, że cały system ostatecznie został ukształtowany w roku 1926.

Struktura dochodów podatkowych budżetu państwa II Rzeczypospolitej

Analiza budżetów w okresie międzywojennym jest w dużym stopniu utrudniona. Wielość wprowadzanych zmian, brak rozwiniętej administracji skarbowej, trudności w ewidencjonowaniu dochodów oraz „szalejąca” inflacja sprawiają, że dane z poszczególnych lat względem siebie są praktycznie nieporównywalne. Z jednej strony, dane do roku 1924 były często niekompletne, a w następnych latach, z racji ciągle wprowadzanych zmian w kolejnych podatkach, mało porównywalne między sobą (szczególnie od roku budżetowego 1936–37, kiedy to miały miejsce znaczące zmiany w systemie podatkowym). Ponadto, w analizowanym okresie dochody z tytułu danin publicznych były rozdzielane na kilka budżetów, tj.: Skarb Państwa, Skarb Śląski, samorząd terytorialny oraz samorząd gospodarczy. Jednak, z uwagi na przedmiot analizy, przytaczane dane w dalszej części opracowania będą dla wielkości skumulowanych, poszczególnych pozycji fiskalnych.

W tabeli 1. przedstawiono strukturę wpływów z danin publicznych do Skarbu Państwa od 1922 roku do roku budżetowego 1938–39. Dane te dotyczą dochodów skarbowych,

¹³ E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, op. cit., s. 7.

¹⁴ Ibidem, s. 10.

¹⁵ Cz. Noniewicz, *Historia gospodarcza...*, op. cit., s. 15.

natomiast dochody ogółem stanowią wpływy z tytułu danin publicznych oraz monopolii. Wyraźnie zatem widać, iż system podatkowy, w systemie dochodów budżetowych, nie odgrywał takiej roli, jak obecnie. W latach trzydziestych udział dochodów z tytułu danin publicznych w budżecie państwa kształtował się na poziomie 45%-57%, zaś w państwowym budżecie brutto od 24% do 30%¹⁶.

Tabela 1.

Dochody skarbowe z danin publicznych w latach 1922–1939

Dane w mln zł	1922	1923	1924	1925	1925-27	1927-28	1928-29	1929-30	1930-31	1931-32	1932-33	1933-34	1934-35	1935-36	1936-37	1937-38	1938-39
Dochody ogółem	308	249	1182	1329	1754	2282	2628	2622	2268	1859	1610	1602	1616	1640	1850	2049	2141
Podatki bezpośrednie	29	52	231	363	513	615	766	786	716	589	539	521	563	522	645	723	830
podatek gruntowy	3	7	49	45	52	64	64	51	50	46	54	59	59	55	60	59	58
podatek od nieruchomości mieszkaniowych i wiejskich	1	1	8	22	40	46	47	46	52	50	60	75	77	74	82	86	88
podatek przemysłowy	11	25	175	197	225	282	350	347	299	239	197	178	184	172	225	262	301
podatek dochodowy	8	16	39	62	115	171	243	278	265	215	196	175	194	192	246	279	343
podatek wojskowy						1	1	1	1								
podatek od kapitału i rent	1	1	3	7	10	14	16	17	9	6	5	5	4	5	5	5	5
podatek od elektryczności										1	7	6	6	6	6	6	7
podatek od uboju												3	8	8	8	8	9
odsetki i kary	3	2	17	20	29	37	45	46	40	32	19	19	30	10	14	17	19
Podatki pośrednie	39	36	93	108	148	167	182	192	183	171	156	172	167	175	162	192	214
od wina		1	2	4	4	5	5	4	3	2	2	2	2	2	2	2	3
piwo	2	2	7	7	9	11	13	15	13	11	10	8	8	8	8	10	11
dużyny	27	15	54	60	95	107	117	127	120	116	104	122	122	122	131	141	157
drożyzny	1	4	7	7	7	9	9	9	10	9	11	12	11	13	14	13	16
oleju składowego	5	3	11	16	22	27	29	26	31	28	25	24	21	23	20	20	21
akcyzowe cłafty patentowe		2	7	9	7	4	5	4	4	3	3	2	2	2	2	2	2
inne	1	1	1	1	2	4	4	5	2	2	1	2	1	5	5	4	4
Cie	25	48	238	285	213	372	425	395	257	157	108	96	80	83	92	168	152
Podatek majątkowy			190	60	67	66	49	40	21	15	4	23	27	25	14	13	2
10% i 15% odsetek do danin publicznych					46	96	117	119	108	96	83	83	62	54	19	19	20
Podatek od wynagrodzeń														52	175	180	106

Źródło: *Małe roczniki statystyczne z lat 1923–1939*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 1923–1939.

System podatkowy II Rzeczypospolitej

Analizując poszczególne podatki w systemie podatkowym II Rzeczypospolitej, należy zacząć od podatku, przed którym stawiano ważne cele do osiągnięcia – nie tylko fiskalne, ale także pozafiskalne (szczególnie w aspekcie sprawiedliwości opodatkowania). Państwowy podatek dochodowy uchwalono ustawą z dnia 16 lipca 1920 roku (ustawa była zmieniana w latach: 1921, 1922, 1923 i 1935¹⁷). Podatek ten miał podstawowe znaczenie w procesie unifikacji¹⁸ systemów podatkowych, funkcjonujących do tej pory na ziemiach polskich. Znamienne jest, że w 1991 roku, kiedy ustanawiano ustawę o nowym podatku dochodowym od osób fizycznych, zmianę tę można było porównać z rokiem 1920. Tu także wprowadzenie tego podatku przyjmuje się za początek dostosowywania, ewentualnie tworzenia właściwego systemu podatkowego.

¹⁶ Obliczenia własne na podstawie danych GUS.

¹⁷ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2011, s. 234.

¹⁸ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, op. cit., s. 274.

Podatnikami podatku były osoby fizyczne, osoby prawne oraz tzw. spadki wakujące (nie objęte). Podmioty te opłacały podatek od wszelkiego rodzaju dochodów uzyskiwanych z: gruntów, budynków, kapitałów pieniężnych i praw majątkowych, przedsiębiorstw, zajęć zawodowych oraz innych zatrudnień, dokonywanych w celach: zarobkowych, uposażeń, emerytur i wynagrodzeń.

Wynika z tego, że jednym podatkiem dochodowym objęto prawie wszystkie rodzaje dochodów (w kontekście obecnego systemu podatkowego, gdzie opodatkowanie osób prawnych uregulowano w odrębnej ustawie, a działalność rolniczą w ogóle zwolniono z podatku dochodowego).

Jednak ta jednorodność dotyczy jedynie aktu prawnego, bowiem w ramach jednego podatku dochodowego funkcjonowały zupełnie dwie odrębne części (zdecydowano się na podział dochodów na fundowane i niefundowane oraz odmiennego ich opodatkowania). Ustawodawca zupełnie odmiennie opodatkował zatem uposażenie służbowe, emerytury oraz wynagrodzenia z pracy najemnej w porównaniu z pozostałymi dochodami. Cechą charakterystyczną ogólnej części był charakter czysto dochodowy (częstkowo-dochodowy). Wymienione natomiast działalności były opodatkowane globalnie na zasadzie przychodowo-dochodowej. Nie zawsze podatnicy mieli możliwość dokonywania odliczeń i potrąceń¹⁹.

W obu przypadkach zastosowano tzw. minimum egzystencji, które w 1925 roku dla dochodów fundowanych ustalono na poziomie 1500 zł (w przypadku działalności rolniczej zwolniono z opodatkowania gospodarstwa o powierzchni poniżej 15 ha), zaś dla dochodów niefundowanych – 2500 zł²⁰ (w momencie uchwalenie ustawy w 1920 roku, w przypadku osób fizycznych kwota wolna była uzależniona ponadto od liczby mieszkańców miejscowości, w której dana osoba zamieszkiwała, i tak kwota ta wahała się od 2500 do 6000 marek polskich²¹). Wówczas ustalona kwota wolna od podatku stanowiła ok. 30% średniorocznych zarobków niewykwalifikowanego pracownika w przemyśle i ok. 57% funkcjonariuszy państwowych (ich wynagrodzenie było uzależnione od grupy uposażenia; dla grupy I średnie wynagrodzenie miesięczne wynosiło 1124 zł – roczne 13 488 zł, natomiast dla najniższej, tj. XVI odpowiednio: 81,5 zł oraz 978 zł; wspomniana relacja kształtowała się zatem na poziomie 18%, zaś w drugim przypadku roczne zarobki mieściły się w kwocie zwolnionej z podatku)²². Odnosząc powyższe wyliczenia do obecnie ustalonych wartości, czyli kwoty wolnej w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych – 3091 zł²³ oraz przeciętnych wynagrodzeń w sektorze publicznym oraz sektorze prywatnym, relacja kwoty wolnej do rocznych zarobków ukształtowała się na poziomie prawie 7% oraz 9%²⁴.

¹⁹ E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, op. cit., s. 162–163.

²⁰ Ibidem, s. 48.

²¹ Art. 2 *Ustawy z dnia 16 lipca 1920 roku o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym*, Dz. U. z 1920 r., Nr 82, poz. 550.

²² Obliczenia własne na podstawie danych GUS z 1927 roku.

²³ Art. 27 ust. 1 *Ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Dz. U. z 2010 r., Nr 51, poz. 307 z późn. zm.

²⁴ Obliczenia własne na podstawie danych GUS z 2011 roku.

Za dochód uznawano sumę wszystkich przychodów, pomniejszonych o koszty ich osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów. Co ciekawe, za koszty uważano np. wydatki na wyżywienie członków rodziny podatnika, którzy pracowali w jego gospodarstwie lub przedsiębiorstwie. Warto podkreślić, iż w przypadku rodzin przyjęto zasadę opodatkowania ogniska domowego.

Ustalony dochód podlegał opodatkowaniu stawkami od 2% do 25%²⁵. Przedziały dochodowe zostały podzielone na aż 73 stopnie (progi) – do 1923 roku funkcjonowało 126 stopni!

Dla wyodrębnionych kategorii działalności przedmiotem opodatkowania był przychód – podatnicy nie mieli możliwości dokonywania odliczeń. Zastosowanie znalazła także skala progresywna ze stawkami wahającymi się między 1,5% a 25%, przy podziale przedmiotu opodatkowania na 70 stopni. Podatek ten był uiszczany przede wszystkim przez wysoko płatny personel, zarządzający w przedsiębiorstwach, oraz przez urzędników²⁶.

Do grupy podatków dochodowych również zaliczano podatek wojskowy, któremu podlegały osoby przeniesione do rezerwy. Zastosowano w nim konstrukcję podatku kwotowego dla osób, które nie opłacały państwowego podatku dochodowego. Stawka podatku wynosiła od 10 zł do 20 zł. W pozostałych przypadkach był to podatek ze stawką procentową, uzależnioną od wielkości oraz rodzaju uzyskiwanego dochodu (stawki wahały się od 10% do 20% i od 0,2% do 2,0%)²⁷.

W zakresie opodatkowania obrotu (przychodu), ujednocianie systemów rozpoczęto w 1920 r., zaś w roku następnym na terenie całego kraju funkcjonował już państwowy podatek przemysłowy²⁸. W 1925 roku natomiast zaczęła obowiązywać jednolita ustawa (zmieniana była w latach: 1932, 1934 i 1936²⁹) o państwowym podatku przemysłowym. Podatek ten składał się z dwóch części. Pierwsza z nich, w formie świadectw przemysłowych (patentów), obejmowała, co do zasady, każdy czynny zakład przedsiębiorstwa oraz każde zajęcie przemysłowe wykonywane zawodowo³⁰.

Ceny tych świadectw były uzależnione od grupy i kategorii przedsiębiorstwa (odrębnie ceny zostały ustalone dla przedsiębiorstw handlowych – sześć kategorii i przemysłowych – osiem kategorii) oraz od miejscowości, w której była prowadzona działalność. Miejscowości podzielono na cztery kategorie wraz z wyodrębnieniem Warszawy. Ponadto, w ustawie przewidziano szereg ulg.

Drugą część podatku przemysłowego stanowił podatek obrotowy. Obciążał on jedynie te przedsiębiorstwa, które podlegały podatkowi przemysłowemu – zostały zwolnione przedsiębiorstwa: państwowe, samorządowe przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, kasy pomocy, zakłady naukowe, teatry, przemysł ludowy, małe przedsiębiorstwa, gospodarstwa

²⁵ W pierwszej wersji ustawy z 1920 roku podatek był ustalany kwotowo. Zob.: art. 23 *Ustawy z dnia 16 lipca 1920 roku o państwowym podatku dochodowym...*

²⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, op. cit., s. 276.

²⁷ E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, op. cit., s. 183.

²⁸ S. Dolata, *Podstawy wiedzy...*, op. cit., s. 153.

²⁹ Ibidem, s. 154.

³⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, op. cit., s. 277.

rolne oraz podmioty opodatkowane podatkiem patentowym³¹. Przedmiot opodatkowania stanowił przychód brutto. Podatek ten miał charakter wielokaskadowego, tzn. obciążał każdą fazę obrotu – każdą zmianę właściciela przez daną rzecz. Tak zdefiniowany obrót był obciążony niewielkimi stawkami podatku, tj. co do zasady 2% z szeregiem wyjątków.

Pewną formą podatku przemysłowego były, stosowane na szeroką skalę, akcyzowe opłaty patentowe obciążające wyrób szeregu produktów. Tu także podatnicy dokonywali wykupu, tzw. patentu akcyzowego, by móc legalnie produkować lub sprzedawać: wino, miód, drożdże, spirytus i przetwory spirytusowe, piwo, cukier i gilzy do papierosów³².

Kolejnym podatkiem przychodowym był podatek od przychodu z kapitału wolnego, funkcjonujący od 1920 roku. Był to podatek odpowiadający dzisiejszemu podatkowi od kapitałów pieniężnych z działalności finansowej. Stawka podatku była ustalona na poziomie, w zależności od kategorii przychodu 10% lub 20%.

Do grupy podatków bezpośrednich można było zaliczyć także podatek od przyrostu majątku – tak ogólnie nazywano podatek od spadków i darowizn. Podatek ten, generalnie, funkcjonował na terenie całego kraju, jednak duża rozbieżność w prawie cywilnym, a także stosunkowo często wprowadzane zmiany sprawiły, iż nie udało się go całkowicie ujednolicić³³. Co do zasady, podatkiem objęto (jak sama nazwa wskazuje) spadki i darowizny. Zastosowano przy tym progresywną skalę podatkową, uzależnioną od stopnia pokrewieństwa spadkobiercy do spadkodawcy, ewentualnie obdarowanego i darującego, jak również od wielkości nabytego majątku (zastosowano zwolnienie z podatku majątku do wartości 3000 zł). Stawki podatku zawierały się w przedziałach: 2–15%, 6–25%, 10–36%, 14–45% oraz 20–60%³⁴.

Oprócz, wyżej wymienionych, pozycji w okresie międzywojennym, w zakresie opodatkowania bezpośredniego, istniały ponadto: nadzwyczajne daniny majątkowe – pobierane jednorazowo, specjalny podatek od wynagrodzeń wypłacanych z funduszy publicznych, podatek od energii elektrycznej oraz podatek gruntowy.

W przeciwieństwie do obecnie funkcjonującego systemu podatkowego, w okresie międzywojennym, podatki pośrednie odgrywały mniejszą rolę w dochodach budżetowych (Por.: Tabela 1.). Były one jednak bardziej zróżnicowane, aniżeli teraz. Ustawodawca przyjął wówczas zasadę odrębnego regulowania poszczególnych podatków nakładanych na konkretne dobra³⁵. Dlatego też, co do zasady, odrębnymi ustawami regulowano opodatkowanie: lokali, piwa, wina i miodu, octu, drożdży, cukru, olejów mineralnych, zapalniczek, energii elektrycznej. W większości przypadków znalazły zastosowanie kwotowe stawki podatku, które, co do zasady, były płacone przez producentów lub importerów poszczególnych dóbr.

³¹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, op. cit., s. 278; E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, op. cit., s. 227–228.

³² E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, op. cit., s. 239.

³³ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, op. cit., s. 280.

³⁴ E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, op. cit., s. 251.

³⁵ Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, op. cit., s. 281.

Do opodatkowania pośredniego należy zaliczyć stosowane cła. Dochody z tego tytułu odgrywały dużą, aczkolwiek wyraźnie malejącą (szczególnie w połowie lat 30.) rolę w dochodach budżetowych. W 1919 roku uchwalona taryfa celna była wzorowana na rosyjskiej i miała iście protekcyjny charakter. W 1924 roku zastąpiono poprzednie uregulowania nową ustawą, w której taryfę przywozową podzielono na 11 grup, które były dalej dezagregowane, co w efekcie powodowało funkcjonowanie około 1800 różnych stawek celnych. W ustawie zawarto także zwolnienia przedmiotowe. W prawie wszystkich kategoriach dóbr, objętych cłem, stosowano stawki kwotowe, wymierzone w zależności od sprowadzanej ilości.

Zakończenie

Podsumowując opisywane zagadnienia, należy stwierdzić, iż w okresie dwudziestolecia międzywojennego udało się stworzyć względnie nowoczesny (szczególnie w odniesieniu do podatków od spożycia i używania rzeczy) system podatkowy (lecz nie na miarę Europy). Odpowiadał on: poziomowi wykształcenia obywateli, rozwoju administracji skarbowej oraz poziomowi rozwoju samych przedsiębiorstw. W większości przypadków wywodził się z najbardziej wstecznego ustawodawstwa obowiązującego na terenach byłego zaboru rosyjskiego. Dlatego też, mimo znacznego wysiłku władz, system ten borykał się z wieloma wadami i niedociągnięciami.

Ówczesny system podatkowy (w 1929 r.), w szczególności w odniesieniu do podatków bezpośrednich, trafnie podsumował E. Taylor: (...) *przestarzały, niejednolity i niesprawiedliwy podatek gruntowy, – przestarzały, oparty na cechach zewnętrznych, niewspółmiernych nie tylko z dochodem, lecz i z przychodem, podatek patentowy przemysłowy, – niezmiernie ciężki i hamujący rozwój przemysłu i handlu podatek obrotowy przemysłowy, – niepotrzebne obciążenie kapitału krajowego podatkiem od kapitału i rent, – podwójne opodatkowanie dochodu osób prawnych podatkiem dochodowym – przestarzałe metody układania taryf podatkowych we wszystkich podatkach (...) niesprawiedliwy rozkład ciężaru podatkowego (...) zwolnienie zupełne lub częściowe od tych podatków małych dochodów, uprzywilejowane traktowanie małej własności rolnej, przesada w stosowaniu progresji w podatkach: dochodowym i spadkowym (...)*³⁶. Były to oczywiście główne wady tego systemu, na które zwrócono uwagę. Część z nich udało się wyeliminować w późniejszym okresie, co jednak nie sprawiło, iż system podatkowy zaczął realizować najważniejsze zasady teorii opodatkowania w sposób sprawny i efektywny.

³⁶ E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, op. cit., s. 363.

Bibliografia

1. Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2011.
2. Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004.
3. Jezierski A., *Historia gospodarcza Polski 1815–1980*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1987.
4. *Małe roczniki statystyczne z lat 1923–1939*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 1923–1939.
5. Noniewicz Cz., *Historia gospodarcza Polski Odrodzonej*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2004.
6. *Rocznik Statystyki Rzeczypospolitej Polskiej 1920/21*, GUS, Warszawa 1921.
7. Taylor E., *Polityka skarbowa i system podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Nakładem Wyższej Szkoły Handlowej w Poznaniu, Poznań 1929.