

Uniwersytet Łódzki
Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny
Szkoła Doktorska Nauk Społecznych UŁ
Studia Stacjonarne III Stopnia
Kierunek: EKONOMIA I FINANSE

Adam Kędrzyński
nr albumu: 6173

NADZWYCZAJNE PODATKI MAJĄTKOWE. STUDIUM PRZYPADKU PODATKU
OD WZBOGACENIA WOJENNEGO W POLSCE Z 13 KWIETNIA 1945 r.

Praca doktorska napisana
pod kierunkiem naukowym
dr hab. R. Matery, prof. UŁ

Łódź 2023

Spis treści

Wstęp:	6
1. Fundamenty sprawiedliwości podatkowej	12
1.1 Relacja między sprawiedliwością a opodatkowaniem. Perspektywa filozofii, ekonomii i prawa	12
1.2. Wprowadzanie, podwyższanie, zmiana sposobu opodatkowania	33
1.3. Charakter podatków majątkowych	42
2. Przykłady nadzwyczajnych podatków na świecie w latach 1918-1945.....	51
2.1. Włoski Dekret Królewski z 24 listopada 1919 r.....	53
2.2. <i>Reichsnotopfergesetz</i> (RNOG) z 31 grudnia 1919 r.....	65
2.3. Brytyjskie projekty ustawodawcze i rozważania doktrynalne po I wojnie światowej	73
2.4. Doświadczenia amerykańskie i francuskie (1918-1945) w regulacjach podatków nadzwyczajnych	81
2.5. <i>Varlık Vergisi</i> z 11 listopada 1942 r.....	85
2.6. Podsumowanie	97
3. Przykłady podatków majątkowych z elementami nadzwyczajności w Drugiej Rzeczypospolitej	102
3.1. Wczesne przykłady od 1918 r. do 1922 r.....	102
3.1.1. Podatek od zysków wojennych oraz danina od nieruchomości i majątków	105
3.1.2. Podatek od wzbogacenia się w formie nieruchomości i spłaty długów.....	109
3.1.3. Nadzwyczajna danina państwowa	111
3.1.4. Rekapitulacja rozwiązań podatkowych z okresu 1918-1922	115
3.2. Ustawa z 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym	117
3.3. Podsumowanie	124
4. Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 r.	131
4.1. Przyczyny wprowadzenia	131
4.2. Szczegółowe regulacje dekretu z kwietnia 1945 r.....	138

4.2.1. Model efektywnej stopy opodatkowania	139
4.2.2. Ciąg dalszy regulacji ustawowej z kwietnia 1945 r.....	147
4.3. Egzekucja podatku – rozporządzenie z 27 czerwca 1945 r.	150
4.4. Podsumowanie	160
5. Nowelizacja regulacji podatku od wzbogacenia wojennego z 1949 r. oraz dalsze losy podatku	163
5.1. Dekret z 27 lipca 1949 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego	163
5.2. Zachowania podatników, reakcje władzy, skutki	171
5.3. Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego w XXI wieku.....	184
5.4. Podsumowanie	196
Uwagi i wnioski końcowe	197
BIBLIOGRAFIA:	203
AKTY PRAWNE:	212
ORZECZENIA:	213
DANE STATYSTYCZNE:	214
ŹRÓDŁA INTERNETOWE:	214
WYKAZ SKRÓTÓW:.....	215
SPIS TABEL:	216
SPIS RYSUNKÓW:.....	218
SPIS WYKRESÓW:	218

Wstęp:

Inspirację dla podjętych badań stanowiło nie tylko zrozumienie przeszłych zjawisk, lecz również bieżąca sytuacja. W trzeciej dekadzie XXI w. wystąpiły bowiem wydarzenia nadzwyczajne o wielkim zasięgu (pandemia COVID-19, wojna w Ukrainie). Jedną z reakcji ekspertów na taki rozwój sytuacji stanowiła konstatacja, że był to dobry moment na powrót do koncepcji podatku od kapitału oraz podatku od wzbogacenia wojennego¹. Te dwie, rzadko stosowane konstrukcje fiskalne zostały przez lata zapomniane przez ustawodawców. Pogłębiające się (szczególnie ostro po pandemii) zadłużenie publiczne powodowało wzrost zainteresowania polityką fiskalną, szczególnie w kontekście powolnego wyczerpywania się środków polityki monetarnej. Konstrukcję podatku od wzbogacenia wojennego można więc przenieść na współczesne realia. Teoretycznie możliwe jest oszacowanie majątku firm medycznych, farmaceutycznych, sanitarnych, higienicznych na dzień wybuchu pandemii i porównanie go z majątkiem posiadanym przez te podmioty w dniu zakończenia pandemii. Tak ustalony przyrost majątku można następnie progresywnie opodatkować. Czy wzbogacenie tych firm było równie „niesprawiedliwe”, jak wynikające z czynników losowych wzbogacenia przemysłu wojskowego po wojnach? Analiza historycznych przypadków nadzwyczajnych podatków rzuciła światło zarówno na aspekt etyczny tego zagadnienia, jak też jego sens ekonomiczny.

Wybór tematu podyktowany również został identyfikacją luki w literaturze. Dotychczas opublikowane zostały jedynie dwa artykuły Mirosława Kłuska² z historii gospodarczej i jeden tekst prawniczy Andrzeja Witkowskiego³. Stan badań nad nadzwyczajnym podatkiem od wzbogacenia wojennego w Polsce z 13 kwietnia 1945 r.

¹ N. O'Donovan, *One-off wealth taxes: theory and evidence.*, "Fiscal Studies" 2021, vol. 42, s. 565-597; N. O'Donovan, *ONE-OFF WEALTH TAXES: THEORY AND EVIDENCE*, Wealth Tax Commission Evidence Paper, no. 7, 2020, s. 1-33; N. O'Donovan, *Paying for the Pandemic*, Future Economies Research and Policy Paper no. 8, 2020.

<https://www.mmu.ac.uk/media/mmuacuk/content/documents/business-school/future-economies/Paying-for-the-Pandemic-ODonovan.pdf> [dostęp online: 29.07.2021].

S. Bach, *Vermögensabgaben – ein Beitrag zur Sanierung der Staatsfinanzen in Europa. Bericht von Stefan Bach in Eurokrise, Staatsverschuldung und privater Reichtum*, "DIW Wochenbericht" 2012, nr 28, s. 3-11.

² M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego wynikającego ze zobowiązań prywatnoprawnych i publicznych powstałych przed 1 września 1939 roku*, „Klio” 2017, s. 99-124; M. Kłusek, *Dekret z 27 lipca 1949 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego*, „Humanities and Social Sciences” 2016, s. 77-89.

³ A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r.*, [w:] *Jednostka, państwo, administracja - nowy wymiar: międzynarodowa konferencja naukowa, Olszanica, 23-26 maja 2004 r. pod patronatem honorowym Marszałka Województwa Podkarpackiego*, red. E. Ura, Rzeszów 2004, s. 625-650.

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

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

Badanie wstępne⁴ zostało przeprowadzone pod kątem oceny sprawiedliwości podatkowej i identyfikacji podatku jako elementu procesu nacjonalizacji kapitału. Wpływy z tego podatku odpowiadały za zaledwie niecały 1% wpływów do budżetu państwa. Nie miał on zatem znaczenia fiskalnego. Był jednak w konkretnych przypadkach wystarczająco wysoki, by doprowadzić do bankructwa pojedynczego podatnika. Oficjalnie podany powód wprowadzenia miał charakter argumentu moralnego – podatek miał być retribucją względem kolaborantów, szabrowników i szmalcowników. Dlatego też badania powinny iść w kierunku dalszego testowania hipotezy o (nie)sprawiedliwości analizowanej regulacji. Na takie procesy, jak unormowanie podatku od wzbogacenia wojennego, wpływ ma więcej czynników niż tylko uwarunkowania gospodarcze i stosowanie prawa. Uwzględniono również perspektywę etyczną, kulturową oraz ideologiczną.

Szerzej zakreślonym problemem badawczym niniejszej rozprawy jest określenie przydatności i skuteczności wprowadzania nadzwyczajnego opodatkowania ze szczególnym uwzględnieniem specyficznego przypadku nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 r. Czy nie było alternatyw dla tego, dość jednak radykalnego,

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

rozwiązania? Czy ten środek faktycznie stanowił rozwiązanie chociaż niektórych problemów makroekonomicznych?

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

H1: Nadzwyczajne podatki majątkowe są niesprawiedliwe.

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

H3: Nadzwyczajne podatki majątkowe miały niewielkie znaczenie ekonomiczne.

H3a: nie rozwiązały makroekonomicznego problemu zadłużenia publicznego.

H3b: cechowały się niską wydajnością fiskalną – wpływy podatkowe były nieznaczące w stosunku do wpływów prelimitowanych.

H3c: ich działanie antyinflacyjne miało charakter krótkoterminowy i to tylko w rzadkim przypadku powodzenia zbierania podatku.

H3d: nie pociągały za sobą pozytywnego efektu behawioralnego, nie wywołując w efekcie społecznie pożądaną zmianę w zachowaniach podatników

H4: Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego, podobnie jak pozostałe podatki nadzwyczajne, był niesprawiedliwy z punktu widzenia zasad sprawiedliwości podatkowej, nie rozwiązał żadnego z istotnych problemów makroekonomicznych i nastroczał praktycznych trudności przy realizacji.

Na strukturę pracy składa się wstęp, pięć rozdziałów merytorycznych (podzielonych na szczegółowe podrozdziały) oraz uwagi i wnioski końcowe. Na końcu pracy znajdują się wykazy źródeł: lista aktów prawnych, orzeczeń sądowych, źródła statystyczne i internetowe, wykaz skrótów, a także bibliografia (zawierająca: artykuły naukowe, prace zbiorowe, monografie i *working papers*).

W rozdziale pierwszym podjęto próbę oceny nadzwyczajnych podatków majątkowych z perspektywy teoretycznej trzech dyscyplin: ekonomii, prawa i filozofii. Wzięte zostały pod uwagę koncepcje sprawiedliwości filozofów ekonomii: Roberta Nozicka

(libertariańska), Johna Rawlsa (liberalna), oraz Amartyi Kumara Sena (zdolnościowa), jak również prawniczy punkt odniesienia w postaci zasad podatkowych. Refleksję, wzbogaconą o przegląd stanowisk znanych ekonomistów na temat wysokości, zmian i progresywności opodatkowania oraz rys teorii podatków majątkowych (eksponujący zagadnienia klasyfikacyjne), zakończył krytyczny wniosek o fundamentalnej niekonkluzywności wielkich koncepcji sprawiedliwości (z uwagi na fakt, że różnice pomiędzy nimi mają charakter paradygmatyczny). Pozytywny wniosek objął wskazanie, w kontekście hipotezy pierwszej, że nadzwyczajne podatki majątkowe są definitywnie niesprawiedliwe z metaetycznej pozycji deontologii. Metaetyka konsekwencjalna nie pozwala sformułować tak jasnej konkluzji – wciąż nie ma jednoznacznego konsensusu co do nawet tak podstawowych parametrów optymalnego opodatkowania, jak odpowiednia wysokość i stopień progresji podatkowej.

W rozdziale drugim mieści się empiryczna część pracy, ponieważ badanie hipotez nie przyniosło rozstrzygnięcia na gruncie czystej teorii. Analizie poddano następujące przypadki opodatkowań majątkowych nadzwyczajnych z Włoch, Niemiec i Turcji: Włoskiego Dekretu Królewskiego z 24 listopada 1919 r., *Reichsnotopfergesetz* (RNOG) z 31 grudnia 1919 r. oraz *Varlık Vergisi* z 11 listopada 1942 r. Przykładów tych nie da się odnaleźć w brytyjskich oraz amerykańskich tekstach przeglądowych. W uzupełnieniu jakościowego materiału empirycznego w tych przykładach można upatrywać elementu istotnego wkładu w naukę. W szczególności rzadko podnoszony kazus turecki stanowi dowód na możliwość zaistnienia w systemie podatkowym daniny o charakterze świadczenia publicznoprawnego skrajnie niesprawiedliwego, w dodatku bez względu na przyjmowaną teorię sprawiedliwości. Przykłady zachodnioeuropejskie są natomiast spójne z dotychczasowymi badaniami, z których płynie wnioski o niewielkim znaczeniu fiskalnym podatków nadzwyczajnych, ich krótkotrwałym efekcie deflacyjnym, symbolicznym wpływie na zmniejszenie zadłużenia publicznego oraz wyłącznie negatywnych skutkach behawioralnych (upowszechnienie postaw ucieczki przed opodatkowaniem, ucieczka przed dyskryminacją na tle religijnym, narodowym i etnicznym w przypadku tureckim).

W rozdziale trzecim znalazły omówienie przypadki z historii Polski: danina od nieruchomości i majątków w kapitale z 29 stycznia 1919 r., nadzwyczajna danina państwowa z 16 grudnia 1921 r., podatek od wzbogacenia się, które ujawniło się przez nabycie nieruchomości i przez spłatę długów hipotecznych z 31 marca 1922 r. oraz ustawa z 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym. Tylko podatek z 1923 r. był dotychczas

wielokrotnie analizowany. Pozostałe z danin wymieniano jedynie z kronikarskiego obowiązku we wcześniejszych publikacjach z zakresu historii gospodarczej oraz historii państwa i prawa. Badanie wykazało, że II RP odznaczyła się wyjątkową w skali europejskiej skłonnością do stosowania nadzwyczajnych środków fiskalnych, uzyskując w niektórych latach poważniejsze wpływy z ich tytułu (14% budżetu w 1919 r., 28% budżetu w 1922 r.). Ówcześni autorzy tłumaczą to zjawisko specyfiką polskiej mentalności, gotowej do nadzwyczajnych wysiłków i ofiar. Ten wniosek pozwolił złagodzić hipotezę o nieefektywności tego rodzaju podatków, pokazując że całości danych empirycznych nie da się sprowadzić do zupełnie jednoznacznego uogólnienia, a specyfika każdego kraju jest odmienna.

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

Badanie przeprowadzone zostało przy uwzględnieniu następujących metod: metody studium przypadku (*case study*), krytycznych studiów literaturowych i badań archiwalnych; prostego modelu ekonometrycznego, przeglądu badań empirycznych, analizy dogmatycznej norm prawnych i komparatystyki horyzontalnej. W ramach studiów literaturowych posłużono się metodyką rekonstrukcji historycznej i racjonalnej tekstów⁵.

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

⁵ R. Rorty, *The Historiography of Philosophy: Four Genres*, [w:] *Truth and Progress*, r. 3, red. R. Rorty, J. B. Schneewind, Q. Skinner, Cambridge 1984, s. 49-76. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511625534.006>; J. Czerkawski, *Badania nad dziejami filozofii a historyzm*, „Roczniki Filozoficzne” 2004, t. 52, nr 2, s. 97-109.

opodatkowania oraz zastosowanie pluralizmu metod badawczych (prosty model, analiza danych statystycznych, badania literaturowe, badania archiwalne, badania prawno-porównawcze) na gruncie studiów na temat sprawiedliwości podatkowej. Dołożono również starań, by zestaw zaprezentowanych przykładów nie pokrywał się z zachodnimi opracowaniami Barry'ego Eichengreena, Paula Robsona i Laszlo Rostása z *National Bureau of Economic Research* oraz *The Review of Economic Studies*⁶.

Główne ograniczenia przeprowadzonych badań polegały na niemożności zdobycia części danych historycznych oraz na wyższym poziomie ogólności rozważań, nieuniknionym przy podejściu interdyscyplinarnym. Kolejną limitację stanowił wybór osi pojęciowej deontologia-konsekwencjalizm dla postawienia wniosków z zakresu etyki. W ten sposób zrezygnowano z zalet wszystkich pozostałych ujęć, np. podejścia arystotelesowskiej etyki cnoty, posiadającej znaczne walory opisowe.

Na koniec pragnę podziękować wszystkim, których cenne uwagi wpłynęły na ostateczny kształt pracy: przede wszystkim promotorowi, prof. Rafałowi Materze, bez którego ciągłego wsparcia praca nie miałaby szansy powstać; kierownicze Katedry Historii Ekonomii (KHE), prof. Joannie Dzionek-Kozłowskiej (za setki cennych uwag); członkom Katedry: profesorom: Mirosławowi Kłuskowi (za możliwość kontynuowania Jego badań oraz udostępnienie unikalnych materiałów archiwalnych) i Andrzejowi Pieczewskiemu; doktorom: Kamilowi Kowalskiemu, Damianowi Bębnowskiemu, Damianowi Szymczakowi, Aliksandrze Sidaravie, magistrowi Jakubowi Anusikowi; pracownikom Uniwersytetu Łódzkiego (UŁ) – profesorom: Wojciechowi Grabowskiemu; Janinie Godłów-Legiędź, Jerzemu Leszczyńskiemu; Michałowi Wojewodzie; Robertowi Kelmowi; doktorom: Jarosławowi Nenemanowi, Pawłowi Łabieńcowi, Joannie Kulawiak-Cyrankowskiej; Kolegom i Koleżankom z Instytutu Ekspertyz Ekonomicznych i Finansowych (IEEF) w Łodzi, w szczególności profesorom: Pawłowi Gajewskiemu, Piotrowi Krajewskiemu, Janowi Michalakowi, Mikołajowi Turzyńskiemu, Pawłowi Baranowskiemu, doktorom: Karolowi Korczakowi, Radosławowi Witczakowi, Tomaszowi Floreczakowi i Michałowi Grudzińskiemu, mgr Katarzynie Michalskiej i Lidii Piotrowskiej, pomocnym ekspertom – doktorom: Pawłowi Bukowskiemu z *London School of Economics*

⁶ B. Eichengreen, *The Capital Levy in Theory and Practice*, Working Paper no. 3096, NBER, Cambridge 1989; P. Robson, *Capital Levies in Western Europe After the Second World War*, "The Review of Economic Studies" 1959, vol. 27, no. 1, s. 23-43; L. Rostás, *Capital Levies in Central Europe, 1919-1924*, "The Review of Economic Studies" 1940, vol. 8, no. 1, s. 20-32.

(LSE), Marcinowi Wrońskiemu ze Szkoły Głównej Handlowej (SGH) w Warszawie, Tomaszowi Luterkowi z Instytutu Strat Wojennych (ISW) im. Jana Karskiego i prof. INE PAN Martynie Kobus (za umożliwienie uczestniczenia w wykładzie Thomasa Piketty'ego w siedzibie Krytyki Politycznej) z Polskiej Akademii Nauk (PAN).

Rozdział I:

1. Fundamenty sprawiedliwości podatkowej

1.1 Relacja między sprawiedliwością a opodatkowaniem. Perspektywa filozofii, ekonomii i prawa

Historia opodatkowania to także bezmiar ludzkiej krzywdy, upokorzeń, bezprawia, buntów, a jednocześnie pychy, zadufania i arogancji władzy, przekonanej o swojej nieomyślności. (...) Władzy, która zasłaniając się argumentem konieczności budowy sprawnego państwa, czyniła to na dramacie ludzkiej wolności. Władzy, która fałsz w dziedzinie opodatkowania uznawała za prawdę⁷.

Idea najogólniej pojmowanej sprawiedliwości przenika do funkcjonujących systemów prawnych poprzez zapisaną w nich kodeksową zasadę prawdy materialnej oraz konstytucyjny zapis o urzeczywistnianiu zasad sprawiedliwości społecznej w demokratycznym państwie prawa⁸. Ta prawnicza konstatacja znajduje swoje odzwierciedlenie w teorii nowej ekonomii instytucjonalnej – Daron Acemoglu i James Robinson uznają zasadę sprawiedliwości społecznej za kluczową dla rozwoju gospodarczego⁹. Brak tej zasady w systemie norm społecznych co najmniej silnie koreluje z destruktywną dla gospodarek narodowych niestabilnością polityczną. Autorzy ci nie przywiązują wprawdzie dużej wagi do instytucji nieformalnych¹⁰, jednak doprowadzenie do zapisu normy społecznej w prawie „formalizuje” ją. Jak z kolei pisze prawnik, Roman Szumlakowski: „zasada sprawiedliwości podatkowej stanowi uszczegółowienie zasady sprawiedliwości społecznej w kontekście sprawiedliwości obciążeń fiskalnych obywateli,

⁷ A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 13.

⁸ Dz. U. RP 1997, Nr 78, poz. 483 ze zm., art. 2. Rozwinięcie tego prawnego aspektu pojęcia sprawiedliwości z perspektywy ekonomisty znajdziemy w artykule o rządach prawa (*rule of law*) – J. Godłów-Legiędź, *Zasada rządów prawa i przemiany ustrojowe w Polsce*, „Gospodarka Narodowa” 2017, t. 289, nr 3, s. 5-27.

⁹ D. Acemoglu, J. A. Robinson, *Dlaczego narody przegrywają?*, Zys i S-ka, Warszawa 2014, s. 9.

¹⁰ Rozwinięcie tego wątku znajdziemy w: J. Dzionek-Kozłowska, R. Matera, *O poszukiwaniu przyczyn bogactwa i nędzy narodów w teorii Darona Acemoglu i Jamesa A. Robinsona*, „Gospodarka Narodowa” 2016, t. 285, nr 5, s. 5-26.

ale nie oznacza ona przyznania równych praw i obowiązków wszystkim obywatelom”¹¹. Odmienne interpretuje ją Włodzimierz Nykiel, kładąc nacisk na jej bardzo silny związek z pojęciem równości/równomierności opodatkowania¹². W ekonomii związek równości ze sprawiedliwością postuluje Amartya Kumar Sen¹³. W kanonicznym tekście *On the Status of Equality* wskazał na dwa, warte rozważenia, źródła połączenia tych koncepcji – politykę i logikę. Sen przekonany był o politycznych źródłach tej relacji, odrzucając ideę czysto logicznego związku. Na poparcie tej tezy przywoływał fakt, iż każda normatywna teoria porządkująca życie społeczne wymagała równości *czegoś*. Tym *czymś* były: (1) dochody, (2) poziomy użyteczności albo (3) libertariańskie prawa. Jak zauważał, nie da się jednak jednocześnie dążyć do równości dochodów i prymatu praw własności, wymiany oraz spadkobrania nad innymi wartościami¹⁴. Zatem wielkie teorie sprawiedliwości, wraz z zawartymi w nimi trzema centralnymi sposobami pojmowania płaszczyzn, na których równość miałaby nastąpić, wzajemnie się wykluczają. Wyjście z tej trudnej sytuacji, które Sen proponuje, stanowi korzystanie z arystotelesowskiej zasady proporcjonalności i skupienie uwagi na równości traktowania. Polega ona na równym potraktowaniu ludzi w danych, identycznych, warunkach. Wadą koncepcji równości traktowania jest na pewno słabsza konkretyzacja pojęcia. Zdaniem Sena, można tę wadę jednak przewyciężyć poprzez parametryzację „traktowania” (jak to wyraził sam Sen: *That “equality of treatment” is nonspecific, but it does incorporate a substantive demand for equality, in a parametric form*)¹⁵.

A skąd sam pomysł powiązania tych wartości, śpieszy odpowiedzieć klasyk, John Stuart Mill: „z jakiego powodu równość winna być zasadą w sprawach opodatkowania? Dlatego, że (...) rząd nie powinien robić żadnej różnicy między osobami lub klasami co do rozmiarów swoich żądań od nich, wszystkie poświęcenia, jakich od nich wymaga, powinny, o ile to jest tylko możliwe, stanowić równy ciężar dla wszystkich, co trzeba zauważyć, jest sposobem, który na ogół pociąga za sobą najmniejszą ofiarę”¹⁶. Wzajemne zależności sprawiedliwości z równością pozycji analizowali również Milton i Rose Friedmanowie,

¹¹ R. Szumlakowski, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2013, s. 154; wyrok TK z dnia 29 maja 1996 r., K.22/95, OTK 1996/3/21.

¹² W. Nykiel, *Prawo podatkowe w Polsce*, Difin, Warszawa 2018, s. 23-24.

¹³ A. Sen, *On the Status of Equality*, “Political Theory” 1996, vol. 24, no. 3, s. 394-400.

¹⁴ Ibidem, s. 394-395.

¹⁵ Ibidem, s. 398-399.

¹⁶ J. S. Mill, *Zasady ekonomii politycznej i niektóre jej zastosowania do filozofii społecznej*, t. 2, PWN, Warszawa 1966, s. 564.

podając wiele praktycznych przykładów trudności płynących z podporządkowywania sprawiedliwości idei równości¹⁷. Również brak równości (a w szczególności równości wobec prawa) niekiedy wpływa negatywnie na sprawiedliwość. Dostrzegali to już Jean Baptiste Say: „niejednokrotnie zaobserwowano upadek wielu manufaktur wskutek zwolnienia tylko jednej z nich od podatku. Uprzywilejowanie jednostki jest prawie zawsze niesprawiedliwością wobec ogółu”¹⁸.

Pojęcie sprawiedliwości zajmuje centralne miejsce w etyce. Arystoteles określał ją mianem najwyższej cnoty i wprowadził pierwsze jej klasyfikacje. Wyróżniał sprawiedliwość rozdzielczą (dystributywną) i wyrównawczą (redystrybucyjną)¹⁹. Interpretując Arystotelesa trzeba pamiętać o ogólniejszym kontekście metaetycznego stanowiska etyki cnoty, które zapoczątkował grecki filozof²⁰. Współczesny myśliciel Julian Reiss proponuje z tego właśnie punktu widzenia zapoznawać się z dorobkiem Sena²¹. Etyczne pojmowanie sprawiedliwości zbliżał dalej do ekonomii św. Tomasz z Akwinu, rozwijając koncepcję sprawiedliwej ceny²².

W samej nauce ekonomii zazwyczaj dostrzega się trudność definiowania sprawiedliwości, kategorii normatywnej, niepoddającej się pełnej obiektywizacji. Noblista, Friedman, pisał o sprawiedliwości: „pojęcie bardzo niejasne a w rzeczywistości tak trudne,

¹⁷ M. Friedman, R. Friedman, *Wolny wybór*, Aspekt, Sosnowiec 2006, s. 129-134. Zwracają oni uwagę na problem gier hazardowych (kierowanie się abstrakcyjnym ideałem równości zabrałoby całą przyjemność z gry), ryzyko wielkich pionierów w różnych dziedzinach (to przecież niesprawiedliwe i nierówne, że pamiętamy Forda, Edisona i Rockefellera, a setki innych osób, które próbowały osiągnąć to samo, zostało zapomniane), czy problem efektu supergwiazdy (zarobki bokserów i piłkarzy, które w imię „logiki równości” powinno się obniżyć).

¹⁸ J. B. Say, *Traktat o ekonomii politycznej czyli prosty wykład sposobu w jaki się tworzą, rozdzielają i spożywają bogactwa*, PWN, Warszawa 1960, s. 776.

¹⁹ Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, „Arystoteles, *Dzieła wszystkie*”, t. 5, Warszawa 1996, s. 167-185. Dokładniejsze badania dorobku Stagiryty wskazują na jego znacznie bardziej złożone rozumienie pojęcia sprawiedliwości – silnie zalgorytmizowane, oparte o geometrię i arytmetykę. Marian Wesoły dostrzegł: „trzeci typ sprawiedliwości dotyczy <<odwzajemnienia>> czy <<odpłatności>> w wymianie różnych i nierównych dóbr pomiędzy różnymi i nierównymi osobami. Taka wymiana stanowi sprzęg proporcji podług przekątnej”. Przykładem tej najrzadziej zauważanej, trzeciej z form Arystotelesowskiej sprawiedliwości, jest relacja łącząca wzajemnie świadczących sobie usługi szewca i budowniczego. Zob.: M. Wesoły, *Księga Arystotelesa O sprawiedliwości (Eth. Nic. V)*, „Filo-Sofija” 2017, t. 1, nr 36, s. 103.

²⁰ D. Laertios, *Żywoty i poglądy słynnych filozofów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1988, s. 271-272.

²¹ J. Reiss, *Philosophy of Economics: A Contemporary Introduction*, Routledge, New York-London 2013, s. 256. Odmienną interpretację podstawowych pojęć etycznych proponuje Aleksander Ostapiuk (skupiając się na podziale wartości na wartości same w sobie i instrumentalne, co prowadzi do uznania Sena za zwolennika systemów deontologicznych). Zob.: A. Ostapiuk, *The Eclipse of Value-Free Economics. The concept of multiple self versus homo economicus*, Publishing House of Wrocław University of Economics and Business, Wrocław 2020, s. 137.

²² S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, wyd. 2, PWN, Warszawa 2001, s. 35.

że nie wiadomo, czy w ogóle możliwe do precyzyjnego określenia”²³. Inny, bardziej interdyscyplinarny, noblista, Vernon Smith, sformułował podobny zarzut względem sprawiedliwości: „ma tak dużo znaczeń w różnych kontekstach, że, jak sądzę, najlepsze jest zupełne unikanie używania go w nauce eksperymentalnej (...)”²⁴. Tenże Smith przytoczył też intuicjonistyczne ujęcie Daniela Kahnemana i Richarda Thalera z jednego z ich pierwszych wspólnych badań: „(...) stwierdzenie <<to jest sprawiedliwe>> jest po prostu skrótem opisującym to, co znaczna większość badanej populacji uważa za sprawiedliwe”²⁵, podsumowując że takie uproszczenie doniosłego problemu sprawiedliwości trzeba ocenić jako nadmierne. Twórca ekonomii eksperymentalnej nie ograniczył się jednak do samej krytyki. Podejmując refleksję nad badaniami dotyczącymi akceptacji różnych ofert w teorii gier, zaproponował, by uczeni nie kazali respondentom odpowiadać na siedmiopunktowej skali, stopniującej oś pojęciową <<sprawiedliwa–niesprawiedliwa oferta>>, lecz by trzymali się konkretności i precyzyjnie opisywali <<oferta możliwa–niemożliwa do zaakceptowania>>²⁶.

John Rawls z kolei postrzega sprawiedliwość jako swoistą „transcendentalną instytucję”, co umieszcza go w tradycji intelektualnej wyznaczanej przez Thomasa Hobbesa, Johna Locke’a, Jeana Jacquesa Rousseau i Immanuela Kanta. Sen natomiast nie podawał nigdy jasnej definicji, lecz wskazywał drogę, którą należy podążać, by w końcu istotę tego pojęcia odkryć. Ta droga to komparatystyczne, empiryczne, podejście skupione na dotychczasowych sposobach realizacji idei sprawiedliwości (tym śladem podążali przed nim Jeremy Bentham, Nicolas de Condorcet, Adam Smith, Karol Marks czy J. S. Mill)²⁷.

²³ M. Friedman, R. Friedman, *op. cit.*, s. 129. Podręcznikowo natomiast, sprawiedliwość to uczciwy podział korzyści ekonomicznych płynących z eksploatacji rzadkich zasobów między członków społeczeństwa. Zob. N. G. Mankiw, M. Taylor, *Mikroekonomia*, PWE, Warszawa 2015, s. 28. Definicja Mankiwa i Taylora posiada jednak wadę, ponieważ do pewnego stopnia tłumaczy pojęcie sprawiedliwości pojęciem uczciwości, co można uznać za obarczone błędami logicznymi *idem per idem* („to samo przez to samo”) oraz *ignotum per ignotum* („nieznane przez nieznane” – nieostre i nieznane pojęcie sprawiedliwości próbujemy wyjaśnić kolejnym nieostrym i nieznanym pojęciem uczciwości).

²⁴ V. Smith, *Racjonalność w ekonomii*, Oficyna, Warszawa 2013, s. 192.

²⁵ Ibidem, s. 193; D. Kahneman, J. Knetsch, R. Thaler, *Fairness as a Constraint on Profit Seeking: Entitlements in the Market*, „American Economic Review” 1986, vol. 76, no. 4, s. 728-741.

²⁶ V. Smith, *Racjonalność...*, s. 393. Autor niniejszej rozprawy wpadł na podobny pomysł przy okazji refleksji nad dotychczasowymi badaniami dotyczącymi moralności podatkowej. Zaproponowałem trzymanie się konkretniejszej terminologii i konsekwentne pisanie o psychologii płacenia podatków oraz relacji państwo-podatnik, zamiast nieostrożnego agregowania danych do pojęć moralności podatkowej i sprawiedliwości proceduralnej, zob. A. Kędrzyński, *Przegląd wybranych badań nad moralnością podatkową. Wpływ moralności na rozmiary luk podatkowych*, „Annales. Ethics in Economic Life” 2020, vol. 23, no. 4, s. 74.

²⁷ M. Gilardone, *Amartya K. Sen: The idea of justice*, „Social Choice and Welfare” 2009, vol. 35, no. 4, s. 711.

W analizie prawnej historyczny rozwój rozumienia danego pojęcia nie ma większego znaczenia (ze sporadycznym wyjątkiem stosowania wykładni historycznej przepisów), dlatego przechodząc do pojęcia podatku wystarczy przytoczyć sens narzucony obowiązującą ustawą. W polskim systemie prawnym podatek został normatywnie zdefiniowany jako świadczenie pieniężne na rzecz związku publicznoprawnego (na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy), przymusowe, wynikające z ustawy, bezzwrotne i nieodpłatne²⁸. W doktrynie prawa podatkowego do tego katalogu dodaje się jeszcze cechę nieoznaczoności celu opodatkowania. Oznacza ona, iż stanowienie konkretnego przepisu podatkowego powinno być niezależne od konkretnego celu. Znacznie łatwiej mówić o ekonomicznym celu, którym jest nie tylko zasilenie budżetu państwa, lecz również stymulowanie określonych zachowań w gospodarce, są zatem podatki instrumentem polityki gospodarczej²⁹. Za Say'em można powtórzyć:

„podatek stanowi tę część produktu narodowego, która z rąk obywateli przechodzi do rąk rządu dla zaspokojenia konsumpcji publicznych. Bez względu na to, pod jaką nazwą występuje, czy to będzie się nazywało podatkiem, opłatą, cłem, subsydiem czy daniną, jest to zawsze ciężar *nałożony* na osoby prywatne lub ich zrzeczenia przez władzę zwierzchnią: naród albo monarchę (...)”³⁰.

David Ricardo definiował: „podatki są częścią produktu ziemi i pracy całego kraju, oddawaną do dyspozycji rządu. Płaci się je zawsze w końcu z kapitału lub z dochodu kraju”³¹. Nieco późniejszy francuski ekonomista, Frédéric Bastiat, protoplasta szkoły austriackiej, formułował rzecz jeszcze mocniej od Saya, pisząc o podatkach jako o legalnej grabieży³². Współczesny reprezentant tego nurtu, Hans Hermann Hoppe (uczeń Jürgena Habermasa) uważał zaś, że głębszy sens podatków sprowadza się do konsumpcji zakumulowanego bogactwa. To dla niego środek niszczenia własności³³. Z kolei Murrayowi Rothbardowi aksjomat nieagresji³⁴ pozwolił orzec, że: „w pewnym sensie cały system

²⁸ Dz. U. RP 1997, nr 137 poz. 926 ze zm., art. 6; J. Małecki, A. Gomułowicz, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2006. Można zatem przypuszczać, że sami ustawodawcy są świadomi negatywnego charakteru opodatkowania – użycie wartościujących przymiotników (bezzwrotny, przymusowy, nieodpłatny) pokazuje, że istnienie podatków również dla nich nie stanowi zjawiska pozytywnego, lecz smutną konieczność. Gdyby ustawodawca chciał ocieplić wizerunek podatku mógłby przecież twierdzić, że te daniny są zwrotne (ochrona obywateli przez resorty siłowe, świadczenia państwowej służby zdrowia i edukacji) albo tylko częściowo przymusowe (kwota wolna od podatku). Nie stosuje się jednak tego rodzaju *framingu* w tekstach prawnych.

²⁹ N. G. Mankiw, M. Taylor, *op. cit.*, s. 301.

³⁰ J. B. Say, *op. cit.*, s. 760.

³¹ D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, PWN, Warszawa 1957, s. 168.

³² F. Bastiat, *Prawo*, 1986, edycja on-line: http://www.rodaknet.com/ksiazka_bastiat-prawo.pdf.

³³ H. H. Hoppe, *Ekonomia i etyka własności prywatnej. Studia z zakresu ekonomii politycznej i filozofii*, Fijorr Publishing, Warszawa 2011, s. 45.

³⁴ Aksjomat ten sprowadza się do zasady etycznej, iż nikt nie ma prawa inicjować przemocy względem drugiej osoby lub jej własności. Ściągnięcie podatku można poczytać za rodzaj agresji wobec własności drugiej osoby. Oczywiście, większość przedstawicieli szkoły austriackiej ostatecznie znajduje uzasadnienie dla poboru

podatkowy jest formą systemu niewolniczego”³⁵. Ta jakże rażąca opinia ma jednak nieco sensu, gdy uwzględnimy argument Rothbarda, że podatek dochodowy potrącany jest u źródła (przed wykonaniem pracy, poprzez instytucję obligatoryjnego uiszczania zaliczek na podatek dochodowy, co, w pewnym sensie, obliguje do przymusowej realizacji pracy).

Próby definicyjne klasyków i myślicieli ultraliberalnych należy skonstrastować z podejściem głównego nurtu, w którym również podkreśla się przymusowość opodatkowania jako jego cechą dystynktywną na tle wszelkich innych transferów pieniężnych. Jednak według Josepha E. Stiglitz’a przymus jest całkowicie usprawiedliwiony potrzebą zapewniania społeczeństwu dóbr publicznych i koniecznością zwalczania efektu gapowicza (*the free rider problem*)³⁶. Warto zauważyć, że zachodni eksperci finansów publicznych (np. Arye Hillman, Harvey Rosen i Ted Gayer) często po prostu pomijają problem definicyjny, od razu przechodząc do szczegółowej analizy (rodzajów, konstrukcji, skutków i celów opodatkowania), uznając samo pojęcie za całkowicie oczywiste i niezbędne³⁷.

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

Tabela 1 Cechy danin publicznych według Rafała Rosińskiego

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

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

podatków w wysokości niezbędnej do utrzymania „państwa minimum” (Mises, Nozick), tym niemniej skrajną konsekwencją logiczną deontologii libertariańskiej byłby anarchokapitalizm, reprezentowany właśnie przez Murraya Rothbarda.

³⁵ M. N. Rothbard, *O nową wolność. Manifest libertariański*, Fundacja Instytut Ludwiga von Misesa, Warszawa 2004, s. 53-54. Zbliżona argumentacja prowadząca do tych samych wniosków, choć bardziej wyrafinowana teoretycznie w: R. Nozick, *Anarchia, państwo i utopia*, Aletheia, Warszawa 2010, s. 202-205.

³⁶ J. E. Stiglitz, *Economics of The Public Sector*, 2nd ed., W. W. Norton & Company, New York, London 1988, s. 385-386

³⁷ Brak informacji o definicji podatku w rozdziałach poświęconych opodatkowaniu w: H. S. Rosen, T. Gayer, *Public Finance*, 9th ed., McGraw - Hill, 2010, s. 329-414; A. L. Hillman, *Public Finance and Public Policy*, 2nd ed., Cambridge University Press, 2009, s. 243-305.

Klasyfikacja Rosińskiego skłania do refleksji na temat nieoznaczonego celu, który stanowi element konstytutywny dla danin o charakterze opłat i podatków. Otóż współczesne ustawy zazwyczaj nie dookreślają celu, na jaki zostaną przeznaczone środki pozyskane w konsekwencji uiszczenia określonych podatków. W niemal wszystkich jednak przypadkach cel można opisać wszytkoobejmującym słowem „fiskalny”³⁸. Z podatków organizuje się fundusze na zaspakajanie potrzeb publicznych oraz na wynagrodzenia dla pracowników sfery budżetowej. Nieoznaczoność celu pozostawia prawodawcom szeroko otwartą furtkę do wykorzystania środków zgodnie z potrzebami chwili, czyli na przykład zaistnieniem sytuacji nadzwyczajnej. Brak wskazania celu utrudnia też przypisanie odpowiedzialności za niegospodarność, skoro nie wiadomo na co dokładnie zebrane fundusze były przeznaczone.

Można wykazać, że relację sprawiedliwości i opodatkowania w oczach wybranych ekonomistów determinowały ich poglądy metaetyczne. Tego rodzaju stwierdzenie jest bardzo kontrowersyjne – to ekonomia i prawo są przecież związane z bardziej podstawowymi potrzebami ludzkimi³⁹ niż etyka i filozofia, a tym bardziej metaetyka. Wydaje się zatem, że relacja powinna być badana w odwrotnym kierunku. Tym bardziej warto zatem powrócić do tekstów klasyków oraz innych znanych ekonomistów, aby zrewidować ten pogląd.

Zanim jednak przedstawię poglądy ekonomistów, dotyczące sprawiedliwości, niezbędne jest wprowadzenie kilku pojęć z zakresu metaetyki. Emotywizm zakłada, że twierdzenia etyczne służą wyłącznie ekspresji, nie posiadają wartości logicznej i są redukowalne do wykrzykników typu: „to jest dobre” = „super!” (podejście antykognitywistyczne). Naturalizm zaś ujmuje dobro jako własność naturalną lub zbiór określonych własności czysto empirycznych. Intuicjonizm ontologicznie konsekwentnie trzyma się dystynkcji „jest/powinien”, co kierunkuje na tezę, że dobro stanowi własność nie o charakterze empirycznym, lecz własność nienaturalną. Odkrywa się ją poprzez intuicję albo rozumowy wgląd (przy czym zarówno naturalizm, jak i intuicjonizm to podejścia kognitywistyczne – przyjmują posiadanie wartości logicznej przez sądy etyczne)⁴⁰.

³⁸ P. Felis, *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012, s. 48.

³⁹ Np. zaspokajanie głodu i pragnienia, dzięki zarobkowi netto pozostałemu po odjęciu kwoty opodatkowania.

⁴⁰ Np. M. Ossowska, *Podstawy nauki o moralności*, PWN, Warszawa 1963. Intuicjonizm nie jest jednak w sposób konieczny kognitywistyczny. Mimo to, w wywodzie ekonomicznym, wypada zacytować za Rogerem

Problematykę momentu i sposobu sformułowania oceny moralnej czynów porusza kolejny zestaw pojęć etycznych – intencjonalizm⁴¹, deontologizm (momentem odpowiednim do oceny jest już czas tuż po złamaniu moralnej zasady, zarzut stanowi samo naruszenie zasady, na przykład: złamanie jednego z dziesięciu przykazań) i konsekwencjalizm (momentem odpowiednim do oceny jest czas dopiero po wystąpieniu skutku niemoralnego zachowania⁴², zarzut stanowi wówczas spowodowanie negatywnych konsekwencji)⁴³.

W teorii podejście deontologiczne i konsekwencjalne przedstawia się zazwyczaj jako konkurencyjne idee (Reiss twierdził, że są „fundamentalnie różne”⁴⁴), tymczasem w praktyce wzajemnie się uzupełniają. Zasady sprawiedliwości pełnią funkcję prewencyjną, wychowawczą oraz tworzą podwaliny pod kryteria prawnych ocen naruszeń regulacji podatkowych. Z kolei patrzeć na skutki umożliwia dalsze reformowanie zasad w kierunku zgodnym z empiryczną rzeczywistością, a nie abstrakcyjnym ideałem.

Tabela 2 Stanowiska metaetyczne i ich przedstawiciele wśród wybranych ekonomistów

Pogląd metaetyczny	Istota poglądu (dane rozwiązanie jest [nie]sprawiedliwe, gdy...)	Przedstawiciele	Literatura lub argumenty przemawiające za tezą badawczą:
stanowisko deontologiczne	1. Sprawiedliwe, gdy zgodne z klasycznymi zasadami podatkowymi Adama	Smith, Ricardo, Say, J. S. Mill	Ricardo przytacza zasady polityki podatkowej Smitha ⁴⁶ . J. B. Say „w dużym stopniu inspirował się

Crispem sens Sidgwickowski: „Intuicjonizm, jak rozumie go Sidgwick, jest poglądem, według którego wiedzę o prawdzie moralnej można zdobyć intuicyjnie, co oznacza, że niektóre z naszych podstawowych i nie wywodzonych przekonań moralnych mogą być prawdziwe i uzasadnione. Jest to zatem forma etycznego kognitywizmu, co oznacza, że niektóre z naszych podstawowych i nie wywodzonych przekonań moralnych mogą być prawdziwe i uzasadnione”, w: R. Crisp, *Sidgwick i granice intuicjonizmu*, „Etyka” 2008, nr 41. Przedruk z: R. Crisp, *Sidgwick and the Boundaries of Intuitionism*, [w:] *Ethical Intuitionism: Re-evaluations*, red. P. Stratton-Lake, Oxford 2002, s. 56–75.

⁴¹ Pominięty w tabeli intencjonalizm przystępnie wyraża polski badacz ks. Michał Heller w: M. Heller, *Moralność myślenia*, Copernicus Center Press, Kraków 2016, s. 9: „dobra lub zła kwalifikacja czynów pochodzi z intencji. Nawet jeżeli czynię coś obiektywnie złego, ale myślę, że postępuję dobrze, mój czyn jest moralnie dobry. A więc każde dobro i zło rodzi się z myśli. Świat cząstek elementarnych jest moralnie obojętny, ale myśl ludzka może go użyć do dobrych lub złych celów”. Moment oceny w tym ujęciu to myśl/zamiar.

⁴² Prawo karne jednak nie zawsze wymaga czekania na skutek, niemal zawsze karana jest również faza stadialna przestępstwa w postaci usiłowania, a sporadycznie również przygotowanie. Nigdy zaś nie podlega sankcji sama myśl, czy zamiar (zgodnie z rzymską paremią – *cogitationis nemo poenam patitur*). Litera prawa usiłuje zatem stanowić wyraz zdrowego rozsądku pomiędzy podejściem deontologicznym, a konsekwencjalnym.

⁴³ J. Reiss, *op. cit.*, s. 256.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁶ Zdecydował się je jednak przytoczyć nie na początku swego wywodu, jak Mill, lecz dopiero przy okazji omawiania konkretnego podatku – gruntowego. Zob. D. Ricardo, *op. cit.*, s. 205.

	Smitha ⁴⁵ (proporcjonalności, pewności, prostoty, efektywności).		zasadami Smitha ⁴⁷ , samemu dalej je twórczo modyfikując ⁴⁸ . J. S. Mill pisał wprost: „pożądane zalety z punktu widzenia ekonomicznego systemu podatków zostały ujęte przez Adama Smitha w cztery maksymy (...) i niniejszego rozdziału nie można rozpocząć lepiej jak przytaczając je ⁴⁹ .”
	2. Sprawiedliwe, gdy zgodne z systemem etycznym wyprowadzonym z filozofii Kanta ⁵⁰ .	Nozick, Rothbard i inni ekonomiści „austriaccy”	U Austriaków zasadniczym sensem ich deontologii jest dedukcja fundamentalnej niesprawiedliwości opodatkowania z aksjomatów działania, argumentacji ⁵¹ , i nieagresji oraz zasady samoposiadania.
	3. Sprawiedliwe, gdy zgodne nie tylko z filozofią Kantowską, lecz również współczesnym stanem wiedzy o teorii ewolucji.	Buchanan i nurt <i>public choice</i>	James Buchanan etykę konstytucjonalizmu wywodzi z ewolucyjnej wzajemności (<i>reciprocity</i> ; w tekście Buchanana: <i>mutual self-respect</i>) i Kanta właśnie: „możemy przypuścić, że każdy woli żyć w środowisku wzajemnego szacunku, czego najpewniejszym wynikiem jest, że każdy przyjmie jakąś formę Imperatywu Kategorycznego ⁵² ”
stanowisko konsekwencjalistyczne	1. Sprawiedliwe, gdy skutki redystrybucji są optymalne w sensie Pareto/Kaldora-Hicksa.	1. Pareto, Kaldor, Hicks	1. Przywołani ekonomiści stworzyli zaledwie narzędzia analizy. Te narzędzia miały jednak kolosalny skutek w postaci wzmocnienia postawy odejścia od refleksji etycznej w całej nauce ekonomii oraz zredukowania sprawiedliwości do efektywności ⁵³ .

⁴⁵ Warto nadmienić, że przedstawiam Smitha jako twórcę podejścia deontologicznego z uwagi na doniosłość jego zasad podatkowych. Gdyby rozpatrywać stanowisko Smitha wobec etyki i sprawiedliwości nieskonkretyzowanej do zagadnienia podatków, należałoby stwierdzić, iż należał on do zwolenników metaetyki opartej o emotywizm, nazywanych w jego czasach sentymentalistami. Zob. A. Smith, *Teoria uczuć moralnych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1989; B. Rogowska, *Relacje między etyką, prawem i ekonomią: analiza poglądów Adama Smitha*, „Annales. Ethics in Economic Life” 2019, vol. 22, no. 3, s. 7-17.

⁴⁷ U. Zagóra-Jonszta, *Jean Baptiste Say o podatkach i systemie podatkowym*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego” 2016, nr 287, s. 138.

⁴⁸ J. B. Say, *op. cit.*, s. 767-787. Say miał czterech redaguje pięć zasad: umiarkowanie liczby podatków, wyraźna korzyść skarbu państwa, sprawiedliwy ciężar, niska szkodliwość dla produkcji, wspomaganie moralności.

⁴⁹ J. S. Mill, *op. cit.*, s. 561.

⁵⁰ J. Woziński, *A priori sprawiedliwości*, <https://mises.pl/blog/2011/12/09/wozinski-a-priori-sprawiedliwosci/>.

⁵¹ Ibidem.

⁵² J. M. Buchanan, *Ethical Rules, Expected Values, and Large Numbers*, „Ethics” 1965, vol. 76, no. 1, s. 6-7.

⁵³ Należy odnotować, iż jednoznacznie utylitarny charakter tych narzędzi przestaje być faktem wobec gwałtownego rozwoju myśli łączącej ekonomię z etyką, zob. efektywność w sensie Pareta przy uwzględnieniu zasady *minimalnej życzliwości*, w: D. M. Hausman, M. S. McPherson, D. Satz, *Etyka ekonomii*, Copernicus Center Press, Kraków 2017, s. 281-294. Historycznie patrząc, były one jednak związane z procesem odchodzenia od etyki – prace Pareta były już znane, gdy Lionel Robbins publikował *An Essay on the Nature and Significance of Economic Science* w 1932 r. Nicholas Kaldor i John Hicks zaś opracowali swoje kryterium niedługo później, w 1939 r.

	2. Sprawiedliwe, gdy ludzie zmaksymalizowali swoją użyteczność.	2. Bentham, J. S. Mill	2. Tu po prostu chodzi o poparcie idei utilitaryzmu, niekoniecznie jednak rozumianego jako prosta maksymalizacja użyteczności, jak u Benthama. J. S. Mill rozwinął filozofię Benthama, rozszerzając hedonistyczne rozumienie użyteczności o elementy moralności.
	3. Sprawiedliwe, gdy wierne tradycji utilitarystycznej.	3. Pigou	3. Arthur C. Pigou w swych badaniach dobrobytu „pozostał wierny tradycji utilitarystycznej” ⁵⁴
	4. Sprawiedliwe, gdy skutek danego rozwiązania „ludziom żyje się lepiej” ⁵⁵ .	4. Sen	4. Sen zaś w ogóle odszedł od tak łatwego pojęcia utilitaryzmu, tworząc nowe pojęcia (<i>capabilities, functionings</i>) i pogłębiając starania J. S. Milla zmierzające do pogodzenia utilitaryzmu z etyką.
stanowisko intuicjonistyczne	1., 2. Sprawiedliwe, gdy ludzie uważają, że jest sprawiedliwe; liczy się ludzka intuicja – nieważne czy bazująca na podświadomych przeszłych doświadczeniach, emocjach, czy na jakimś bardziej sformalizowanym rozumowaniu.	1. J. S. Mill	1. „w Anglii (...) sympatie zwracają się ku opodatkowaniu pośredniemu, a raczej można by powiedzieć przeciw podatkom bezpośrednim. Sympatie te nie są oparte na zaletach podatków i mają charakter dziecinny. Anglik nie lubi nie tyle płacenia, co aktu płacenia. Nie lubi widoku oblicza poborcy podatkowego i nie lubi słuchać jego stanowczego żądania. Być może także, że tylko wtedy jest pewny, że w ogóle płaci podatek (...)” ⁵⁶
		2. Pigou	2. „w tak trudnych czasach, gdy wielu straciło życie, a wielu innych znaczną część własności, niektóre szczęśliwe osoby porobiły ogromne fortuny. Opinia publiczna ma o to naturalny i słuszny żal ” ⁵⁷
stanowisko emotywi-styczne	1., 2., 3. niesprawiedliwe, gdy dany ekonomista arbitralnie stwierdza, że niesprawiedliwe, bez względu na źródło tegoż poglądu.	1. J. S. Mill	1. „Bogacą się oni nawet śpiąc, bez pracy, ryzyka lub oszczędzania. Jakże mają oni prawo na podstawie ogólnych zasad sprawiedliwości społecznej do tego przybytku bogactwa” ^{58?}
		2. Ricardo	2. Ricardo też darzył wyraźną niechęcią właścicieli ziemskich, wskazując, że: „właściciel ziemski, który nie robił niczego poza pobieraniem swoich czynszów –

⁵⁴ R. Kowalski, *Ekonomia dobrobytu i sprawiedliwość dystrybucyjna*, [w:] *Metaekonomia. Zagadnienia z filozofii makroekonomii*, red. M. Gorazda, Ł. Hardt, T. Kwarciański, Copernicus Center Press, Kraków 2017, s. 408.

⁵⁵ J. Reiss, *op. cit.*, s. 270.

⁵⁶ J. S. Mill, *op. cit.*, s. 658.

⁵⁷ A. C. Pigou, *A Capital Levy and a Levy on War Wealth*, Milford, Londyn 1920, s. 51. Oryginalny tekst: *In a period of intense national strain, during which many men lost their lives and many others a great part of their property, some fortunate persons made enormous fortunes. Naturally and rightly public opinion resents this.*

⁵⁸ J. S. Mill, *op. cit.*, s. 585.

			siedział sobie beczynnie i patrzył, jak jego renta wzrasta” ⁵⁹ .
		3. Brennan o Buchananie	3. „Wierzył raczej namiętnie w konfiskatoryjne podatki spadkowe i od darowizn” ⁶⁰ .

Źródło: opracowanie własne.

Należy zaznaczyć, iż zaprezentowane w tabeli 2 stanowiska intuicjonistyczne i emotywistyczne to tylko spekulatywne dodatki do zasadniczej osi sporu deontologizm-konsekwencjalizm. Jego waga i praktyczne zastosowanie została podkreślona w rozdziale Marcina Gorazdy krytykującym szacunki luki w CIT (*Corporate Income Tax*) wykonane przez PIE (Polski Instytut Ekonomiczny). Jego zdaniem, przy założeniach deontologicznych luka wynosi ok. 1,5 mln zł, podczas gdy utrzymany w duchu konsekwencjalnym szacunek Instytutu prowadzi do kwoty ok. 50 mld zł⁶¹.

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

„Ostateczne wskazania pod adresem polityki gospodarczej Marshall przedstawiał po rozważaniu aspektów pozaekonomicznych, ze szczególnym zwróceniem uwagi na kwestie etyczne. Przystudiowanie tych zaleceń (...) pozwala stwierdzić, iż to właśnie względy etyczne wielokrotnie były przez niego wówczas wysuwane na plan pierwszy i to one często przesądzały o jego stanowisku”⁶².

Dalsza refleksja nad badaniami Dzionek-Kozłowskiej sugeruje, iż, w kontekście zagadnień fiskalnych, należałoby mówić o Marshallu 1 i Marshallu 2⁶³. Marshall 1 popierał podatki bezpośrednie i proporcjonalne, a krytykował podatki majątkowe spadkowe (*death duties*). Marshall 2 zaś staje się zwolennikiem podatków progresywnych, patrzącym życzliwie na *death duties* (nie wiadomo jednak, na ile zmianę motywowała postępująca radykalizacja etyczna autora, a na ile, formułowany przez niego, poważny empiryczny

⁵⁹ R. L. Heilbroner, *Wielcy ekonomiści. Czasy, życie, idee*, PWE, Warszawa 1993, s. 86.

⁶⁰ G. Brennan, *Liberty Matters. James Buchanan: An Assessment*, Online Library of Liberty, Indianapolis 2013, s. 8. Oryginalny tekst: *He believed rather passionately in confiscatory estate and gift duties*. Podkr. moje – A.K.

⁶¹ M. Gorazda, *Wokół sprawiedliwości podatkowej. Normatywne założenia w szacunkach luki podatkowej na przykładzie raportu PIE dot. luki w podatku CIT w latach 2015-2017*, [w:] *Jednorodność czy pluralizm. Rozważania nad naturą nauk ekonomicznych i gospodarki*, red. B. Fiedor, M. Gorynia, Ł. Hardt, PTE 2021, s. 197-211. Należy nadmienić, że sam Gorazda używa osi pojęciowej libertarianizm+kontraktualizm vs utylitaryzm.

⁶² J. Dzionek-Kozłowska, *System ekonomiczno-społeczny Alfreda Marshalla*, PWN, Warszawa 2007, s. 400-401.

⁶³ Wzorem filozofa analitycznego, Bogusława Wolniewicza, wybitnego komentatora spuścizny Ludwika Wittgensteina, który wprowadził rozróżnienie na Wittgensteina 1 i Wittgensteina 2.

argument o charakterze ekonomicznym, że podatek majątkowy spadkowy nie hamował akumulacji kapitału w tak niebezpiecznym stopniu, jak pierwotnie Marshall się spodziewał⁶⁴).

Przed przejściem do analiz wielkich teorii sprawiedliwości należy jeszcze przywołać rozumienia podstawowych form sprawiedliwości: dystrybtywnej, proceduralnej i retrybtywnej. Można powtórzyć za Grzegorzem Maroniem, że: „sprawiedliwość rozdzielcza zorientowana na akt partycypacji podmiotów w procesie dystrybucji wymaga odesłania do jakiegoś kryterium uszczegóławiającego przebieg tego procesu. Rolę takiego kryterium pełni formuła sprawiedliwości, wskazując podmioty dystrybucji oraz sposób rozdziału dóbr pomiędzy te podmioty”⁶⁵. Sprawiedliwość proceduralna rozpatrywana bywa bądź jako abstrakcyjna koncepcja filozoficzna, bądź jako pochodna przepisów prawnych, gwarantujących wolności i prawa jednostek. Jej najbardziej empiryczny, choć też trudno uchwytne, korelat w kontekście podatków stanowi psychologiczna relacja państwo-podatnik⁶⁶. Znacznie prostsza jest istota retrybucji – sprawiedliwość retrybtywne prowadzi się do karania przestępców.

Doprecyzowawszy znaczenie podstawowych kategorii i relacji pomiędzy nimi, można przejść do teorii sprawiedliwości operacjonalizujących zanalizowane pojęcia. W tym celu przyjrzymy się teoriom sprawiedliwości (opatrzone komentarzami Michaela Sandela) Rawlsa, Roberta Nozicka, Sena oraz ujęciu rudymenarnego i autentycznego poczucia sprawiedliwości Wojciecha Załuskiego. Przechodząc zatem do teorii Rawlsa należy zanalizować sytuację powstającą za zasłoną niewiedzy. Szukając odpowiedniego, teoretycznego, uzasadnienia dla demokracji liberalnej, Rawls zaproponował, w duchu kontraktariańskim, umowę, w której wszyscy zgadzają się na dwie zasady sprawiedliwości. Pierwsza zakłada równość praw i wolności. Druga, podporządkowana pierwszej, nakazuje wspieranie gorzej radzących sobie jednostek⁶⁷. Pierwszy (ontologiczny) problem z konceptem amerykańskiego filozofa zaznacza się już na wstępie – jest to sytuacja czysto hipotetyczna, eksperyment myślowy, co niejako z miejsca umieszcza ją w dziedzinie

⁶⁴ J. Dzionek-Kozłowska, *op. cit.*, s. 328-331.

⁶⁵ G. Maroń, *Formuły sprawiedliwości dystrybtywnej*, „Resovia Sacra. Studia Teologiczno-Filozoficzne Diecezji Rzeszowskiej” 2010, nr 17, s. 195-218.

⁶⁶ Hayekiańskie i Rawlowskie sensy sprawiedliwości proceduralnej tłumaczy: M. Gorazda, *Sprawiedliwość podatkowa*, [w:] *Metaekonomia II. Zagadnienia z filozofii makroekonomii*, red. T. Kwarciański, A. Wincewicz-Price, Copernicus Center Press, Kraków 2019, s. 333-334. Interdyscyplinarnie o zawłościach tego pojęcia z punktu widzenia filozofii, prawa i psychologii, w: A. Kędrzyński, *Przegląd wybranych...*, s. 65-80.

⁶⁷ J. Rawls, *Teoria sprawiedliwości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1994, s. 14, 414-415, 705-716.

fantazji. Konstatacja ta zbliża ideę sytuacji pierwotnej do idei umowy społecznej⁶⁸. Za zasłoną zachodzi jeszcze jedna sztuczność – mianowicie, umowę zawierają doskonale racjonalni, doskonale równi, a jednocześnie bezzałożeniowi, ludzie (Sandel humorystycznie określa ich jako „istoty dotknięte skomplikowaną odmianą amnezji”⁶⁹). Ludzie, którzy, trzeźwo na wszystko patrząc, nie istnieją, tak jak nie istnieje sama umowa. Kolejnym mankamentem jest fundamentalna dla Rawlsa zasada dyferencji (druga z zasad sprawiedliwości) – torpeduje ją Nozick, przywołując przykład rodziny, w której wszyscy członkowie się wzajemnie kochają i w której, mimo tej okoliczności, wszystkie środki przeznacza się na dziecko pozostające w najgorszej sytuacji, uniemożliwiając rozwój znacznie zdolniejszego rodzeństwa⁷⁰. Atakowany broni się ideą egalitaryzmu, twierdząc że okoliczności, na które się nie ma wpływu, nie powinny determinować szans w późniejszym życiu. Taką interpretację jego obrony zdaje się też przyjmować Maria Zmierczak: „idea Rawlsa była następująca: współpraca i współżycie ludzi (we wszystkich strukturach) wymagają ustalenia zasady sprawiedliwości, mianowicie takiej, która godziłaby ludzkie dążenie do wolności i równości”⁷¹. Za zaletę koncepcji Rawlsa można uznać fakt, iż sprawiedliwość wyłania się w niej z ludzkiego wyboru. Wspólnym mianownikiem wszystkich wielkich teorii sprawiedliwości jest ich uwikłanie w politykę, ideologię, przesadne teoretyzowanie i arbitralne wartościowanie. Patrząc w ten sposób Rawlsa można uznać za piewę liberalizmu, Nozicka za apologetę libertarianizmu, Sandela za komunitarystę, a filozofię Sena za twórcze rozwinięcie idei Rawlowskich w kierunku pełniejszej realizacji praw człowieka. Tymczasem zaproponowane przez Załuskiego rudymetarne i autentyczne poczucie sprawiedliwości pozwala naukowo wyjaśnić fenomen sprawiedliwości, bez zajmowania określonych pozycji aksjologicznych⁷². Dodatkową korzyścią jest rozstrzygnięcie wielkiego sporu metaetycznego między nonkognitywistycznym emotywizmem, a kognitywistycznymi naturalizmem i intuicjonizmem. Z perspektywy ewolucyjnej okazuje się być jasne, że emotywizm

⁶⁸ Krytykując teorię umowy społecznej nie trzeba odwoływać się do argumentacji libertariańskiej (np. Hayeka). Oderwanie od rzeczywistości tej koncepcji widzi jeden z kilku najwybitniejszych filozofów prawa, Ronald Dworkin, w: R. Dworkin, *Biorąc prawa poważnie*, PWN, Warszawa 1998, s. 278.

⁶⁹ M. Sandel, *Liberalizm a granice sprawiedliwości*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa 2009, s. 171.

⁷⁰ R. Nozick, *Anarchia, państwo i utopia*, Aletheia, Warszawa 2010, s. 201.

⁷¹ H. Olszewski, M. Zmierczak, *Historia doktryn politycznych i prawnych*, wyd. 2, Ars boni et aequi, Poznań 1994, s. 367-369.

⁷² Sam Załuski również nie oparł się pokusie sformułowania hipotezy o najlepszym ustroju na podstawie swojej teorii, opowiadając się za liberalizmem bliskim ujęciu Rawlsa. Trzeba jednak przyznać, że zaznaczył spekulatywność trzeciego rozdziału, (W. Załuski, *Ewolucyjna filozofia prawa*, Oficyna, Warszawa 2009, s. 109-133) poświęconego tym zagadnieniom.

zwycięża, ale przy tym staje się kognitywistyczny, gdyż sytuuje on moralność w przestrzeni logicznej teorii ewolucji jako najzwyklejszą zmienną empiryczną, unifikując naturalizm z emotywizmem w jedno⁷³. Dalej ważki wydaje się pozostawać tylko spór między deontologizmem, a konsekwencjalizmem, który uwypukli się w niżej zaprezentowanym ideowym starciu liberalizmu i libertarianizmu z utylitaryzmem.

Ciekawie przedstawia się rozdzwitek między liberalną teorią Rawlsa a libertariańską Nozicka. Kością niezgody jest sprawiedliwość dystrybucyjna, leżąca u podstaw systemów podatkowych. Nozick nie chce używać tego centralnego dla Rawlsa pojęcia, uważając je za implikujące istnienie podmiotu mogącego tej redystrybucji dokonywać. Poza tym, nie zgadza się na tak znaczny zakres redystrybucji dóbr, jaki dopuszcza koncepcja Rawlsa⁷⁴. Sandel świetnie uchwycił istotę światopoglądu libertariańskiego, w którym ostatecznie to podział talentów decyduje o stopniu udziału w podziale dóbr. Moralność tu nic nie narzuca. Zjawisko to należy łączyć z przypadkowością, a nie moralnością – losowość jest komponentem życia, z którym ciężko się pogodzić, przypadkowość jednak w oczywisty sposób występuje⁷⁵. Myślenie przyczynowe, częściej niż sądzimy, należy zastępować myśleniem statystycznym⁷⁶). Moralność wydaje się nie mieć związku z losowym rozkładem talentów w społeczeństwie, z którego skutkami trzeba żyć. W opozycji do Rawlsa, Sandela i Nozicka rozwinął swą myśl Sen. Można ją, w kontekście etycznym, nazwać nietypową wersją konsekwencjonalizmu, opuszczającą główny nurt utylitaryzmu, ze względu na brak przywiązania Sena do dogmatu maksymalizacji użyteczności. Spojrzenie przez Senowskie

⁷³ Podobne wnioski można już było zresztą wyciągnąć na podstawie wcześniejszej, głośniejszej, pracy – A. Damasio, *Błąd Kartezjusza. Emocje, rozum i ludzki mózg*, Rebis, Poznań 1999.

⁷⁴ R. Nozick, *op. cit.*, s. 181-273. Nozick proponuje spojrzenie na sprawiedliwe rozwiązywanie konfliktów ludzkich interesów przez pryzmat praw własności, przez co jego teoria bywa określana legalistyczną teorią sprawiedliwości. Jest to nieco mylące, gdyż myśl libertariańska zważa zdecydowanie bardziej na etykę niż prawo, ale akurat prawo własności w libertariańskim sposobie myślenia jest prawem „świętym”, głęboko zakorzenionym w etyce.

⁷⁵ Gdyby ktoś jednak dalej nie zamierzał docenić roli zwykłego szczęścia w życiu, środkiem zaradczym będzie pozycja znanego ekonomisty i probabilisty N. N. Taleba – *Zwiedzeni przez losowość. Tajemnicza rola przypadku w życiu i w rynkowej grze*, Kurhaus Publishing, 2016.

⁷⁶ D. Kahneman, *Pułapki myślenia. O myśleniu szybkim i wolnym*, Media Rodzina, Poznań, 2012, s. 147-160. Przy czym Kahneman tu znacznie upraszcza ogromny, filozoficzny problem związku przyczynowego. (warto może na tym tle poczynić uwagę, że podejście przyczynowe/mechanistyczne oraz statystyczne/probabilistyczne, to tylko dwa sposoby rozumienia relacji przyczynowej z aż pięciu równoległych funkcjonujących w filozofii ekonomii; wyróżnia się jeszcze ujęcia: regularnościowe, kontrfaktyczne i manipulacjonistyczne. Zagadnienie można zgłębić bardziej szczegółowo, sięgając do: M. Gorazda, *O niektórych problemach z przyczynowością w ekonomii*, „*Studia Metodologiczne*” 2016, nr 36, s. 233-260; M. Gorazda, *Wyjaśnienie naukowe w ekonomii*, [w:] *Metaekonomia... op. cit.*, s. 199-222; M. Maziarz, R. Mróz, *Przyczynowość w makroekonomii*, [w:] *Metaekonomia II. Zagadnienia z filozofii makroekonomii*, red. T. Kwarciański, A. Wincewicz-Price, Copernicus Center Press, Kraków 2019, s. 231-254; M. Maziarz, *The Philosophy of Causality in Economics. Causal Inferences and Policy Proposals*, Routledge, 2020.

capabilities oddala też od nasiąkniętych deontologizmem stanowisk liberalnych i libertariańskich, wywodzących podstawy etyki z systemu Kanta⁷⁷. Dodatkowo, to myśl sceptyczna, bo powątpiewająca w możliwość stworzenia uniwersalnej koncepcji sprawiedliwości, a co więcej, negująca w ogóle konieczność istnienia takowej. Sen woli raczej uchwycić niejasności nieskończonej rzeczywistości społecznej, niż je na siłę upraszczać celem postawienia prostego wniosku⁷⁸. Podobnie patrzy na tę kwestię polski filozof prawa Wojciech Załuski.

Podejście Sena odcina się od klasycznych pojęć sprawiedliwości dystrybtywnej, proceduralnej, retrybtywnej i umożliwia przejście do ewolucyjnej propozycji Załuskiego – poczucia sprawiedliwości rudymen tarnej, którym obdarzonych jest 96% ludzi (pozostałe 4% przypada na psycho- i socjopatów, co należy wziąć pod uwagę, mimo nieuwzględnienia tego faktu przez Załuskiego⁷⁹). Zdefiniować ją można jako ograniczoną zachłanność sprzężoną z wiązką emocji (zazdrością, instynktem odwetu, wdzięcznością i poczuciem winy)⁸⁰. Stanowi ona biologiczną adaptację, czego dowodzą badania świadczące o fakcie, iż kilkuletnie dzieci znają różnicę między moralnymi i konwencjonalnymi wykroczeniami. Wiedza o fundamentach sprawiedliwości jest intuicyjna i natychmiast pojawia się w mózgu, co doprowadzało niekiedy filozofów do mylnego poglądu o jej wrodzonym charakterze⁸¹. Koncepcja ta integruje zatem trzy główne nurty etyczne (emotywizm, naturalizm, intuicjonizm) – moralność pochodzi w niej z naturalnego procesu ewolucji, nie jest ona fasadą⁸², wynikającą wyłącznie z wychowania w kulturze. Emocje zawsze poprzedzają refleksję etyczną, a wiele sądów w materii etyki wydawanych jest intuicyjnie, na podstawie już samych tych impulsów emocjonalnych. Takie ujęcie wpisuje się bardzo wyraźnie

⁷⁷ Wieloznaczność (a może trudną do zrozumienia złożoność?) systemu Kanta świetnie obrazuje fakt, że zarówno libertarianie, jak Rawls, bazując na jego myśli, dochodzą do dokładnie przeciwnych wniosków odnośnie do moralności opodatkowania, zob. H. Filipczyk w *Why Is Tax Avoidance (Im)Moral? Ethics, Metaethics and Taxes* („Toruński Rocznik Podatkowy” 2015, s. 28-48. Dostęp online: <https://ssrn.com/abstract=2515557>). Autorka stawia tezę, że optymalizacja podatkowa jest niemoralna na podstawie rozumowania z Imperatywu Kategorycznego. Libertarianie na pewno by się nie zgodzili na taką interpretację koncepcji Kanta. Zob. artykuł Jakuba Wozińskiego, <https://mises.pl/blog/2011/12/09/wozinski-a-priori-sprawiedliwosci/>.

⁷⁸ A. Sen, *The Idea of Justice*, Harvard University Press 2009. W polskiej literaturze koncepcję Sena objaśnia T. Kwarciański, *Równość i korzyść: Amartyi Sena koncepcja sprawiedliwości dystrybtywnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Kraków 2011.

⁷⁹ M. Stout, *Socjopaci są wśród nas*, Znak, Kraków 2017, s. 19.

⁸⁰ W. Załuski, *Ewolucyjna filozofia prawa*, Oficyna, Warszawa 2009, s. 142-156.

⁸¹ Chociażby natywizm Platona, ibidem, s. 142 oraz w: P. Robinson, R. Kurzban, O. Jones, *The Origins of Shared Intuitions of Justice*, “Vanderbilt Law Review” 2007, vol. 60, no. 6, s. 1633-1688, <http://ssrn.com/abstract=952726>.

⁸² Szczegółowa krytyka teorii moralności jako fasady w: F. de Waal, *Małpy i filozofowie*, Copernicus Center Press, Kraków 2019.

w jeden z pięciu kodów moralności proponowanych przez psychologię społeczną. Mianowicie, przypomina on etykę sprawiedliwości (cnota wzajemności⁸³, emocje poczucia winy, wdzięczności i gniewu⁸⁴), a wyraźnie odróżnia się od etyki troski, kolektywistycznej, autorytetu i czystości – jedynie poprzez akceptację wyników eksperymentów Stanleya Milgrama wykazując zbieżność z koncepcją kodu moralności opartej o autorytet⁸⁵. U niektórych ludzi jednak wykształca się autentyczne poczucie sprawiedliwości, dużo bliższe temu, co typowo rozumie się, dyskutując o sprawiedliwości. Dla Załuskiego pojawia się ono, kiedy na wyżej wymienione emocje nakłada się komponent intelektualny związany z ludzką zdolnością do abstrakcyjnego myślenia⁸⁶. Filozofię Załuskiego opartą o psychologię ewolucyjną i społeczną wzmacnia współczesna ekonomia behawioralna z Kahnemanem na czele: „Intuicje, które pierwotnie zadecydowały o wyborze, pochodziły od Systemu 1 i nie miały rzeczywistej podstawy moralnej (...)”⁸⁷. Kahneman zatem, raczej nieświadomie, odrzucił możliwość autentycznego poczucia sprawiedliwości mieszczącego się wyłącznie w Systemie 1. Wyraźnie potrzeba w tym celu wspólnej pracy Systemu 1 i Systemu 2.

Odnosnie do przeskoku między dwiema formami poczucia sprawiedliwości, Załuski formułuje dwie hipotezy. Jedna zakłada, że „społeczne uczenie się” umożliwia to przejście, a druga widzi w nim „radykalną przemianę serca”⁸⁸. Pierwszą można doprecyzować, nawiązując do socjologicznego prawa Henryka Piętki o stopniowym odbiologizowywaniu się życia społecznego poprzez rozwój kultury⁸⁹, którego treść uwspółcześnił Friedrich von Hayek, pisząc, że: „reguły te są przekazywane przede wszystkim za pośrednictwem tradycji, nauczania i naśladowania, w mniejszej mierze dzięki instynktowi (...) Reguły te, w istocie stanowiące nową, inną moralność, i do których wolałbym ograniczyć stosowanie terminu *moralność*, tłumią i ograniczają *naturalną moralność*, to znaczy, te instynkty, które spajały małe grupy (...)”⁹⁰.

Ta opisowa, psychologiczna propozycja filozoficzna Załuskiego, jakkolwiek zbliża się obiecująco do uchwycenia samej istoty pojęcia sprawiedliwości/poczucia

⁸³ Altruizm wzajemny i krewniaczy reprezentują tę cnotę.

⁸⁴ Gniew wydaje się bliski ewolucyjnej, opisywanej przez Załuskiego, „chęci odwetu”.

⁸⁵ B. Wojciszke, *Psychologia społeczna*, Scholar, Warszawa 2019, s. 226-227; J. Haidt, *Prawy umysł*, Smak Słowa, Sopot 2014, s. 172.

⁸⁶ W. Załuski, *op. cit.*, s. 142.

⁸⁷ D. Kahneman, *op. cit.*, s. 490.

⁸⁸ W. Załuski, *op. cit.*, s. 158.

⁸⁹ H. Piętka, *Teoria prawa*, t. I, Warszawa 1947, s. 120-122.

⁹⁰ F. von Hayek, *Zgubna pycha rozumu. O błędach socjalizmu*, Arcana, Kraków 2004, s. 21.

sprawiedliwości (wymienia jej „empiryczne składniki”), to jednak nie rodzi żadnej nadziei na szybką zastosowalność w kwestiach podatkowych. Problem ten wynika z deskryptywnego charakteru psychologii ewolucyjnej. Należy zauważyć, iż pojęcie poczucia sprawiedliwości jako termin pochodzący z psychologii ma rzeczywiste, empiryczne pochodzenie (współczesna nauka pozwala mierzyć natężenie emocji składających się na poczucie sprawiedliwości)⁹¹, tymczasem sprawiedliwość społeczna i podatkowa to tylko abstrakcyjne i aprioryczne, choć niekiedy przydatne w analizach, konstrukty myślowe. Analityczny brak związku poczucia sprawiedliwości z odrębnymi pojęciami sprawiedliwości społecznej i sprawiedliwości podatkowej wyczuwali inni myśliciele. Hayek krytykował wprost sprawiedliwość społeczną. Jak zauważył, posługiwanie się terminem „sprawiedliwy” poza kontekstem ludzkiego działania pozbawione jest sensu. Jego zdaniem, fakty i stany rzeczy, których człowiek nie może zmienić, mogą być tylko dobre i złe, nigdy zaś – sprawiedliwe i niesprawiedliwe⁹². Z kolei prawnik Bogumił Brzeziński, którego pogląd przywołuje Marcin Gorazda pisał: „w podatkach nie ma sprawiedliwości, jest tylko pytanie o cierpliwość i przyzwolenie podatników na istniejący poziom obciążenia podatkowego”⁹³. Vilfredo Pareto przekonywał, że: „fundamentem ekonomii politycznej i, bardziej ogólnie, każdej nauki społecznej jest w oczywisty sposób psychologia. Nadejdzie taki dzień, kiedy będziemy mogli wywnioskować prawa nauk społecznych z zasad psychologii”⁹⁴. Jeszcze jednak zanim ten wyczekiwany przez Pareto czy ekonomistę behawioralnego, Richarda Thaler, dzień nadejdzie, pozostanie i tak powtórzyć za Ludwikiem Wittgensteinem: „czujemy, że gdyby nawet rozwiązano wszelkie możliwe zagadnienia naukowe, to nasze problemy życiowe nie zostałyby jeszcze nawet tknięte”⁹⁵. Do „problemów życiowych” bez wątpienia należy zaklasyfikować problem stworzenia sprawiedliwego systemu podatkowego. Refleksja wiedeńskiego filozofa zostanie uwzględniona poprzez kontynuowanie zaprzęgnięcia etyki (przedsięwzięcia normatywnego) w dalszy tok analizy, mimo iż oczywiście nie został

⁹¹ Warto jednak zauważyć, iż pojęcie poczucia sprawiedliwości w sposób aprioryczny analizował już Smith na długo przed rozwojem nowoczesnej psychologii. Zob. A. Smith, *Teoria uczuć...* *op. cit.*, s. 121-126.

⁹² F. A. Hayek, *Law, Legislation and Liberty*, t. 2, Chicago 1992, s. 31.

⁹³ M. Gorazda, *Sprawiedliwość podatkowa*, [w:] *Metaekonomia II...* *op. cit.*, s. 318.

⁹⁴ V. Pareto, *Manual of Political Economy: A Variorum Translation and Critical Edition*, Oxford 2014, s. 20. Cytat przełożył Radosław Zyzik. Zbliżone tłumaczenie Jacka Koniecznego jako motto w *Zachowaniach niepoprawnych* Richarda Thaler, Media Rodzina, Poznań 2018, s. 10: „Podstawą ekonomii politycznej i ogólnie rzecz biorąc, wszystkich nauk społecznych jest niewątpliwie psychologia. Być może nadejdzie taki dzień, kiedy będziemy w stanie wyprowadzić prawa nauk społecznych z zasad psychologii”, za: V. Pareto, *The foundation of political economy*, r. 2, [1906] 2013, s. 21.

⁹⁵ L. Wittgenstein, *Tractatus logico-philosophicus*, PWN, Warszawa 2004.

jeszcze osiągnięty stan „rozwiązania wszelkich możliwych zagadnień naukowych”. Normatywne narzędzie pozwoli na nakreślenie normatywnych postulatów i zaleceń⁹⁶.

Deontologiczną próbą rozwiązania realnych problemów generowanych przez istnienie relacji sprawiedliwość-opodatkowanie są różnorodne sformułowania zasad prawnych dotyczących sprawiedliwego opodatkowania. Pierwsze dyrektywy prawa podatkowego przypisuje się ojcu ekonomii, Adamowi Smithowi⁹⁷:

1. Zasada proporcjonalności opodatkowania, która zawiera w sobie też dążenie do równości, tudzież równomierności, opodatkowania.
2. Zasada pewności, która sprowadza się do postulatu jasnego sformułowania przepisów prawa podatkowego, precyzyjnego dookreślenia kwoty, sposobu i terminu płatności.
3. Zasada prostoty płatności należności podatkowych, czyli ustalenie dogodnych terminów płatności podatków bezpośrednich, które zbiegają się z uzyskaniem przez podatnika dochodów wystarczających do uiszczenia daniny, lub też opodatkowanie pośrednie, powstające, w sposób praktycznie niezauważalny dla konsumenta, przy zakupie towaru i następującej po nim konsumpcji.
4. Zasady efektywności w przekazywaniu pieniędzy od podatnika do Skarbu Państwa, którą można „rozebrać” na cztery konkrety: taniości poboru podatków, ochrony źródeł dochodu, odpowiedniości kar za brak płatności oraz niedręczącej kontroli podatkowej.

Współczesny Smithowi kameralista, Johann Heinrich Gottlob von Justi, dodał do tych zasad jeszcze trzy: podatki nie mogą odzierać podatnika z rzeczy niezbędnych do egzystencji, nie powinny zmniejszać majątku podatnika⁹⁸, nie mogą pogarszać poziomu

⁹⁶ Oczywiście, proponowane rozwiązania będą się odnosić przede wszystkim do wąskiego odcinka podatków nadzwyczajnych i majątkowych, a nie, jak w tym rozdziale, do podatków w ogólności.

⁹⁷ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, ks. V, t. II, PWN, Warszawa 2007, s. 500-503; J. S. Mill, *op. cit.*, s. 561-563; N. G. Mankiw, M. Taylor, *op. cit.*, s. 337; S. Swadźba, *Rozważania o podatkach w Bogactwie Narodów. Aktualność myśli*, „Studia i Prace WNEiZ US” 2016, t. 2, nr 44, s. 333-334; M. Gorazda, *op. cit.*, s. 322; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 220-222.

⁹⁸ Między innymi dlatego za punkt wyjścia dalszej analizy obieram podatki majątkowe, które poprzez umniejszanie majątku podatnika noszą w sobie szczególnie silny pierwiastek nadzwyczajności, który, jak pokazały cytaty z przywołanych ekonomistów, tkwi w mniejszym lub większym stopniu we wszystkich rodzajach opodatkowania.

życia podatników⁹⁹. Kierunek dalszego mnożenia liczby zasad prawa podatkowego obrali przedstawiciele niemieckiej szkoły historycznej – Adolf Heinrich Wagner¹⁰⁰ i Lorenz von Stein (przełom XIX i XX w.). Proces ten wiązał się z faktem, iż wymieniali oni pozafiskalne, jakościowe cele (wynikające zresztą z ich socjalistycznych poglądów) polityki podatkowej państwa, co zmuszało do coraz szerszego spojrzenia¹⁰¹. Wyróżnili oni całe grupy zasad: polityki finansowej, gospodarcze, sprawiedliwości, zarządzania¹⁰². W tym samym momencie dziejowym Henry Sidgwick porządkował rozważania wcześniejszych ekonomistów nad etyką, usiłując połączyć systemy kantowskie (stawiające na zasady), dominującym w jego myśli, utylityzmem (stawiającym na skutki), w monumentalnym *Principles of Political Economy*¹⁰³. Późniejsi ekonomiści oraz teoretycy finansów publicznych proponowali konkretne techniczne rozwiązania. Wpisują się one w nurt utylitarny, właśnie przez techniczny, instrumentalny charakter. Deontologiczne podejście „odradza się” dopiero w dziełach wspomnianych ekonomistów austriackich oraz kontraktalistycznej teorii Rawlsa. Współczesny zestaw zasad prawnych (swoistej deontologii) w Polsce, biorących się z Konstytucji RP, ale też niekiedy z ustaw szczegółowych, ustaleń doktryny i orzecznictwa, ma jeszcze bardziej rozbudowany charakter od wachlarza zasad konstruowanego w XIX w.

Zasady legalizmu oraz ustawowej regulacji podatków są tak ważne, że stanowią element konstrukcji definicji podatku (*nullum tributum sine lege* – nie ma podatku bez ustawy)¹⁰⁴. Kolejne, już mniej fundamentalne, zasady to: zasada ogólności, zasada niedyskryminacji, zasada niekonfiskatoryjności (ochrony źródła podatku), zasada zaufania, zasada szybkości załatwiania spraw, zasada utrzymywania utrwalonej praktyki i linii orzeczniczej, zasada *lex retro non agit* (prawo nie działa wstecz), zasada respektowania

⁹⁹ J. H. von Justi, *Ausführliche Abhandlung von denen Steuern und Abgaben nach ächten, aus dem Endzweck der bürgerlichen Gesellschaften abfließenden Grundsätzen, und zur Wohlfarth der Völker dienlichen Maaßregeln abgefasst*, Woltersdorff, Königsberg u. Leipzig 1762, s. 23-26; M. Gorazda, *op. cit.*, s. 323.

¹⁰⁰ Znany również ze sformułowania ważnego z punktu widzenia finansów publicznych prawa mówiącego, iż wydatki państwa rosną wraz z rozwojem gospodarczym *ad infinitum*.

¹⁰¹ J. Pomaskow, *Podejście ekonomistów do roli podatku w ekonomii*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2018, nr 349, s. 175.

¹⁰² W. Nykiel, *op. cit.*, s. 23; N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992, s. 58.

¹⁰³ Zob. przypis 40, gdzie wyjaśnione zostaje podejście do sprawiedliwości Henry’ego Sidgwicka.

¹⁰⁴ Dz. U. RP 1997, nr 78, poz. 483 ze zm., art. 84, 217. Państwo zgodnie z art. 217 Konstytucji RP ma prawo nakładać podatki, inne daniny publiczne, określać podmioty, przedmiot opodatkowania i stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków, co następuje w drodze ustawy przy jednoczesnym respektowaniu zasady równości obywateli wobec prawa wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP oraz sprawiedliwości społecznej w związku z art. 32 Konstytucji RP.

prawa UE, zasada pragmatyzmu¹⁰⁵, zasada proporcjonalności, zasada *tempus regit actum* (czas rządzi czynnością prawną, w odniesieniu zarówno do faktów, jak i procedury), zasada *in dubio pro tributario* (wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika¹⁰⁶), zasada sądowej ochrony praw podatnika, zasada ograniczonego stosowania analogii (Kodeks Karny idzie dalej i całkowicie zakazuje wnioskowania z analogii), zasada trwałości uprawnień do ulg i zwolnień, zakaz wykorzystywania dowodów zdobytych niezgodnie z prawem, zasada społecznej konsultacji projektów ustaw, zasada respektowania praw ekonomicznych, zasada przewidywania skutków regulacji w ujęciu krótkookresowym i długookresowym, zasada ograniczania wpływu deprecjacji pieniądza na trwałość regulacji podatkowych poprzez waloryzację¹⁰⁷, zasada płynności zmian wysokości obciążeń podatkowych¹⁰⁸, zasada ochrony interesu finansowego państwa, zasada efektywnej ochrony praw podatników¹⁰⁹.

Większość z powyższych zasad dotyczy ochrony strony słabszej (podatnika) w stosunku administracyjnoprawnym, z jakim mamy do czynienia w prawie podatkowym. Zachodzi w nim nierównorzędność podmiotów. Praktycznie tylko zasada ochrony interesu finansowego państwa odnosi się do drugiej strony tej relacji, pozostałe są czysto techniczne (proceduralne). Nietrudno zauważyć, iż wiele z powyższych zasad jest ze sobą sprzecznych. Okoliczność ta zmusza sędziego do wzięcia udziału w procesie tworzenia prawa na finalnym etapie stosowania prawa i nadania wag sprzecznym ze sobą, ogólnym zasadom w kontekście konkretnego stanu faktycznego. Powyższy katalog zasad powinien skłaniać sędziów do przyjmowania stanowiska raczej na korzyść podatnika, niż Skarbu Państwa, wobec wielości zasad broniących interesu podatnika, w porównaniu z zaledwie kilkoma dotyczącymi interesu Skarbu Państwa¹¹⁰. Spojrzenie przez pryzmat zasad podatkowych skłania również

¹⁰⁵ To bardzo ważna zasada z punktu widzenia praktyki. Pozwala ona nie prowadzić postępowań czasochłonnych i kosztochłonnych, gdy wartość przedmiotu sporu jest niewystarczająca do pokrycia tychże kosztów.

¹⁰⁶ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.

¹⁰⁷ Jak się dalej przekonamy na przykładzie podatku od wzbogacenia wojennego marksistowskie myślenie o ekonomii doprowadzi do dokładnie odwrotnych, fałszywych wniosków – Bolesław Bierut i pozostali decydenci zdecydowali się na zasadę nominalizmu w sytuacji inflacyjnej. Sądy jednak dopóki mogły, trzymały się słusznej zasady. Zob. rozdział piąty.

¹⁰⁸ Tutaj chodzi o kwestię progów podatkowych, zob. Dz. U. RP 1945 nr 13, poz. 72, art. 5 i rozważania nad tym artykułem w rozdziale 4.2. Trzeba pochwalić Polskę Ludową za udaną realizację tej ważnej zasady podatkowej w kontekście analizowanego podatku.

¹⁰⁹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierowania, Warszawa 2017, s. 292-315; M. Gorazda, *op. cit.*, s. 322-327.

¹¹⁰ Należy jednak pamiętać, że niekonieczne fundamenty sprawiedliwości podatkowej decydują o kształcie rozstrzygnięcia sędziowskiego, a czynnikiem przeważającym szalę może być równie dobrze... kwestia kaloryczności posiłku sędziego przed rozprawą. Wiedzieli o tym już, przynajmniej na poziomie intuicyjnym,

do wniosku o wyższości podatków bezpośrednich nad pośrednimi, pod względem sprawiedliwości. Jak pisze Krystyna Ciuman: „same podatki dochodowe jako podatki bezpośrednie uważa się za bardziej sprawiedliwe niż podatki pośrednie, z uwagi na to, że są adresowane do konkretnych osób i uwzględniają ich zdolność dochodową”¹¹¹. Naturalnie na rzecz tego stanowiska argumentuje się nie od dziś – tego rodzaju uwagi na temat sprawiedliwości podatkowej robili już Marshall i J.M. Keynes.

Reasumując stwierdzić należy, iż relacja sprawiedliwość–opodatkowanie bez wątpienia funkcjonuje w ludzkich umysłach (czego wyrazem są różnorakie sformułowania deontologicznych zasad opodatkowania oraz mnogość debat teoretycznych). Próżno jednak szukać wyraźnych korelatów istnienia tej relacji w rzeczywistości społecznej. Za ów korelat można ewentualnie uznać funkcjonujący (oby jak najczęściej sprawnie) aparat sprawiedliwości w postaci Urzędów Skarbowych, Izb Administracji Skarbowej, Sądów Administracyjnych Wojewódzkich oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego, organów dążących w swych rozstrzygnięciach do zdroworozsądkowego godzenia dwóch podejść metaetycznych – pierwszego, opartego o zasady etyki/prawa podatkowego i drugiego, opartego o skutki ekonomiczne.

Niestety, artykuł Nykiela z 2021 r. zdemaskował szereg nieprawidłowości, naruszających deontologiczne zasady sprawiedliwości podatkowej. Na pewno niepokoi, iż „podejmowane są próby ograniczania zakresu kosztów uzyskania przychodu w podatkach dochodowych”¹¹². Z kolei w podatku VAT zdarzały się przypadki bezprawnego ograniczania możliwości obniżania podatku należnego podatkiem naliczonym. Bezpodstawnie odmawiano też podatnikom wydania interpretacji indywidualnych. W praktyce orzeczniczej wielokrotnie spotykano sytuacje przerzucania ciężaru dowodu na stronę, mimo iż w danych w sprawie okolicznościach ciężar ten spoczywał na organie skarbowym. Czasem nie pozwalano również stronie zapoznać się z gromadzonym materiałem. Sporadycznie organy łamały fundamentalną zasadę, mówiącą o tym, że prawo nie działa wstecz, stosując klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania „w odniesieniu do okresu, kiedy jej nie było”¹¹³.

prawnicy, realiści amerykańscy (Oliver Wendell Holmes Jr., Jerome Frank i Karl Llewellyn) w latach 20-tych i 30-tych. Szerszą publikę z tym deprymującym odkryciem zapoznał dopiero ekonomista behawioralny Kahneman, podsuwając wyniki empiryczne, w: D. Kahneman, *op. cit.*, s. 61.

¹¹¹ K. Ciuman, *Ulgi i preferencje podatkowe jako specyficzne wydatki publiczne*, [w:] *Wydatki publiczne*, red. S. Owsiak, PWE, Warszawa 2019, s. 306.

¹¹² W. Nykiel, *Budżet a normy prawa podatkowego*, „*Studia Prawno-Ekonomiczne*” 2021, t. 118, s. 54.

¹¹³ *Ibidem*, s. 55.

1.2. Wprowadzanie, podwyższanie, zmiana sposobu opodatkowania

Mimo kierowania się impulsami emocjonalnymi, intuicjami sprawiedliwościowymi, czy zasadami sprawiedliwości podatkowej, ekonomiści formułowali też konkretne, techniczne zalecenia odnośnie do poziomu i sposobu opodatkowania. Niekiedy zalecali wprowadzenie nowego podatku, bądź podwyżkę już obowiązujących podatków. Zwykle jednak po prostu teoretyzowali – co potwierdza, stanowiący historyczne źródło inspiracji Jamesa Buchanana, Knut Wicksell: „Jestem gotowy przyznać, że rozważania, które prowadzę, mogą zostać zaklasyfikowane jako spekulacje snute w fotelu”¹¹⁴. Z lektury prac ekonomicznych można jednak stworzyć zręb rekomendacji dotyczących kwestii konieczności istnienia czy zmian poziomu i sposobu wprowadzania podatków.

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

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

Ekonomista	wprowadzanie opodatkowania/podwyższanie opodatkowania	sposób/poziom opodatkowania
Adam Smith	Dopuszczał opodatkowanie nadzwyczajne w związku z wojną, nałożone nawet na artykuły żywnościowe ¹¹⁵ .	pośredni, proporcjonalny ¹¹⁶ , niski ¹¹⁷
David Ricardo	Zdawał się rozważać usunięcie długu publicznego powszechną kontrybucją ¹¹⁸ , był za opodatkowaniem rent gruntowych ¹¹⁹ .	pośredni ¹²⁰ , proporcjonalny, niski ¹²¹

¹¹⁴ K. Wicksell, *Finanztheoretische Untersuchungen*, Fischer, Jena 1896; J. M. Buchanan, *Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice*, The Library of Economics and Liberty, online (https://www.econlib.org/library/Buchanan/buchCv4.html?chapter_num=2#book-reader), s. 2.

¹¹⁵ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, ks. V, t. II, PWN, Warszawa 2007, s. 603.

¹¹⁶ Ibidem, s. 502-503.

¹¹⁷ Właściwy poziom opodatkowania Smith uzależniał jednak od konkretnego typu podatku, szerzej na ten temat w: S. Swadźba, *op. cit.*, s. 331-341.

¹¹⁸ D. Ricardo, *op. cit.*, s. 280-281, 286; W. R. Scott, *Some Aspects of the Proposed Capital Levy*, “The Economic Journal” 1918, vol. 28, no. 111, s. 247-248.

¹¹⁹ T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku*, Wydawnictwo Krytyka Polityczna, Warszawa 2015, s. 16: „stale rosnący podatek od renty gruntowej”. Piketty jednak nie podaje źródła, tymczasem rzeczywista analiza Ricardo skupia się na subtelnych rozróżnieniach typów rent i ewentualnym rozkładzie tego rodzaju obciążenia podatkowego między dotknięte nim podmioty (*tax incidence*). Trudno natomiast wskazać na jakiej podstawie Piketty przypisuje Ricardo określenie „stale rosnący”. Por. D. Ricardo, *op. cit.*, s. 194-197.

¹²⁰ Zob. obszerny rozdział traktujący o opodatkowaniu „towarów, które nie są płodami rolnymi” – D. Ricardo, *op. cit.*, s. 279-296; U. Zagóra-Jonszta, *Rozważania o podatkach Davida Ricarda i Johna Stuarta Milla*, „Studia i Prace WNEiZ US” 2016, nr 44/2, s. 414.

¹²¹ D. Ricardo, *op. cit.*, s. 205; U. Zagóra-Jonszta, *Rozważania o podatkach... op. cit.*, s. 410.

Jean Baptiste Say	Poparł wprowadzenie podatku na walki kogutów w Meksyku – dopuścił zatem swoistą nadzwyczajność dla wspierania moralności ¹²² ; jedyny pozytywny sens wprowadzania opodatkowania widział w stymulowaniu przedsiębiorców do znajdowania innowacyjnych rozwiązań w zakresie jakości i ceny wytwarzanych produktów ¹²³ .	pośredni, progresywny ¹²⁴ , niski ¹²⁵
John Stuart Mill	Kolejność i liczba wprowadzanych podatków zależna od wielkości potrzeb państwa – najpierw trzeba pobierać podatki majątkowe od nieruchomości, renty, spadków i darowizn. Następnie, trzeba sięgnąć do podatków pośrednich. Klasyczny podatek dochodowy to ostatnia instancja, tylko w nadzwyczajnych sytuacjach ¹²⁶ („z wyjątkiem stanu tak pilnej narodowej koniecznej potrzeby, że usprawiedliwiałaby rząd do niezwracania uwagi na wielkość niesprawiedliwości i niesłuszności”). Wprowadzenie nowego podatku ma przede wszystkim nie zniechęcać do pracy ¹²⁷ . Zalecenie progresji dla spadków i zapisów ¹²⁸ .	pośredni + bezpośredni, proporcjonalny z wyjątkiem ¹²⁹ , niski
Władysław Grabski	Sam wprowadził nadzwyczajne opodatkowanie majątkowe w 1923 r. ¹³⁰ , a zdaniem Janusza Skodlarskiego: „W. Grabski uważał podnoszenie stawek podatków za posunięcie niezawodne” ¹³¹ .	Zarówno bezpośredni, jak i pośredni, ale „nie miał przekonania do podatków bezpośrednich” ¹³² , niski/umiarkowany ¹³³
John Maynard Keynes	W jego koncepcji wprowadzenie nowego podatku nie powinno, przede wszystkim, oddziaływać negatywnie na zagregowaną konsumpcję ¹³⁴ . Podwyższanie podatków może zostać usprawiedliwione koniecznością zwiększenia	Zarówno bezpośredni (ważniejszy), jak i pośredni ¹³⁶ , czasem niski ¹³⁷

¹²² J. B. Say, *op. cit.*, s. 786.

¹²³ Ibidem, s. 764.

¹²⁴ Ibidem, s. 777-778; U. Zagóra-Jonszta, *Jean Baptiste Say o podatkach i systemie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego” 2016, nr 287, s. 136. Dodaję od siebie pogrubienia, aby zwrócić uwagę Czytelnika na zaskakujące elementy, które mogą być niezgodne z powszechnie znanym stereotypem danego ekonomisty. W przypadku Saya chodzi o popularny, a błędny, schemat myślowy w rodzaju: „wszyscy klasycy za Smithem musieli popierać proporcjonalne opodatkowanie”.

¹²⁵ J. B. Say, *op. cit.*, s. 768. Najwymowniej chyba jednak o podatku orzekł na kolejnych stronach, s. 777: „należałoby go zmniejszać nie tylko proporcjonalnie, ale i progresywnie” i na s. 778: „pójdę jeszcze dalej i nie zawaham się stwierdzić, że jedynie podatek progresywny jest podatkiem sprawiedliwym”.

¹²⁶ J. S. Mill, *op. cit.*, s. 664; R. L. Heilbroner, *op. cit.*, s. 118.

¹²⁷ U. Zagóra-Jonszta, *Rozważania o podatkach Davida Ricarda i ... op. cit.*, s. 415-418.

¹²⁸ Ibidem, s. 415; R. L. Heilbroner, *op. cit.*, s. 118.

¹²⁹ M. Pasternak-Malicka, *Istota sprawiedliwości podatkowej pionowej i poziomej w kontekście liniowej oraz progresywnej stawki podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, t. 87, nr 3, cz. 2, s. 18.

¹³⁰ J. Skodlarski, *Władysław Grabski jako ekonomista (1874-1938)*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2015, s. 48.

¹³¹ Ibidem, s. 47.

¹³² Ibidem.

¹³³ Ibidem, s. 44, 48-50; W. Grabski, *Program walki z kryzysem gospodarczym w Polsce*, Warszawa 1925, s. 28-29.

¹³⁴ J. Pomaskow, *op. cit.*, s. 176.

¹³⁶ J. Pomaskow, *op. cit.*, s. 177; I. Bludnik, *Keynes a neoklasycy*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, t. 66, z. 2, s. 139.

¹³⁷ In 1933, Keynes argued that reduction in taxation would be recouped in the future by a higher yield from economic recovery – zgodnie z relacją brytyjskiego historyka gospodarczego Martina Dauntona, Keynes w kryzysowej sytuacji kraju spodziewał się długookresowego zysku dzięki obniżce podatków. Co ciekawe, Dauntton zdaje się ostatecznie brać stronę ówczesnych polityków, a nie wybitnego ekonomisty, pisząc: „przedstawiciele ministerstwa mieli bardziej cyniczny (i chyba bardziej realistyczny) punkt widzenia na

	wydatków rządowych (G). Należy podwyższać podatki dla wysokich dochodów (zalecał progresję względem <i>income tax</i>) i spadków, ponieważ nieprawdziwy jest argument przeciwników Keynesa, iż te podwyżki spowodują zmniejszenie tempa zatrudniania ludzi ¹³⁵ .	
James M. Buchanan	Ze względów sprawiedliwościowych podatek spadkowy aż do 100% ¹³⁸ .	Zarówno bezpośredni, jak i pośredni ¹³⁹ , niski ¹⁴⁰
Joseph E. Stiglitz	W sytuacji takiej, jak kryzys grecki w strefie euro „należało wprowadzić <i>progresywny podatek majątkowy</i> od każdej <i>dużej własności</i> ” ¹⁴¹ .	Zarówno bezpośredni, jak i pośredni, umiarkowany ¹⁴²
Arthur Laffer/Don Fullerton	Obecnie przyjmowany kształt krzywej może zachęcać do wprowadzania wysokich podatków – empirycznie jednak patrząc, pierwotna koncepcja Laffera doprowadziła do obniżki podatków przez administrację Ronalda Reagana ¹⁴³ . Podwyższanie wskazane, gdy znajdujemy się po lewej stronie krzywej.	niejednoznaczne ¹⁴⁴ /progresywny, wysoki
Milton Friedman	Idea wprowadzenia negatywnego podatku dochodowego ¹⁴⁵ (wypróbowywana w Izraelu ¹⁴⁶).	bezpośredni, proporcjonalny, niski ¹⁴⁷
Friedrich von Hayek	Generalnie przeciwnik wprowadzania nowych podatków ¹⁴⁸ . Zalecenie progresywnego podatku dochodowego ¹⁴⁹ .	bezpośredni, proporcjonalny z wyjątkiem, niski ¹⁵⁰
Murray Rothbard	Radykalny przeciwnik wprowadzania i podwyższania podatków.	progresywny ¹⁵¹ , bardzo niski

politykę podatkową, bojąc się, że obniżka podatków spowoduje żądania dalszych obniżek” (s. 164-165, podkreślenie moje).

¹³⁵ J. M. Keynes, *The General Theory of Employment, Interest, and Money*, Macmillan, London 1936, wyd. elektr.: https://www.files.ethz.ch/isn/125515/1366_KeynesTheoryofEmployment.pdf, ETH Zürich – s. 187; S. Swadźba, U. Zagóra-Jonszta, *Teoria Keynesa i Schumpetera - próba porównania i aktualność myśli*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2016, nr 35, t. 2, s. 246.

¹³⁸ G. Brennan, *Liberty Matters. James Buchanan: An Assessment*, Online Library of Liberty, 2013, s. 8. Oryginalne sformułowanie Brennana: *He believed rather passionately in confiscatory estate and gift duties: He reckoned that inherited wealth (though not self-made or first-generation wealth) violates basic equality of opportunity, and his enmity towards dynasties was notable*. Również w: D. R. Henderson, *Public Choice, Past and Present: The Legacy of James M. Buchanan and Gordon Tullock*, red. Dwight R. Lee, Springer, New York 2013, s. 162-163.

¹³⁹ J. M. Buchanan, *The Collected Works of James M. Buchanan*, vol. 4, *Public Finance in Democratic Process*, Liberty Fund, Indianapolis 1999, s. 22-56.

¹⁴⁰ J. M. Buchanan, G. Tullock, *The Collected Works of James M. Buchanan*, vol. 3, *The Calculus of Consent. Logical Foundations of Constitutional Democracy*, Liberty Fund, Indianapolis 1999, s. 33. U Buchanana podatek to swoista „cena” dóbr publicznych, jednostka będzie chciała ich więcej, gdy będą „po niskiej cenie”.

¹⁴¹ J. E. Stiglitz, *Euro. W jaki sposób wspólna waluta zagraża przyszłości Europy*, Krytyka Polityczna, Warszawa 2017, s. 261. Ten pogląd to w istocie sformułowanie postulatu wprowadzenia nadzwyczajnego podatku majątkowego.

¹⁴² Ibidem, s. 257-260.

¹⁴³ Krytyka w: D. Fullerton, *On the Possibility of an Inverse Relationship between Tax Rates and Government Revenues*, „Journal of Public Economics” 1982, październik, s. 1-22.

¹⁴⁴ J. Pomaskow, *op. cit.*, s. 180.

¹⁴⁵ M. Friedman, R. Friedman, *op. cit.*, s. 114-121.

¹⁴⁶ Jednak jak stwierdza M. Machaj: „podatek negatywny to eufemizm bardziej precyzyjnego słowa zasiłek”, w: M. Machaj, *Selektywny przegląd dorobku Milтона Friedmana*, s. 243, <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/21967/017.pdf>, dostęp: 05.08.2020 r.

¹⁴⁷ M. Friedman, R. Friedman, *op. cit.*, s. 296-297. W szczególności fragment: „Niska, jednolita stopa – powiedzmy 20-procentowa – na dochody wyższe od progu zwolnień (...) dałaby więcej przychodów aniżeli obecna, ocieżyła struktura podatkowa”.

¹⁴⁸ F. A. Hayek, *Konstytucja wolności*, PWN, Warszawa 2006, s. 300.

¹⁴⁹ Ibidem, s. 301.

¹⁵⁰ J. Pomaskow, *op. cit.*, s. 178.

¹⁵¹ M. N. Rothbard, *Power and Market*, <https://mises.pl/blog/2004/10/24/rothbard-podatki/>, 03.08.2020 r.

Thomas Piketty	Zaleca wprowadzić podatek majątkowy dla najbogatszych – 0,1-0,5% rocznie od majątku poniżej 1 mln €, 1% między 1 a 5 mln €, 2% między 5 i 10 mln € oraz od 5% do 10 % od majątków sięgających powyżej kilkuset milionów € ¹⁵² . Należy podwyższać podatki dla osób znajdujących się w najwyższym progu podatku dochodowego - podatek w wysokości 82% od dochodu przewyższającego 1 mln €/€/\$ rocznie ¹⁵³ .	bezpośredni, progresywny, bardzo wysoki
----------------	--	---

Zródło: opracowanie własne.

Zestawienie w tabeli 3 stanowi egzemplifikację sposobu postrzegania przez poszczególnych ekonomistów skutków opodatkowania, przy czym można dostrzec, że podejście to zmieniało się w czasie wraz z liczbą i wysokością podatków (rosły potrzeby społeczeństwa). Dominują w nim ekonomiści preferujący niski poziom opodatkowania (wyłamują się jedynie Fullerton, Piketty i, częściowo Keynes, Grabski oraz Stiglitz). Perspektywa historyka gospodarczego, Davida Landesa, jest podobna. Nakreślił on przypadek „idealnego społeczeństwa, teoretycznie najlepiej przygotowanego do tego, by osiągnąć materialny i powszechny dobrobyt”, wymieniając wśród jego cech wyposażenie w instytucję niskich podatków¹⁵⁴. Inny interdyscyplinarny badacz kwestii ubóstwa i bogactwa narodów, zwolennik hipotezy geograficznej, Jared Diamond, wypowiada się na temat podatków w zbliżonym tonie: „Nietrudno (...) wskazać bezpośrednie przyczyny wzrostu znaczenia Europy: (...) fakt, że nie doszli w niej do władzy despotyczni władcy absolutni ani nie powstał niszczący wszelkie innowacje system podatkowy (...)”¹⁵⁵.

Informacje zaprezentowane w tabeli 3 nie dają podstaw do wyciągnięcia jednoznacznych generalizacji odnośnie do optymalnego sposobu opodatkowania. Chronologiczny układ tej listy ma ułatwiać dostrzeżenie paraleli między rozszerzaniem się wachlarza zasad na gruncie myślenia deontologicznego, a jednoczesnym upowszechnianiem się poglądów interwencjonistycznych w podejściu utylitarno-konsekwencjalnym. Przekładając język abstrakcyjnej metaetyki na język teorii ekonomicznych chodzi o rozwój dziedziny finansów publicznych w kierunku post- i neokeynesistowskim. To właśnie ewolucja poglądów w domenie finansów publicznych nad pokrewnymi podatkami, ale jednak zasadniczo odrębnymi zagadnieniami (roli kredytu i oszczędności, polityki monetarnej i zasady [nie]równoważenia budżetu), zaważyła na współczesnym kształcie debaty politycznej nad polityką fiskalną. W myśli Alvina Harveya

¹⁵² T. Piketty, *op. cit.*, s. 724-725.

¹⁵³ Ibidem, s. 640-642.

¹⁵⁴ D. Landes, *Bogactwo i nędza narodów. Dlaczego jedni są tak bogaci, a inni tak ubodzy*, Muza, Warszawa 2020, s. 250-251.

¹⁵⁵ J. Diamond, *Strzelby, zarazki, stal. Krótka historia ludzkości*, Zysk i S-ka, Poznań 2020, s. 592.

Hansena można się dopatrywać źródeł współczesnego ekonomicznego porządku świata. Otóż, to właśnie on odrzucił definitywnie zasadę równoważenia budżetu państwa. Należy podkreślić, że ten pogląd nie łączy się w sposób konieczny z postulatem wysokich, bądź niskich podatków. Jego filozofia ekonomii zakładała, iż silny, pozytywny wpływ kredytu na realną gospodarkę z naddatkiem zrekompensuje ewentualne problemy wynikające z zadłużeń publicznych¹⁵⁶.

Abba Ptachya Lerner posunął się jeszcze dalej, formułując pojęcie „finansów funkcjonalnych”, w ramach którego nie tylko podobnie jak Hansen odrzucił konserwatyzm fiskalny, lecz również za sensowne środki polityki finansowej uznał emisję i wycofywanie z obiegu pieniądza¹⁵⁷. Kolejny zwrot w myśleniu w dziedzinie finansów publicznych wiąże się już ze środowiskiem Buchanana i jego raczej deontologiczną teorią wyboru publicznego¹⁵⁸, w której przepisy konstytucyjne wydają się aspirować do miana metaetycznego imperatywu kategorycznego. Z drugiej strony szkoła ta posługuje się również silnym argumentem konsekwencjalnym, podług którego sprawiedliwie dystrybuowane podatki to te przeznaczone na aktywność państwa, zgodnie rozpoznawaną przez wszystkich obywateli jako pożyteczną. W tym ujęciu wymaga się, by korzyść przeważała koszt ponoszony przez podatników¹⁵⁹. Michał Możdżeń zidentyfikował dwa, zazwyczaj rozłączne, alternatywne założenia teorii wyboru publicznego: maksymalizowanie użyteczności wyborców (to podejście eksponuje wydatki budżetu) oraz maksymalizowanie użyteczności polityków (to podejście eksponuje dochody budżetu)¹⁶⁰. Tekst Krystyny Ciuman z pracy zbiorowej Owsiaaka uświadamia mało intuicyjną kwestię, iż ulgi i preferencje podatkowe można rozpatrywać jako specyficzne

¹⁵⁶ S. Owsiak, *op. cit.*, s. 47.

¹⁵⁷ Ibidem, s. 48-49.

¹⁵⁸ W gruncie rzeczy teoria wyboru publicznego jest teorią dosyć niejasną. Pozostaje ona w logicznym stosunku krzyżowania się w niewiadomej proporcji z takimi teoriami jak: teoria wyboru społecznego, teoria racjonalnego wyboru, instytucjonalizm, konstytucyjna ekonomia polityczna i polityczna makroekonomia. Mieszają się w niej elementy behawioralne z egoistycznym maksymalizowaniem użyteczności *homo oeconomicusa*. Na te kwestie zwrócił już uwagę, podsumowujący wcześniejszą refleksję, M. Możdżeń, w: *Polityka fiskalna, polityka monetarna oraz polityka rynku pracy w perspektywie teorii wyboru publicznego*, [w:] *Metaekonomia II... op. cit.*, s. 348-352.

¹⁵⁹ K. Wicksell, *A New Principle of Just Taxation*, [w:] *Classics in the Theory of Public Finance*, red. R. A. Musgrave, A. T. Peacock, Macmillan, London [1896] 1967, s. 72-118. Co ciekawe, ten klasyczny tekst przetłumaczył sam Buchanan. Jego ogromną zasługą teoretyczną było przeformułowanie kompletnie nierealistycznego, Wicksellowskiego, warunku jednomyślności obywateli w, osiągniętą demokratycznym kompromisem, zgodę na poddanie się „regułom gry” na poziomie konstytucyjnym.

¹⁶⁰ M. Możdżeń, *op. cit.*, s. 352. Przykładem myślenia w kategoriach wydatków budżetu może być podsumowanie Katarzyny Mikołajczyk z pracy zbiorowej, poświęconej właśnie wydatkom publicznym: „Priorytetem w decyzjach dotyczących alokacji środków publicznych w Polsce powinno być zwiększanie udziału wydatków na ochronę zdrowia oraz edukację przy zmniejszaniu udziału bardzo wysokich wydatków na ochronę socjalną”. Zob. K. Mikołajczyk, *Wysokość i struktura wydatków publicznych a wzrost gospodarczy: analiza empiryczna dla Polski*, [w:] *Wydatki publiczne*, red. S. Owsiak, PWE, Warszawa 2019, s. 380.

wydatki publiczne¹⁶¹. Bardziej jednak nawet od *public choice* deontologiczna w swym charakterze jest szkoła austriacka.

Patrząc z perspektywy etycznej, zorientowanie na skutki odnosi się do poglądu konsekwencjalnego albo do zupełnie odwrotnego patrzenia na relację sprawiedliwości i podatków, czyli od podatków do (meta)etyki, a nie od (meta)etyki do podatków. Główny etyczny argument za opodatkowaniem pośrednim związany jest z faktem, iż tego rodzaju podatek pozostawia konsumentowi pewną wolność wyboru – często można zmienić preferencje, wybierając inne dobro substytucyjne, objęte obniżoną stawką VAT, czy w ogóle zrezygnować z konsumpcji danego dobra, podczas gdy podatki bezpośrednie nie oferują takiej opcji. Jest to zatem ponownie argument natury aksjologicznej, podnoszący wartość wolności. Myślący konsekwencjalnie J. S. Mill odrzuca jednak ten argument, przeprowadzając następujące rozumowanie:

„Powiada się często, że podatki od dóbr są mniej uciążliwe niż inne podatki, ponieważ podatnik może uniknąć ich, przestając używać opodatkowanego dobra. Z pewnością może tak zrobić, jeśli jego celem jest pozbawić rząd pieniędzy; lecz czyniąc to, poświęca swoje przyjemności, które (...) zabrałyby mu taką samą sumę, pobraną od niego przez bezpośredni podatek”¹⁶².

Inny konsekwencjalny argument przeciw podatkom pośrednim wytacza Say, wskazując, że te podatki mogą przerywać łańcuchy produkcji: „Brazylia obfituje w produkty, które mogłyby być długo przechowywane i wywożone do dalekich krajów, gdyby można było je solić. (...) Cóż, kiedy podatek od soli utrudnia solenie, a przez to uniemożliwia konserwację i transport mięsa i ryb”¹⁶³. Według Jerzego Żyżyńskiego zasadnicza przewaga gospodarki amerykańskiej nad europejską ma polegać na przesunięciu ciężaru opodatkowania w kierunku podatków bezpośrednich. Podatki pośrednie oskarża się też o „cenotwórczość”¹⁶⁴. Argument ten ma sens, ponieważ faktycznie podwyżkę stawki VAT-u i akcyzy zazwyczaj ostatecznie płacą konsumenci pod postacią zwiększonej ceny produktu¹⁶⁵.

¹⁶¹ Intuicyjne wydaje się, że ulgi i zwolnienia jako elementy konstrukcyjne podatków, będą zawsze analizowane w kontekście wpływów, a nie wydatków budżetowych. Tymczasem tak nie jest, zob. K. Ciuman, *op. cit.*, s. 303-332. Szerzej w: R. Dziemianowicz, R. Budlewska, *Tax Expenditures – wydatki publiczne poza procesem budżetowym*, [w:] *Tax Expenditures jako narzędzie transparentnej polityki fiskalnej. Definicja, szacowanie i ocena*, red. R. Dziemianowicz, CeDeWu, Warszawa 2015, s. 245-272.

¹⁶² J. S. Mill, *op. cit.*, s. 661.

¹⁶³ J. B. Say, *op. cit.*, s. 782.

¹⁶⁴ J. Żyżyński, *Budżet i polityka podatkowa. Wybrane zagadnienia*, PWN, Warszawa 2009, s. 149.

¹⁶⁵ Stopień, w jakim ostatecznie podatek pośredni (ale tylko przybierający formę podatku obrotowego) jest przerzucony z producenta na konsumenta, zależy od elastyczności cenowej krzywych popytu i podaży. Tylko w skrajnym przypadku sztywnego popytu cały koszt obciążenia spada na konsumenta. Z kolei, przy popycie doskonale elastycznym producent płaci podatek. Co do zasady, zawsze strona „bardziej elastyczna” ma

Inny argument (obecnie nieco przestarzały, lecz istotny dla dalszej części pracy z uwagi na częste podnoszenie go przez polityków II RP w kontekście podatków pośrednich) przeciw podwyżkom VAT uwzględnili w badaniach Anna i Piotr Krajewscy: „wskazuje się, że jego wzrost przesunął ciężar podatkowy na grupy społeczne o niskich dochodach, a także na to, że wzrost VAT i akcyzy wpływa na poziom inflacji”¹⁶⁶. W związku z tymi rozważaniami warto przyjrzeć się tabeli 4, opisującej historyczny rozkład akcentów między bezpośredniością, a pośredniością opodatkowania w finansach publicznych USA i UE.

*Tabela 4 Podatki pośrednie a bezpośrednie i ich procentowy udział w budżecie w Unii Europejskiej (wcześniej EWG – Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej) i Stanach Zjednoczonych w latach 1980, 2000 i 2019*¹⁶⁷

	PIT (bezpośredni)			CIT (bezpośredni)			VAT/sales tax (pośredni)			Majątkowe (bezpośredni)		
	1980	2000	2019	1980	2000	2019	1980	2000	2019	1980	2000	2019
USA	39,1	42,4	41,5	10,8	8,5	3,9	17,6	15,7	17,6	10,7	10,1	12,1
UE	29,1	25,6	24,5	5,8	9,2	6,7	31,0	30	28,5	4,2	5,0	3,1

Źródła: *OECD in Figures 2003 edition. Statistics on the member countries*, OECD Observer 2003; https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation_en; <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>, dostęp online: 30.09.2021 r.

Duża niejednorodność stanowisk znanych ekonomistów odzwierciedla obecny stan rzeczy, w którym debata nad sposobem opodatkowania w kontekście jego przeczalności na konsumenta traci na znaczeniu. Właściwie wszystkie rozwinięte kraje stosują zarówno podatki bezpośrednie, jak i pośrednie. Rzecz się sprowadza do ustanowienia pewnej proporcji, co zauważył Stanisław Owsiak: „konieczne jest zachowanie właściwej proporcji między podatkami bezpośrednimi a podatkami pośrednimi. Proporcje te są ważne ze względu na przestrzeganie elementarnych zasad opodatkowania, jak też (...) zaspokojenie popytu państwa na pieniądź”¹⁶⁸. Różnicę z tabeli 4, zachodzącą między Stanami Zjednoczonymi, a UE tłumaczy Nykiel zauważając, iż w UE podstawa opodatkowania VAT jest bezpieczniejsza niż podstawa opodatkowania dochodu z uwagi na wyższą mobilność różnych form kapitału. Mobilność ludzi i kapitałów nie utrudnia ściągania pośredniego VAT-u. Z kolei położenie geograficzne i kulturowo uwarunkowana mniejsza mobilność wyizolowanych, bardziej konserwatywnych Amerykanów powoduje, że tam podstawa

mniejszy udział w ciężarze (przy podatku obrotowym, natomiast mechanizm odliczeń w VAT naturalnie powoduje, że taka analiza elastyczności nie ma znaczenia, bo przedsiębiorcy odliczają VAT).

¹⁶⁶ A. Krajewska, P. Krajewski, *Opodatkowanie konsumpcji, pracy i kapitału w krajach Unii Europejskiej. Wnioski dla Polski*, CeDeWu, Warszawa 2020, s. 182.

¹⁶⁷ J. Szlęzak-Matusiewicz, *Część IV. Systemy podatkowe w Unii Europejskiej i Stanach Zjednoczonych*, [w:] *Unia Europejska i Stany Zjednoczone wobec wyzwań globalizacji*, red. K. Żukrowska, SGH, Warszawa 2006, s. 119.

¹⁶⁸ S. Owsiak, *op. cit.*, s. 158.

w postaci dochodu jest łatwiej osiągalna dla władz skarbowych¹⁶⁹. Dodatkowym powodem tych różnic mogą być historyczne uwarunkowania odmiennych tradycji *common law* i prawa kontynentalnego. W podobnym stopniu rozpowszechnione są również liniowość i progresja opodatkowania. Mit szkodliwości progresji obala Rothbard, co widać w tabeli 5.¹⁷⁰

Tabela 5 Matryca Rothbarda (zapłacone kwoty podatku w zł przy różnej progresji i wysokości opodatkowania)

Spółeczeństwo A / B	Podatnik o dochodzie 5 000 zł	Podatnik o dochodzie 20 000 zł	Podatek łącznie
Stawki opodatkowania dochodów (A) poniżej 10 000 – 10% powyżej 10 000 – 50%	500 zł	10 000 zł	10 500 zł
Stawki opodatkowania dochodów (B) poniżej 10 000 – 0,1% powyżej 10 000 – 20%	5 zł	4 000 zł	4 005 zł

Źródło: opracowanie własne, na podstawie: <https://mises.pl/blog/2004/10/24/rothbard-podatki/>¹⁷¹

Tabela 5 przedstawia kwoty realnie zapłaconego podatku przy różnej skali progresji (sposób opodatkowania). W społeczeństwie A bogatszy płaci 20-krotność, a w społeczeństwie B bogatszy płaci 800-krotność podatku biedniejszego – mimo tej absurdalnie wysokiej progresji obaj ogromnie zyskują właśnie w jeszcze bardziej progresywnym wariantcie B, gdyż zapłacili łącznie zaledwie 4 005 zł, na tle wariantu A, gdzie, mimo mniejszej progresji, oddali państwu 10 500 zł (poziom opodatkowania). Z tego prostego eksperymentu myślowego wynika wniosek o istotności poziomu, a nie sposobu opodatkowania. Naturalnie jednak wywodu Rothbarda nie można uznać za argument rozstrzygający w kwestii oceny progresji podatkowej (choćby przez fakt, że taka analiza nie uwzględnia zmiany dochodów państwa). A tym bardziej w kwestii oceny etycznej – że sumienia ekonomistów wciąż nurtuje problematyka stosunku do sposobu opodatkowania udowadnia wątpliwość zgłoszona przez Deirdre Nansen McCloskey w głośnej pracy *Burżuazyjna godność. Dlaczego ekonomia nie potrafi wyjaśnić współczesnego świata?*: „(...) w latach pięćdziesiątych ubiegłego stulecia zamknięto – mimo braku dowodów

¹⁶⁹ W. Nykiel, *op. cit.*, Difin, Warszawa 2018, s. 431.

¹⁷⁰ Przytoczenie akurat jego argumentacji motywuję faktem, iż to ostatni ekonomista, którego można by podejrzewać o akceptację progresji podatkowej, w związku z przesadnie rozpowszechnionym uproszczeniem intelektualnym, iż „wolnorynkowcy” są za liniowością opodatkowania, a socjaldemokraci za progresją.

¹⁷¹ M. N. Rothbard, *op. cit.*

i logicznych argumentów – dyskusję na temat tak mętnej i etycznie wątpliwej koncepcji jak <<progresywne opodatkowanie>>¹⁷².

W kontekście badań nad moralnością podatkową (*tax morale*) odnotowano wynik empiryczny, świadczący o pozytywnej korelacji między zwiększaniem progresji podatkowej, a poczuciem sprawiedliwości (rozumianym w tego typu badaniach jako wewnętrzna motywacja do płacenia podatków)¹⁷³. Efekt ten jednak zanika wraz ze wzrostem dochodu. Taki rezultat uzyskali Philipp Doerrenberg i Andreas Peichl¹⁷⁴. Autorzy poczynili ważne zastrzeżenie, że nie udało się ustalić kierunku ewentualnego związku przyczynowego opartego na tej korelacji i równie dobrze to poczucie sprawiedliwości wraz z awersją do nierówności społecznych mogą powodować decyzję rządu o uczynieniu systemu opodatkowania bardziej progresywnym.

Odnotować też należy ważną tendencję, iż „stare” kraje unijne trzymają się zasady progresji, podczas gdy nowi członkowie, należący wciąż do grupy państw rozwijających się (choć, w zasadzie, to zdecydowana większość nowych krajów UE należy już do krajów rozwiniętych, jeśli za próbnik przyjąć „Senowski”¹⁷⁵ HDI), wybierają podatki proporcjonalne i liniowe¹⁷⁶. Spostrzeżenie Joanny Szlęzak-Matusewicz można podsumować słowami Milтона Friedmana z wykładu dla Obywatelskiego Klubu Parlamentarnego podczas wizyty w Polsce w 1989 r.: „Polska nie powinna naśladować bogatych krajów zachodnich, bo nie jest bogatym krajem zachodnim. Polska powinna naśladować rozwiązania, które kraje zachodnie stosowały, gdy były tak biedne, jak Polska”. Współczesne, makroekonomiczne, przesłanki potwierdzające tezę monetarysty przedstawiają polscy badacze Piotr Krajewski i Katarzyna Piłat w kontekście stabilizacyjnej funkcji PIT-u:

„zmiany w progresywności podatku PIT, odmiennie niż wynikałoby z powszechnych opinii na ten temat, jedynie w niewielkim stopniu wpływają na efektywność biernej polityki fiskalnej. Podatek dochodowy

¹⁷² D. N. McCloskey, *Burżuazyjna godność. Dlaczego ekonomia nie potrafi wyjaśnić współczesnego świata?*, Instytut Ludwiga von Misesa, Wrocław 2017, s. 562.

¹⁷³ Więcej wyników empirycznych z obszaru *tax morale* zaraportowałem w: A. Kędrzyński, *Przegląd wybranych...*, s. 65-80.

¹⁷⁴ P. Doerrenberg, A. Peichl, *Progressive Taxation and Tax Morale*, Discussion Paper No. 5378, Bonn 2010, s. 17-18.

¹⁷⁵ Formalnie autorstwo wskaźnika *Human Development Index* przypisuje się raczej przyjacielowi Sena, ekonomistcie z Pakistanu – Mahbub ul Haq.

¹⁷⁶ J. Szlęzak-Matusewicz, *op. cit.*, s. 123. Rozbudowaną argumentację „za” i „przeciw” podatkowi liniowemu odnajdziemy w: A. Krajewska, *Podatki w Unii Europejskiej*, wyd. 2, PWE, Warszawa 2012, s. 108-109.

od osób fizycznych działa bowiem jako automatyczny stabilizator głównie nie poprzez progresję podatkową, lecz na skutek zmian poziomu zatrudnienia wynikających z fluktuacji gospodarczych”¹⁷⁷.

1.3. Charakter podatków majątkowych

*Jest raczej niefortunnym, iż słowo „kapitał” w wyrażeniu „podatek od kapitału” nie jest użyte w sensie, w jakim generalnie było wykorzystywane w podręcznikach ekonomii. (...) Dla pewnych przyczyn lepiej byłoby używać słowa „majątek” zamiast „kapitał”, jednakże wolałem zaakceptować termin, który stał się bieżący i zdefiniować go na nowo zgodnie ze znaczeniem, które do niego przypisano w tym połączeniu*¹⁷⁸.

Wyjaśnijmy, skąd bierze się bliskość terminów „podatek majątkowy” (*wealth tax*) i „podatek kapitałowy” (*capital levy*), a niekiedy nawet „podatek dochodowy”. Aktywa (*assets*) używane do generowania kolejnych aktywów nazywane są aktywami kapitałowymi. Mogą one dostarczyć strumienia usług albo pieniędzy¹⁷⁹. Kapitał zatem stanowi porcję majątku dedykowaną do generowania większego majątku. Termin „kapitał” nie orzeka o własności aktywów, do własności odnosi się termin „majątek” (*wealth*). Nieruchomość jest majątkiem dla właściciela, ale kapitałem tylko dla właściciela, który ją wynajmuje albo prowadzi w niej własną firmę. Do tego ujęcia prawno-finansowego należy dodać makroekonomiczną definicję, określającą, że kapitał jest czynnikiem produkcji, podczas gdy majątek takim czynnikiem nie jest. Majątek ekonomicznie stanowi: „łączne zasoby środków przechowywania wartości, w tym aktywów pieniężnych i niepieniężnych”¹⁸⁰. Podatki od zysków kapitałowych (*capital gains taxes*) są z kolei podatkami dochodowymi, a nie kapitałowymi¹⁸¹. Podobnie, znacznie bliższe analizowanemu kazusowi podatki od zysków wojennych będą niekiedy należeć do kategorii podatków dochodowych¹⁸².

Dla rozwikłania problemu z dodatkową kategorią „dochodu” należy przytoczyć dwie teorie generujące trudność, przynajmniej na polskim gruncie teoretycznym. Pierwsza to,

¹⁷⁷ P. Krajewski, K. Piłat, *Does a progressive PIT stabilize the economy? A comparison of progressive and flat taxes*, “Comparative Economic Research” 2017, vol. 20, no. 1, s. 34.

¹⁷⁸ F.W. Pethick-Lawrence, *A Levy on Capital*, G. Allen & L. Unwin, London 1920, s. 9.

¹⁷⁹ H. Varian, *Mikroekonomia. Kurs średni - ujęcie nowoczesne*, PWN, Warszawa 2005, s. 225.

¹⁸⁰ N. G. Mankiw, M. Taylor, *Makroekonomia*, PWE, Warszawa 2016, s. 179.

¹⁸¹ Są one najpoważniejszą alternatywą dla klasycznych podatków majątkowych (niemal wszystkie rozwinięte kraje je stosują). Muszą się one charakteryzować znacznie wyższą stawką, gdyż opodatkowują zasadniczo mniejszą podstawę. Na przykładzie: podatek majątkowy w wysokości 1% od miliona złotych, normalnej stopy zwrotu (dajmy na to – 5%), ryzyka i rent, będzie z grubsza tożsamy z podatkiem od dochodów kapitałowych w wysokości 20% z normalnej stopy zwrotu (samych tych 5%), ryzyka i rent. Renty rozumiem tutaj jako dodatkowe zyski, np. dochody monopolisty czy korzyści z informacji poufnych (*insider information*). Ten sposób rozumienia podatków majątkowych zaproponował Wojciech Kopczuk. Szersze wyjaśnienia w: W. Kopczuk, *Comment on 'Progressive Wealth Taxation'*, “Brookings Papers on Economic Activity” 2019, jesień, s. 1-2.

¹⁸² Pogłębione rozważania na ten temat, zob. rozdział 3.1.

przyjęta w tej rozprawie, rozwijana m.in. przez ekonomistę Romana Rybarskiego, teoria źródeł. Wedle niej, pojęcie dochodu składa się z trzech konstytutywnych elementów, które muszą występować łącznie: „osobisty charakter, periodyczność wpływów i stałość źródła ich uzyskania”¹⁸³. Takie podejście tłumaczy klasyczny podatek majątkowy, czyli podatek od spadków i darowizn. Spadki oraz darowizny nie są periodyczne, ani stałe i dlatego nie ma wątpliwości, że nie należą do podatków dochodowych. Trudno też mówić choćby o wzbogaceniach wojennych jako o stałym źródle dochodu. Druga teoria, „czystego przyrostu majątkowego” traktuje wszystkie nadwyżki majątku w danym czasie, bez względu na źródło i uwarunkowania, jako dochody¹⁸⁴. Jej zaletą jest prostota, jednak pobieżna analiza podatków majątkowych w Polsce skłania do wniosku, że opcja pierwsza przeważała – podatki majątkowe od przyrostu majątkowego nie stały się przecież podatkami dochodowymi, jednak w pojedynczych historycznych przypadkach mogły być jako takie interpretowane¹⁸⁵.

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

- podatek od środków transportu,
- podatek od nieruchomości,
- podatek rolny,
- podatek leśny,
- podatek od spadków i darowizn,
- podatek od czynności cywilno-prawnych,
- podatek tonażowy”¹⁸⁶.

¹⁸³ H. Litwińczuk, *Opodatkowanie przyrostu majątku indywidualnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1981, nr 43, z. 1, s. 175; S. Głabiński, *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1902, s. 404; J. Zdzitowiecki, *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Poznań 1939, s. 14-15 i 16; R. Rybarski, *Wartość, kapitał i dochód*, Warszawa 1922, s. 183.

¹⁸⁴ H. Litwińczuk, *op. cit.*, s. 175; R. Rybarski, *Wartość, kapitał...*, s. 184-185.

¹⁸⁵ To chyba jednak ta sama przesadna prostota, która cechuje rozwiązanie nominalistyczne przeliczania zobowiązań, która znajduje szersze omówienie w rozdziale 5.1.

¹⁸⁶ R. Rosiński, *op. cit.*, s. 88.

W literaturze prawniczej pozostaje jednak znaczny pluralizm poglądów na zagadnienia klasyfikacyjne. Nykiel wyróżnia podatek od nieruchomości, rolny i leśny. Podatki od czynności cywilnoprawnych, od środków transportowych, od spadków i darowizn oraz tonażowy określił jako „inne podatki”¹⁸⁷. Zgoła odmiennie do tego typu klasyfikacji podchodzą ekonomiści, którzy nie biorą pod uwagę ewentualnych sprzeczności pojęć tworzących system. Zależy im natomiast na zgodności z realiami gospodarczymi. W efekcie, Simon James i Christopher Nobes za fundamentalne kryterium podziału przyjmują bezpośredniość i pośredniość opodatkowania (ta cecha decyduje o tym, kto rzeczywiście płaci podatek). Następnie, dzielą te dwie grupy według sposobu opodatkowania: progresywnego, regresywnego, proporcjonalnego i *ad valorem*¹⁸⁸. Niekończące się problemy klasyfikacyjne nie dziwią w świetle zasadniczej niejednorodności podmiotowej, przedmiotowej i konstrukcyjnej grupy, jaką stanowią daniny majątkowe¹⁸⁹.

Dla ekonomistów podatek majątkowy to „świadczenie, którego źródłem jest majątek podatnika”. Ekonomiczny skutek sprowadzał się do przejścia części lub całości majątku podatnika¹⁹⁰. Późniejsi ekonomiści zwróciliby raczej uwagę na to, czy dany podatek majątkowy jest podatkiem od ilości, czy podatkiem *ad valorem* (podatki majątkowe zwykle należą do tej drugiej kategorii – choć akurat nie w Polsce, gdzie liczy się powierzchnia nieruchomości, a nie jej wartość¹⁹¹).

Współcześnie odchodzi się od stosowania podatków majątkowych, a kraje nie stosują ich w fiskalnie istotnych rozmiarach¹⁹². Powodem tego stanu rzeczy wydaje się być, między innymi, obiektywna okoliczność dużej praktycznej trudności szacowania czyjegoś

¹⁸⁷ W. Nykiel, *op. cit.*, s. 9-10.

¹⁸⁸ S. James, C. Nobes, *The Economics of Taxation*, 4th ed., Philip Allan, Oxford 1988, s. 13.

¹⁸⁹ A. Krajewska, P. Krajewski, *Opodatkowanie konsumpcji... op. cit.*, s. 108.

¹⁹⁰ H. Litwińczuk, *op. cit.*, s. 176; L. Kurowski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1955, s. 322. Ta definicja ma istotne znaczenie w kontekście historycznym, gdyż pochodzi z podręcznika finansów pod redakcją Leona Kurowskiego, który w czasach wprowadzenia i obowiązywania nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego piastował funkcję zastępcy Ministra Skarbu, Konstantego Dąbrowskiego, głównego odpowiedzialnego za analizowaną regulację nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Definicja pozwala zatem przybliżyć, jak w konkretnym momencie historycznym, w konkretnej czasoprzestrzeni, rozumiano tego typu podatki.

¹⁹¹ Odnośnie do bieżącej sytuacji, na marginesie, warto przywołać cenny wniosek z badań Anny i Piotra Krajewskich: „(...) przejście na podatek *ad valorem*, chociaż w dłuższej perspektywie wydaje się niezbędne, wymaga wyraźnej determinacji, przełamania oporu społecznego, a także czasu i dużych środków finansowych na ewidencję wszystkich nieruchomości w Polsce”. Ta uwaga oraz ciekawe rozwiązania na okres przejściowy – zob. A. Krajewska, P. Krajewski, *Opodatkowanie konsumpcji... op. cit.*, s. 180.

¹⁹² W klasycznej postaci są w Europie stosowane obecnie jedynie w Norwegii, Francji i Hiszpanii. W Norwegii różne formy majątku zostały opodatkowane w różnym stopniu – od 0 do 100% wartości danej formy majątku, co stanowi podstawę. Następnie, od tak obliczonej podstawy pobiera się od 0,85% do 1,1% stawki podatku. Trudno podawać konkretne dane na ich temat, gdyż kraje z nimi eksperymentują – wprowadzają, na przestrzeni lat zmieniają stawki, a następnie usuwają z systemu podatkowego.

majątku. Rozmiary majątku udaje się uchwycić wyłącznie w specyficznych sytuacjach, np.: dokonywania czynności prawnej czy przejmowania spadku. Przedmiotu opodatkowania nie można jednak opodatkować wysoko¹⁹³ (doprowadziłoby to do nieopłacalności podstawowych instytucji prawnych i ekonomicznych, takich jak własność oraz prawo spadkowe i zobowiązaniowe), w związku z czym podatki te, nawet gdy jak w Polsce są wciąż liczne, to i tak nie odgrywają dużej roli w skarbie państwa. Krytykę tychże obciążeń rozpoczął ojciec ekonomii, Smith, wskazując że ich ciężar ponosi zwykle strona znajdująca się w większej potrzebie, potencjalnie w sytuacji przymusu ekonomicznego. Zwiększały one przez to dochód panującego oraz powodowały wzrost liczby pracowników nieprodukcyjnych, jednocześnie zmniejszając liczbę pracowników produkcyjnych¹⁹⁴. Ricardo do tej argumentacji dodał: „nie jest to bynajmniej jedyne zastrzeżenie przeciw podatkom od przeniesienia własności. Uniemożliwiają one także najkorzystniejszy dla społeczeństwa podział kapitału narodowego. (...) należy jak najbardziej ułatwiać przenoszenie i wymianę wszystkich rodzajów własności, w ten bowiem sposób kapitały wszelkiego rodzaju najłatwiej trafią do rąk osób, które najumiejtniej zastosują je do pomnożenia produkcji całego kraju”¹⁹⁵.

Powrót do opodatkowania majątkowego na większą, niż obecna, skalę postuluje znana organizacja zwalczająca nierówności na świecie – Oxfam¹⁹⁶. Twierdzi się, że jego przywrócenie wraz z podwyższeniem innych obciążeń dla najbogatszych zmniejszyłoby nierówności. Podejście takie jednak ignoruje Bastiatowskie „to, czego nie widać”, co nie dziwi w świetle Kahnemanowskiej mantry, opisującej jeden z najczęstszych błędów poznawczych – „istnieje tylko to, co widzisz”¹⁹⁷. Nierówności społeczne wyjątkowo silnie rzucają się w oczy¹⁹⁸, trudniej dostrzec niezwykle i różnorodne talenty, którym przedsiębiorcy zawdzięczają sukces, a jeszcze trudniej dostrzec wybitność dawno zmarłych przodków współczesnych spadkobierców, których „niezasłużone” bogactwo jest po prostu

¹⁹³ Dla przykładu efektywna stawka opodatkowania nieruchomości w USA wynosi od 0,3% do 2,21% wartości nieruchomości w skali roku, zależnie od konkretnego stanu (najniższa na Hawajach, najwyższa w New Jersey).

¹⁹⁴ A. Smith, *op. cit.*, s. 639-640.

¹⁹⁵ D. Ricardo, *op. cit.*, s. 170.

¹⁹⁶ Np. *Time to care. Unpaid and underpaid care work and the global inequality crisis*, Oxfam, Oxford 2019; odnośnie do podatków majątkowych: <https://actions.oxfam.org/great-britain/inequality-wealth-tax/take-action/>, dostęp online: 25.08.2021 r.

¹⁹⁷ D. Kahneman, *op. cit.*, s. 320.

¹⁹⁸ Analizę, z perspektywy bliskiej myśleniu wspomnianego Bastiata, zagadnienia nierówności wykonał Arkadiusz Sieroń, specjalizujący się w zagadnieniu efektu Cantillona, w artykule *Nierówności dochodowe, czyli Piketty vs. Cantillon*: https://mises.pl/wp-content/uploads/2014/10/Sieron_Nierownosci-dochodowe_czyli-Piketty-vs.-Cantillon.pdf.

wynikiem prawidłowo funkcjonującego prawa spadkowego, które stanowi przecież fundamentalną instytucję prawną (a instytucję formalną, włączającą, z perspektywy ekonomii instytucjonalnej), zapewniającą bezpieczeństwo i zaufanie w obrocie gospodarczym. Poza tym, empiryczne badania polskich naukowców, Michała Brzezińskiego, Katarzyny Sałach i Marcina Wrońskiego wskazują, że podatki majątkowe w niewielkim stopniu redukują nierówności społeczne (a procesy dziedziczenia wręcz zmniejszają, a nie zwiększają, różnice majątkowe)¹⁹⁹. Podatki majątkowe mogłyby mieć jednak charakter perswazyjny, tzn. prowadzić do łagodzenia napięć społecznych poprzez pozorne zwalczanie nierówności i łączące się z tym zwiększanie legitymizacji systemu.

Podatki majątkowe posiadają funkcję subsydiarną (pomocniczą), co oznacza, że nie stanowią głównej części wpływów budżetowych. Podstawą budżetu są podatki dochodowe (PIT, CIT) lub konsumpcyjne (VAT, akcyza). W Polsce ta pomocniczość polega na zasilaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego, dlatego nazywa się je czasami podatkami lokalnymi. Jak trafnie analizuje Paweł Felis: „podatkami od posiadanego majątku, liczącymi się w jednostkach miejskich, będą podatek od nieruchomości oraz od środków transportowych. Natomiast pozostałe podatki od posiadanych nieruchomości (podatek rolny, podatek leśny) odgrywają największą rolę w budżetach gmin wiejskich”²⁰⁰. Ich negatywnym efektem gospodarczym może być obniżenie płynności przedsiębiorstw. Na ten problem zwracają uwagę Marcin Jamroży i Stephan Kudert: „Podatki majątkowe, w szczególności podatek od nieruchomości (...), bezpośrednio obniżają płynność przedsiębiorstwa”. Autorzy ci zauważają jednak również, iż podatek od nieruchomości można wliczyć w koszty uzyskania przychodów, wskutek czego uzyskuje się zmniejszenie podstawy opodatkowania w podatku dochodowym. Ten pozytywny efekt nazywają efektem „odciążenia podatkowego”²⁰¹.

Uszczegóławiając temat podatków majątkowych, należy podnieść problem definicyjny, który ujawnia się przy analizie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Otóż, „nadzwyczajność”²⁰² jest nieprecyzyjnym terminem, który rozumie się na

¹⁹⁹ M. Brzeziński, K. Sałach, M. Wroński, *Wealth inequality in Central and Eastern Europe: Evidence from household survey and rich lists' data combined*, „Economics of Transition and Institutional Change” 2020, vol. 28, no. 4, s. 637-660.

²⁰⁰ P. Felis, *op. cit.*, s. 64.

²⁰¹ M. Jamroży, S. Kudert, *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, wyd. 2, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 111.

²⁰² Najgłębiej pojęcie nadzwyczajności w kontekstach prawnopolitycznych badają traktaty filozoficzne, przywołać tutaj należy: C. Schmitt, *Teologia polityczna i inne pisma*, Aletheia, Warszawa 2012, G. Agamben, *Stan wyjątkowy. Homo sacer II, 1*, Kraków 2008.

wiele sposobów. Nadzwyczajność można potraktować jako wyjątkowość²⁰³, jako jednorazowość albo jako całkiem odrębne kryterium taksonomii. Można też skupić się na najczęstszych empirycznych przyczynach „nadzwyczajności” i skonstatować, iż nadzwyczajność powinna być odbierana jako sytuacja zagrożenia wojną, bądź innym stanem wyjątkowym (np. klęski żywiołowej, pandemii).

Wobec tych niejasności jako pierwszorzędne rozumienie nadzwyczajności wskazują (podobnie zresztą jak Rybarski w latach 30-tych²⁰⁴) jednorazowość opodatkowania. Przydatny w takim podejściu jest podział proponowany przez Zbigniewa Ofiarskiego: „ze względu na sposób i okoliczności wprowadzania podatków można wyodrębnić podatki jednorazowe, tj. nadzwyczajne²⁰⁵ (np. wprowadzony w 1919 r. podatek od zysków wojennych lub wprowadzony w 1945 r. nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego lub wprowadzony w 1975 r. jednorazowy podatek majątkowy²⁰⁶), oraz stałe (zwyczajne), tzn. wymierzone i pobierane periodycznie”²⁰⁷. Z cytatu wynika również, że można z nadzwyczajności uczynić osobne kryterium klasyfikacji (sposób i okoliczności wprowadzenia). Warto nadmienić, iż cele związane z podatkami nadzwyczajnymi dają się zwykle osiągnąć znacznie prostszymi sposobami (likwidacja niektórych, bądź wszystkich, ulg i zwolnień podatkowych, nowelizacje ustaw podwyższające stawki podatkowe, konfiskata majątku), dlatego też Ofiarski wymienia zaledwie trzy przypadki podatków nadzwyczajnych w historii gospodarczej Polski. Nadzwyczajne podatki majątkowe są nakładane jedynie okazjonalnie, w określonych sytuacjach (np. katastrofy naturalne, zagrożenie granic kraju). Ich zastosowanie utrudnia realizację zasady pewności, stabilności opodatkowania, nienaruszalności przedmiotu opodatkowania i sprawiedliwości podatkowej. Ten problem w zasadzie nie powinien dziwić, ponieważ jak przypomina Giorgio Agamben

²⁰³ Wówczas, przy tym odmiennym, niż ostatecznie przyjęte w pracy, rozumieniu terminu, mógłbym zrobić przegląd podatków-ciekawostek, jak międzywojenne podatki od zapalek, drożdży i gilz, czy podatek od tłuszczów trans, hipotetycznie analizowany przez Gary’ego Beckera i Richarda Posnera na ich blogu, w: G. Becker, R. Posner, *Nieoczywistości. Ekonomiczna teoria wszystkiego*, Warszawa 2013, s. 150-166.

²⁰⁴ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 190.

²⁰⁵ Podkreślenie moje.

²⁰⁶ Zob. art. 20 ustawy budżetowej na rok 1975 z 17 grudnia 1974 r. (Dz.U. Nr 48, poz. 293) oraz rozporządzenie Rady Ministrów z 30 grudnia 1974 r. w sprawie jednorazowego podatku majątkowego (Dz.U. z 1975 r. Nr 1, poz. 3). Opodatkowano wówczas wyłącznie duże majątki – najwyraźniej mimo niesprzyjających warunków prowadzenia działalności gospodarczej ludzka pomysłowość i tak niekiedy pozwalała się dorobić – nawet po rabunkowych wymianach pieniędzy i powojennej akcji dokręcania śruby fiskalnej. Mrzonkę egalitaryzmu ponownie trzeba było wprowadzać w życie, jako że społeczeństwo między 55’ a 75’ zdążyło się odrobinę rozwarstwić majątkowo.

²⁰⁷ Z. Ofiarski, *5. Klasyfikacja podatków* [w:] *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013., dostęp z bazy LEX.

necessitas legem not habet (konieczność nie zna prawa)²⁰⁸. Podatki nadzwyczajne mogą być pobierane od pełnej wartości majątku (wartość brutto) albo wartości uwzględniającej ciężary i inne obciążenia (wartość netto)²⁰⁹.

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

Rysunek 1 Kategorie podatków wg Zbigniewa Ofiarskiego



Źródło: LEX, Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, LexisNexis, Warszawa 2010.

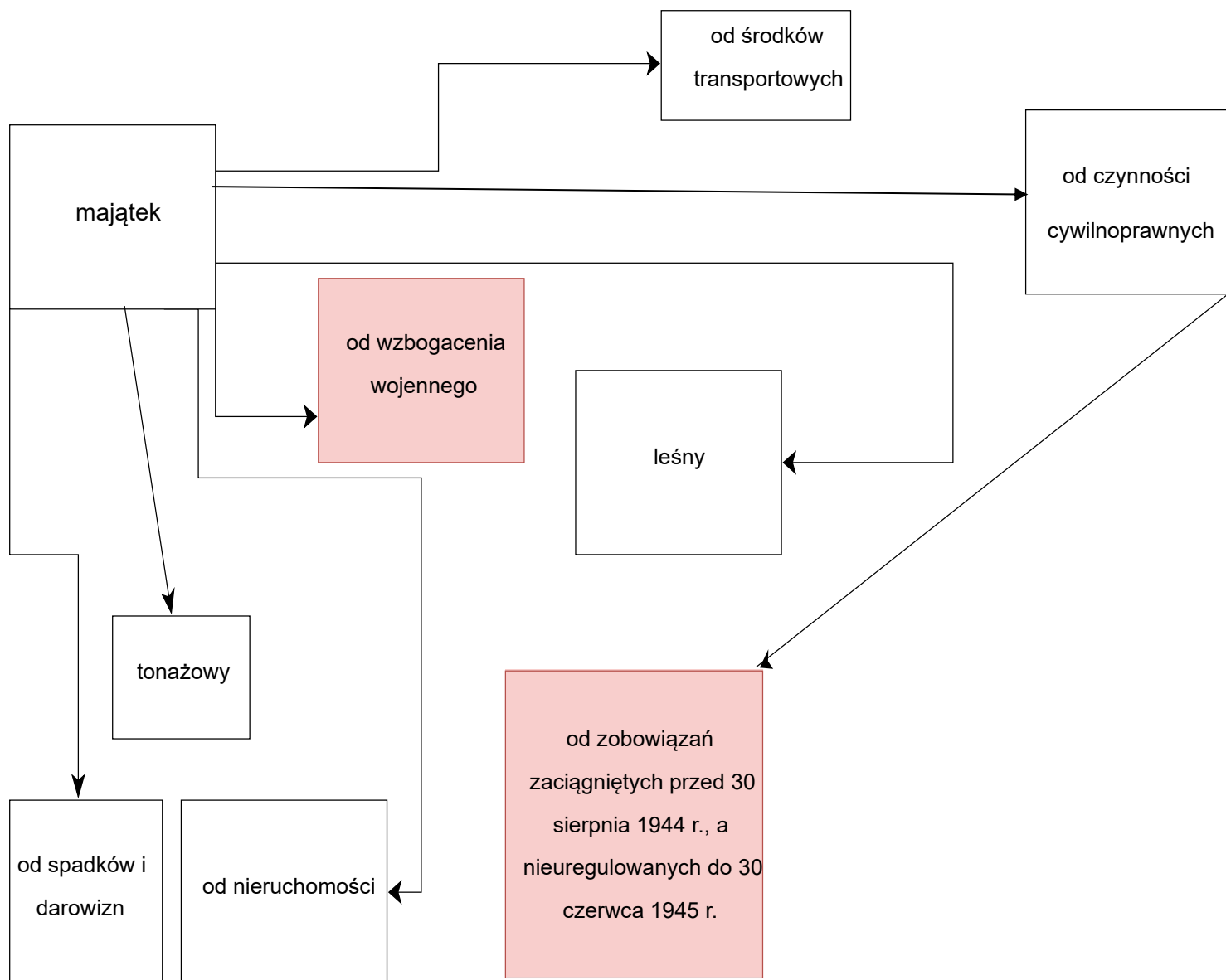
Zarówno Ofiarski, jak i Felis, wyróżniają podatki majątkowe realne, w wyniku których następuje zmniejszenie majątku podatnika, oraz podatki majątkowe nominalne, które odnoszą się do wartości majątku, ale ich pobór nie zmniejsza substancji majątkowej

²⁰⁸ G. Agamben, *op. cit.*

²⁰⁹ P. Felis, *op. cit.*, s. 39.

podatnika, gdyż następuje z innych źródeł²¹⁰. Skrajnie, podatki majątkowe realne mogą przyjąć postać konfiskaty majątku²¹¹.

Rysunek 2 Podział podatków majątkowych według kryterium przedmiotu opodatkowania



Źródło: opracowanie własne.

Rysunek 2 ujawnia dwoistą naturę nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z 1945 r. Regulacja ta przez pierwsze cztery lata miała charakter podatku konkretnie od wzbogacenia wojennego (jeżeli podatnik wzbogacił się w trakcie wojny o plac, to kwota należna państwu wynosiła pewien procent od, oszacowanej przez biegłego,

²¹⁰ Nominalne są bardziej zgodne z zasadą sprawiedliwości podatkowej – nie uszczuplają majątku podatnika, który stanowi źródło opodatkowania.

²¹¹ Ibidem, s. 86-87.

wartości placu). Później zaś, od 1949 r., została rozszerzona o przepisy uzupełniające podatek od wzbogacenia o swoisty podatek od czynności cywilnoprawnych (a dokładnie od zobowiązań zaciągniętych przed 30 sierpnia 1944 r., a nieuregulowanych do 30 czerwca 1945 r.). W przypadkach niespłaconych do końca wojny, przedwojennych, zobowiązań również zawiera się pewna oryginalna forma wzbogacenia. Mianowicie, dłużnicy „wzbogacili się”, uszczuplając swoje kieszenie o niskie kwoty, pozbawionych wartości z powodu inflacji, spłacanych powojennie, długów. To specyficzne rozszerzanie przez władzę definicji wzbogacenia utrudnia podanie jednej, nie budzącej wątpliwości, definicji omawianego podatku. Pomimo tych zastrzeżeń, trzeba uznać, iż nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r. był podatkiem bezpośrednim, majątkowym i progresywnym. Jego przedmiotem nie stanowiła wartość całego majątku (metoda *ad valorem*), a samego wzbogacenia (metoda porównania stanu majątku z daty *x* ze stanem majątku z daty *y* i opodatkowanie przyrostu majątku). Cecha nadzwyczajności dotyczyła nie tylko (choć przede wszystkim) jednorazowego charakteru świadczenia, ale i wspomnianej, nietypowej, metody obliczania podstawy opodatkowania. Inny element nadzwyczajności podatku od wzbogacenia wojennego stanowiło łamanie zasad sprawiedliwości podatkowej, istotne z przyjętej w pracy perspektywy etycznej. W proponowanym podziale dominujące staje się ostre kryterium przedmiotu opodatkowania, w tym wypadku majątku²¹². Nadzwyczajność, jako określenie bardziej nieostre niż przedmiot, będzie traktował jako element definicji podrzędny względem majątku. Przy próbie uwypuklenia nadzwyczajności jako cechy priorytetowej, konieczne byłoby uczynienie z nadzwyczajności osobnego kryterium podziału (jak czyni to Ofiarski).

Tylko trzy podatki na przestrzeni stu lat w Polsce uznano za nadzwyczajne, przy czym zaledwie dwa należą jednoznacznie do, nadrzędnej w proponowanej klasyfikacji (zob. rysunek 1), kategorii podatków majątkowych. Już Edward Taylor w okresie międzywojennym zauważył tę niekonieczność majątkowego charakteru obciążeń jednorazowych: „rozwój ustawodawstwa podatkowego Rzeczypospolitej Polskiej wykazuje wielką skłonność do używania formy jednorazowych nadzwyczajnych podatków, przybierających **najczęściej** formę majątkową”²¹³. Zasadniczą niekonkluzywność

²¹² Kryterium przedmiotu jest dość ostre przez swoją oczywistość. Przedmioty stanowią: spadki, darowizny, statki morskie (do nich odnosi się podatek tonażowy), nieruchomości, wzbogacenia wojenne (przyjmujące formę pieniądza, bądź nieruchomości), las czy środki transportowe oraz przedmioty opisane w umowach cywilnoprawnych.

²¹³ E. Taylor, *Polityka skarbowa i system podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Wyższa Szkoła Handlowa, Poznań 1929, s. 261. Pogrubienie moje.

powyższych rozważań pozostaje zrekapitulować trzeźwą obserwacją Ricardo o ponadczasowym charakterze:

„Podatki nakładane na kapitał niekoniecznie obciążają kapitał, a podatki nakładane na dochód niekoniecznie obciążają dochód. Jeżeli mam obowiązek płacić 100 f. szt. ze swego dochodu rocznego wynoszącego 1000 f. szt., to podatek ten wtedy rzeczywiście obciąży mój dochód, kiedy poprzestanę na wydawaniu pozostałych 900 f. szt. Podatek ten obciąży jednak kapitał, jeżeli nadal będę wydawał 1000 f. szt.”²¹⁴.

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

2. Przykłady nadzwyczajnych podatków na świecie w latach 1918-1945

W rozdziale ograniczam się do przykładów opodatkowań majątkowych nadzwyczajnych z międzywojnia i II wojny światowej ze względu na fakt, iż tylko one wpisują się w proponowaną ustawową definicję podatku. Przegląd jednorazowych majątkowych podatków wojennych cechujących się nadzwyczajnością można zacząć od *eisphory* opisywanej przez Tukidydesa, a w przypadku Polski napisać o poborach z XVI w.²¹⁵. Niewykonalne wydaje się jednak precyzyjne zaklasyfikowanie dawnych danin pod kątem przedmiotu opodatkowania i cech zwyczajności/nadzwyczajności²¹⁶. Niemal wszystkie dawniejsze podatki nosiłyby w sobie silne pierwiastki nadzwyczajności z wielu względów: (1) w braku procedur demokratycznych, kodeksów regulujących postępowania sądowe, zasady rządów prawa, trudno byłoby sensownie mówić o poszanowaniu sprawiedliwości proceduralnej; (2) nie istniały systemy emerytalne, powszechne, państwowe, szkolnictwo, ani służba zdrowia, zatem trudno byłoby o analizę sprawiedliwości dystrybtywnej, wreszcie; (3) podatki, historycznie, występowały w tworach państwowych opartych o niekiedy zupełnie sprzeczne paradygmaty etyczne. Odnosząc się do (3), można przywołać dawną formę „VAT-u”, rzymskie *centesima rerum venalium* (danina od większości dóbr wynosiła 1%, ale stawka „VAT” rosła, gdy sprzedawany był niewolnik!)²¹⁷.

²¹⁴ D. Ricardo, *op. cit.*, s. 170.

²¹⁵ Pierwsze zaś wzmianki o podatku majątkowym dotyczą czasu reform Solona, w: E. R. A. Seligman, *Progressive Taxation in Theory and Practice*, “Publications of the American Economic Association” 1894, vol. 9, no. 1/2, s. 13-14; J. Pawłowska-Tyszko, *Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej*, red. J. Pawłowska-Tyszko, nr 83, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2013, s. 9.

²¹⁶ O ogromnie zróżnicowanym charakterze danin publicznych okresu 1000-1900 w Europie, Stanach i Indiach traktuje praca: F. H. M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe Drugiego Millenium*, Toruń 2010.

²¹⁷ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Oficyna, Warszawa 2010, s. 19. Być może należałoby jednak pisać osobno o *centesima rerum venalium* i *quinta et vicesima venalium mancipiorum*. Zob. A. Pikulska-Radomska, *Fiscus*

Nawet jeśli tego rodzaju regulacja przypominała VAT techniczne, to, praktycznie rzecz biorąc, tego rodzaju danina nie ma żadnego przełożenia na bardzo ściśle, regulowane dziesiątkami aktów prawnych, dwudziestowieczne rozumienie terminu „podatku”. Próba analizy podatku od sprzedaży człowieka byłaby mieszanym dwóch zupełnie odrębnych rzeczywistości społecznych i etycznych.

Tymczasem analizując okres współczesny (po 1918 r.) oraz ograniczając się do cywilizacji zachodniej, można odnieść się do w miarę spójnego paradygmatu normatywnego w zakresie norm etycznych i prawnych. Za umowną cezurę zostanie przyjęty moment uchwalenia z inicjatywy Wiliama Tafta podatku dochodowego w Stanach Zjednoczonych w 1913 r. (podpisanie ustawy przez prezydenta Thomasa Woodrowa Wilsona nastąpiło 13 października)²¹⁸. Wówczas regulację poprzedziła poprawka konstytucyjna (ratyfikowana wcześniej, 3 lutego), zgodnie z Buchananowskim paradygmatem (wówczas przecież jeszcze nieznanym, a mimo to intuicyjnie stosowanym) ustalania „reguł gry” na poziomie konstytucyjnym. Kolejnym ważnym uzasadnieniem przyjęcia takich (podkreślmy, umownych, szczególnie w świetle faktu, iż nowoczesny podatek dochodowy obowiązywał w II Rzeszy już w XIX wieku) ram czasowych jest ograniczenie analizy do czasoprzestrzeni rozpoczynającej się wybuchem I wojny światowej. Rozwiązania z tego okresu mogły stanowić istotne źródło inspiracji dla ustawodawców w 1945 r., kiedy ustanawiano nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego. Wysoce wątpliwym byłoby natomiast założenie, iż rząd roku 1945 uwzględniał doświadczenia XIX w. i wcześniejsze.

Przedstawiony pomysł na dobór prezentowanych przykładów zaburza przypadek turecki. Uwzględnienie go motywuję jednak ważną potrzebą pokazania podatku jednoznacznie niesprawiedliwego. Przypadek turecki podnosi też wagę podejmowanej w pracy tematyki, zwłaszcza przyjęcia perspektywy etycznej. W rozdziałach 2.1.-2.5. posłużę się rekonstrukcją historyczną tekstów, by w rozdziale 2.6. dokonać pewnych uogólnień i odniesień do współczesności za pomocą metody rekonstrukcji racjonalnej²¹⁹.

non erubescit. O niektórych włoskich podatkach rzymskiego pryncypatu, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013, s. 81-88.

²¹⁸ D. Acemoglu, J. A. Robinson, *op. cit.*, s. 359.

²¹⁹ R. Rorty, *The Historiography of Philosophy: Four Genres*, [w:] *Truth and Progress*, r. 3, red. R. Rorty, J. B. Schneewind, Q. Skinner, Cambridge 1984, s. 49-76. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511625534.006>
J. Czerkawski, *Badania nad dziejami filozofii a historyzm*, „Roczniki Filozoficzne” 2004, t. 52, nr 2, s. 97-109.

2.1. Włoski Dekret Królewski z 24 listopada 1919 r.

Podatek od kapitału z pewnością może być postrzegany z ekonomicznego punktu widzenia, kiedy jest odbierany jako środek najlepiej dostosowany do wydobycia państwa z kłopotów finansowych z najmniejszą możliwą szkodą dla krajowego systemu ekonomicznego. (...) i to głównie, jeśli nie wyłącznie, z tego punktu widzenia był analizowany i odrzucony przez parlamenty Francji i Anglii²²⁰.

Włochy po I wojnie światowej znalazły się w dramatycznej sytuacji. Rewolucja była bardzo realnym scenariuszem. Kryzysowi struktury politycznej towarzyszył postępujący kryzys ekonomiczny. Zmęczone wojną społeczeństwo łatwo się radykalizowało²²¹. Czas wojny sztucznie wpływał na rozwój włoskiego przemysłu i proces koncentracji kapitału. Problem leżał w tym, iż wzrost miał charakter ekstensywny, a nie intensywny – nie następowała zmiana jakościowa, mimo znacząco poprawiających się statystyk. Warto, mimo to, odnotować kilka istotnych liczb. Zyski w przemyśle hutniczym wzrosły o ok. 10 %pp., w przemyśle samochodowym o 22 %pp. FIAT (*Fabbrica Italiana Automobili Torino* – Włoska Fabryka Samochodów w Turynie) zwiększył zatrudnienie o 36 tys. pracowników, co stanowiło wzrost o ok. 1000%²²². Po wojnie wyszły jednak na jaw poważniejsze kwestie. Mianowicie, Włochy posiadały bardzo niekorzystny bilans handlowy oraz potężne zadłużenie zagraniczne, w szczególności wobec USA. Dane statystyczne dotyczące bilansu handlowego Włoch można odnaleźć w branżowej gazecie „L'economista”, co zostało przedstawione w tabeli 6:

Tabela 6 Wymiana handlowa Włoch od 1.01 do 30.06 (pierwsze półrocza) z lat 1914 i 1918-1919 w mln IL (Italian Lire, lira włoska)

Rok	Import (w mln lirów)	Eksport (w mln lirów)	Deficyt handlowy (w mln lirów)
1914	1 847	1 273	426
1918	7 907	1 931	5 976
1919	8 842	1 791	7 842

Źródło: F. Flora, *Cambi e scambi*, „L'economista”, 21 grudnia 1919.

²²⁰ C. Gini, *A levy on Capital*, “The Economic Journal” 1920, vol. 30, no. 119, s. 288. Artykuł powstawał na uniwersytecie królewskim w Padwie w styczniu 1920 r. Oryginalny tekst cytatu: *The levy on capital can indeed be regarded from an economic standpoint when it is conceived as a measure best adapted to extricate the State from its financial embarrassments with the least possible detriment to the national economic system. (...) And it is principally, if not exclusively, from this aspect that it has been examined and rejected by the Parliaments of France and England* – tłum. własne – A.K.

²²¹ J. A. Gierowski, *Historia Włoch*, Ossolineum, Wrocław 1985, s. 556.

²²² Ibidem.

Analiza tabeli 6 skłania do wniosku, że, abstrahując od jakości danych Federico Flory, deficyt handlowy Włoch po wojnie był niezaprzeczalny²²³. Sens jego rozumowania, mimo niepewnych danych, można jednak łatwo odtworzyć z dalszej części tekstu: „Sprzedaż do Stanów Zjednoczonych, naszego największego wierzyciela, sięgnęła w tym okresie 40 mld IL wobec prawie 3 mld IL zakupów”²²⁴. Częściową weryfikację tekstu Flory umożliwiają kliometryczne wyliczenia współczesnych, włoskich ekonomistów, opracowujących dane dla ISTAT (*Istituto Nazionale di Statistica*) i Banku Włoch (*Banca d'Italia*):

Tabela 7 Wymiana handlowa Włoch z lat 1914 i 1918-1919 w mln dzisiejszych euro, w cenach bieżących

Rok	Import (w mln euro)	Eksport (w mln euro)	Deficyt handlowy (w mln euro)
1914	1 578	1 265	313
1918	8 595	1 919	6 676
1919	8 819	3 446	5 373

Źródło: Banca d'Italia, ISTAT, plik excel: DATA_NA_1861_2017.

W czasie głębokiego deficytu handlowego spadła również produkcja rolna, przedsiębiorstwa bankrutowały, a inflacja nieprzerwanie rosła²²⁵. Wobec nagłego załamania gospodarczego Włochy stanęły przed trzema możliwymi scenariuszami: rewolucja proletariacka, rewolucja faszystowska lub reforma demokratyczna. Wybory z listopada 1919 r., bezpośrednio poprzedzające wprowadzenie podatku, wygrała partia socjalistyczna z poparciem 1,83 mln obywateli oraz partia popolarów (katolicka Włoska Partia Ludowa), uzyskując 1,175 mln głosów. Ogółem uprawnionych do głosowania było 11 mln ludzi, ale frekwencja wyniosła jedynie 56,6 %, co przełożyło się na 5,682 mln Włochów przy urnach wyborczych. Popolarzy z socjalistami zdobyli 256 mandatów przy zaledwie 209 mandatach ugrupowań liberalnych²²⁶.

W kontekście rosnącej siły rewolucyjnych socjalistów łatwiej zrozumieć ówczesne pojmowanie podatku od wzbogacenia wojennego jako rozwiązania sprawiedliwego. Władze czuły powinność ustanowienia powojennego podatku majątkowego z powodu

²²³ Obliczenia Flory (żył w latach 1867-1958. Ekonomista uniwersytecki, prawnik i dziennikarz. Prezes banku ludowego w Bolonii) zawierają proste błędy rachunkowe. Niewykluczone, że Federico Flora błędnie przytoczył dane. Deficyt w jego przeliczeniach najwyraźniej nie stanowił prostej różnicy wartości importu i eksportu. Autor niestety nie wyjaśnia, co powoduje rozbieżności.

²²⁴ F. Flora, *Cambi e scambi*, „L'economista”, 21 grudnia 1919.

²²⁵ J. A. Gierowski, *op. cit.*, s. 557.

²²⁶ J. A. Gierowski, *op. cit.*, s. 562.

niezadowolenia społecznego oraz gwałtownie rosnącego w okresie powojennym poziomu zadłużenia publicznego²²⁷.

Warto też zaznaczyć, iż panujący od 1900 r. król Wiktor Emanuel III nie miał wielkiego politycznego znaczenia, choć formalnie też składał podpis na dokumencie (stąd „dekret królewski”) wprowadzającym podatek. Mimo niekorzystnego wyniku wyborczego, rządem który podjął decyzję o wprowadzeniu podatku, sterował reprezentant stale słabnących demokratycznych liberałów – Francesco Saverio Nitti²²⁸. Ulegał on łatwo, przeważającym liczebnie w ciele ustawodawczym, radykalizującym socjalistom. Prócz króla i premiera regulację podpisywali również ministrowie skarbu i finansów – Carlo Schanzer i Francesco Tedesco. Celem rządu w całym przedsięwzięciu było zebranie 20 mld IL do budżetu państwa, co miało poprawić stan finansów publicznych, zredukować dług oraz zmniejszyć nadmierną płynność na rynkach²²⁹.

Genezy podatku należy doszukiwać się w powołanej przez rząd komisji eksperckiej (w jej skład weszli, m.in. profesorowie: Attilio Cabiati²³⁰, Luigi Einaudi²³¹, Benvenuto Griziotti²³² i Corrado Gini²³³), nie w sprawie podjęcia decyzji o wprowadzeniu podatku, a w sprawie doradztwa w zakresie technicznych szczegółów realizacji ustawy o podatku, który ze względów politycznych zostałby i tak wprowadzony²³⁴. Ostatecznie jednak profesorskie grono bez większego sprzeciwu podporządkowało się zaleceniom powoli dryfującej ku autorytaryzmowi władzy i sformułowało dyrektywy. Obrady były umocowane prawnie – komisję powołano dekretem Ministerstwa Finansów nr 7532 z dnia 29 lipca 1919 r. Według relacji Einaudiego, rząd postawił komisji warunek, że w projekcie musi znaleźć

²²⁷ Interaktywny wykres Bloomberga na podstawie danych włoskiego GUS-u (ISTAT) i Banku Włoch wskazuje na zadłużenie rządu 83% PKB w 1914, 98% w 1918 i aż 159% na koniec 1921 r. – <https://www.bloomberg.com/news/articles/2021-03-01/italy-s-debt-soars-on-pandemic-aid-but-stays-below-estimates> [dostęp: 29.08.2022 r.]. Ciekawostką stanowi fakt, iż nawet pandemia Covid-19 na dzień 31.12.2020 r. nie zdołała jeszcze przebić tego rekordowego poziomu długu z okresu międzywojennego.

²²⁸ Wcześniej był ekonomistą, dziennikarzem i piastował liczne wysokie urzędy państwowe – ministra rolnictwa, przemysłu i handlu oraz skarbu.

²²⁹ C. Gini, *op. cit.*, s. 290-291.

²³⁰ Cabiati (1872-1950) przybliżył zwykłym Włochom tematykę podatku artykułem prasowym: A. Cabiati, *L'imposta progressiva sul patrimonio*, „L'economista”, 21 grudnia 1919 r.

²³¹ Einaudi (1874-1961) został nawet prezydentem Włoch w latach 1948-1955. Wcześniej minister skarbu, finansów oraz członek Senatu, ekonomista.

²³² Żył w latach 1884-1956, ekonomista, autor podręczników do finansów.

²³³ Byli to przedstawiciele tzw. „włoskiej szkoły ekonomii i finansów”. Obok Giniego najwybitniejszym myślicielem związanym z tym środowiskiem był bez wątpienia Vilfredo Pareto (on jednak nie brał udziału w pracach nad podatkiem). Część tych nazwisk przewija się również niechlubnie w pracy F. Cassata, *Building the New Man. Eugenics, Racial Science and Genetics in Twentieth-Century Italy*, Central European University Press 2011. Sam Gini, jak się okazuje, wziął udział w kongresie eugenicznym w Londynie w 1912 r., reprezentując tam nacjonalistyczne podejście – F. Cassata, *op. cit.*, s. 9.

²³⁴ C. Gini, *op. cit.*, s. 291.

się kwota wolna od podatku, a majątki powstałe w okresie wojny mają podlegać surowszym regulacjom²³⁵. Pod koniec sierpnia 1919 r. osiągnięto porozumienie, że podatek będzie miał dwoistą naturę – zarówno podatku od wzbogacenia wojennego, jak i przymusowej pożyczki dla państwa odniesionej do wartości prywatnego majątku konkretnego podatnika²³⁶. Przymusową pożyczkę miał udzielić każdy obywatel z majątkiem przekraczającym 20 000 IL. Pożyczki, zupełnie jak podatek, miały być wyskalowane progresywnie, aż do 40% majątków o wartości 100 mln IL. W zamian, podatnik otrzymywał obligację, dającą 1% rocznie, z terminem zapadalności wynoszącym 70 lat, począwszy od 1 stycznia 1920 r.²³⁷.

Pod koniec września 1919 r. ekspercka komisja podała do informacji publicznej kształt reform fiskalnych. Ostatecznie zrezygnowano z drugiego z sierpniowych pomysłów, ale za to zdecydowano się sięgnąć po aż cztery instrumenty²³⁸:

- 1) Dekret Królewski nr 2168, którym rozpoczęto emisję dobrowolnych obligacji 5% po cenie 87,5 IL;
- 2) Nadzwyczajny podatek od dywidend, odsetek i premii;
- 3) Nadzwyczajny podatek majątkowy (Dekret Królewski nr 2169);
- 4) Podatek od wzbogacenia wojennego (Dekret Królewski nr 2164).

Najbardziej efektywnym narzędziem finansów publicznych czasu wojny, z wyżej wymienionych, okazały się być obligacje (choć oczywiście ich wadę stanowi fakt, iż generują one rosnący wewnętrzny dług publiczny – *internal debt*). Skuteczność obligacji prezentują tabele 8 i 9:

Tabela 8 Emisje kolejnych obligacji Skarbu Państwa, a wpływy budżetowe w IL

Rok	Wysokość oprocentowania	Wpływ budżetowy
1915 (pożyczka „mobilizacyjna”)	4,5%	1 000 000 000 IL
1915 (pierwsza pożyczka wojenna)	4,5%	1 145 900 000 IL
1916	5%	3 018 100 000 IL
1917	5%	3 798 500 000 IL
1918	5%	6 089 100 000 IL
1919	5%	20 000 000 000 IL

Źródło: L. Einaudi, *Taxes on Property and Property Increments in Italy*, “The Quarterly Journal of Economics” 1920, vol. 35, no. 1, s. 111-112, pogrubienie serii obligacji, o której mowa w tekście – A.K.

²³⁵ L. Einaudi, *Taxes on Property and Property Increments in Italy*, “The Quarterly Journal of Economics” 1920, vol. 35, no. 1, s. 108.

²³⁶ Ibidem.

²³⁷ Ibidem, s. 109.

²³⁸ Ibidem, s. 111-112.

Tabela 9 Emisje kolejnych obligacji Skarbu Państwa, a wpływy budżetowe w IL wg danych Edwina Seligmana (dla pierwszych pięciu emisji)

Rok	Wysokość oprocentowania	Cena jednej obligacji	Wpływ budżetowy
1915 (<i>Mobilization loan</i>)	4,5 %	97	1 000 000 000 IL
1915 (<i>First war loan</i>)	4,5 %	93-95	1 146 000 000 IL
1916	5 %	97,5	3 014 000 000 IL
1917	5 %	90	3 985 000 000 IL
1918	5 %	86,5	6 120 000 000 IL

Źródło: E. R. A. Seligman, *The Cost of the War and How It Was Met*, "The American Economic Review" 1919, vol. 9, no. 4, s. 765.

Zaprezentowanie danych z tabel 8 i 9 można umotywić faktem, iż w świetle wniosków, które zostaną sformułowane w dalszej części pracy, pożyczki wewnętrzne okażą się być znacznie ważniejszym, od powojennych nadzwyczajnych podatków majątkowych, sposobem finansowania bieżących, krótkoterminowych zobowiązań państwa. Będą one na tyle istotne, iż doczekają się rozpatrzenia jako konkurencyjne względem podatków źródła nadzwyczajnego finansowania. Tabele 7 i 8 dowodzą ich wagi.

Dekretem królewskim z 24 listopada 1919 r. postanowiono, że zarówno nadzwyczajnym, progresywnym, podatkiem majątkowym (*imposta straordinaria progressiva sul patrimonio*), jak i podatkiem od wzbogaceń wojennych (*imposta sugli aumenti di patrimonio derivanti dalla guerra*), obciążone zostaną osoby fizyczne, jak i osoby prawne²³⁹. Podatki nie wykluczały się wzajemnie, lecz uzupełniały – można było stać się podmiotem obu danin²⁴⁰. Zwolnienie podatkowe objęło jedynie małe majątki do 20 tys. IL (kwota wolna od podatku była identyczna dla obu obciążeń).

W przypadku nadzwyczajnego podatku majątkowego należy mówić o jego trzech fazach: projekt z końca września 1919 r., ustawa z listopada 1919 r. i nowelizacja z kwietnia 1920 r. Kluczowy element jednorazowości obciążenia wystąpił na pierwszym etapie. Według wrześniowego projektu, termin zapłaty wyznaczono na 1 stycznia 1920 r. Należało wtedy uiścić całość kwoty. Podatnik mógł jednak żądać rozłożenia kwoty obciążenia na okres od czterech, przez sześć, do ośmiu rocznych rat. Stawki podatkowe nadzwyczajnego

²³⁹ Dekret Królewski nr 2164 oraz Dekret Królewski nr 2169, art. 2 (obu dekrétów), w: *Gazzetta Ufficiale del Regno d'Italia*, 26.11.1919 r. – publikacja regulacji nastąpiła dwa dni po podpisaniu. Przepisy były obszerne – opodatkowaniu wzbogaceń wojennych poświęcono 34 artykuły, a nadzwyczajnemu podatkowi majątkowemu

aż 71 artykułów. Analizowane teksty źródłowe znajdują się pod linkiem:

<http://augusto.agid.gov.it/#giorno=26&mese=11&anno=1919> [data dostępu: 29.08.2022 r.].

²⁴⁰ L. Einaudi, *op. cit.*, s. 110.

podatku majątkowego wyskalowano progresywnie od 5% przy podstawie od 20 tys. IL w górę do 40% przy podstawie 100 mln. IL i wyższej.

Dekret listopadowy zasadniczo zmienił istotę podatku. W listopadowej ustawie górną granicę opodatkowania zmniejszono do 25%²⁴¹. Stał on się w zasadzie dodatkiem do podatku dochodowego²⁴². Punktem odniesienia pozostała wartość majątku (charakter *ad valorem*), a spłatę obciążenia rozłożono na 30 rocznych rat, co pozwalało na zaspokajanie roszczenia państwa z dochodu generowanego przez opodatkowany kapitał. Einaudi jednak dostrzegł element nadzwyczajności tej regulacji. Otóż, wprowadzono artykuł 46, który zapowiadał przyszłe rozporządzenie Ministra Finansów, wprowadzające namiastkę „jednorazowej zapłaty”. Wskazany powyżej artykuł podzielił okres 30 lat na cztery podokresy (6, 8, 8 i 8 lat). W efekcie, podatnik zyskiwał prawo do zapłaty w pierwszym roku podatku za 6 lat z góry, w pierwszym roku kolejnego podokresu za 8 lat z góry i analogicznie za dwa pozostałe czasookresy²⁴³. Była to swoista „czterokrotna jednorazowość”.

Z kolei Dekret Królewski z 22 kwietnia 1920 r. istotnie zmienił część regulacji – m.in. zwiększono kwotę wolną od podatku z 20 do 50 tys. lirów, zwiększono progresywność skali podatkowej, skrócono czas na zapłatę z 30 do 20 lat (dla właścicieli ziemskich i branży *real estate* – tym osobom było trudniej w szybkim tempie zbyć majątek) oraz do 10 lat w przypadku podmiotów opartych w ponad 60% o kapitał indywidualny (w postaci ubezpieczeń publicznych, udziałów, obligacji korporacyjnych, towarów, kredytów)²⁴⁴. Przy 10-letnim rozwiązaniu podatnik uzyskiwał korzyść w postaci 5% odsetek za pozostałe, hipotetyczne, 10 lat spłacania zobowiązania²⁴⁵. Kluczowe modyfikacje obrazuje tabela 10:

Tabela 10 (Nad)zwyczajny podatek majątkowy przy czasie na zapłatę 20 lat – nowelizacja z 22 kwietnia 1920 r.

Baza opodatkowania – wartość majątku w IL na dzień 1 stycznia 1920:	Wysokość podatku w %:	Roczna rata w %:
50 000 – 100 000	4,5 %	0,225 %
100 000 – 200 000	5,61 %	0,280 %
200 000 – 500 000	6,98 %	0,349 %
500 000 – 1 000 000	9,33 %	0,467 %
1 000 000 – 2 000 000	11,62 %	0,581 %
2 000 000 – 5 000 000	14,48 %	0,724 %
5 000 000 – 10 000 000	19,36 %	0,968 %

²⁴¹ Dekret Królewski nr 2169, art. 29.

²⁴² L. Einaudi, *op. cit.*, s. 119. Oryginalne sformułowanie autora: *tax on property proposed in November, was virtually a permanent readjustment of the income tax.*

²⁴³ Dekret Królewski nr 2169, art. 46; L. Einaudi, *op. cit.*, s. 120.

²⁴⁴ C. Gini, *op. cit.*, s. 307; L. Einaudi, *op. cit.*, s. 123.

²⁴⁵ C. Gini, *op. cit.*, s. 292; L. Einaudi, *op. cit.*, s. 123.

10 000 000 – 20 000 000	24,11 %	1,205 %
20 000 000 – 50 000 000	30,03 %	1,501 %
50 000 000 – 100 000 000	40,14 %	2,007 %
100 000 000+	50 %	2,500 %

Źródło: L. Einaudi, *Taxes on Property and Property Increments in Italy*, "The Quarterly Journal of Economics" 1920, vol. 35, no. 1, s. 122.

Zdaniem Einaudiego, wprowadzone zmiany czyniły nowelizację z 22 kwietnia 1920 r. bardziej podobną do pierwotnego projektu z września 1919 r. Kluczowym jednak elementem, zbliżającym kwietniowy dekret do idei nadzwyczajnego podatku, było doregulowanie art. 46. Sprecyzowano, że opłacenie podatku może nastąpić w dowolnym momencie (a zatem jednorazowo) z przewidzianych 10 bądź 20 lat. Podatnik miał otrzymać odsetki w wysokości 6% za każdy rok szybszej spłaty²⁴⁶. Odmienne przedstawiały się stawki w przypadku podatku od wzbogaceń wojennych²⁴⁷, co przedstawiono w tabeli 11.

Tabela 11 Przyrosty majątku/normalnego dochodu w okresie od 1 sierpnia 1914 r. do 31 grudnia 1919 r., a wysokość opodatkowania wzbogacenia wojennego

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

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

Ulgi przewidziano dla mężczyzn po 50. roku życia i dla kobiet po 40. roku życia oraz dla małżeństw. Podatku nie płacili rodzice, dziadkowie, dzieci i wnuki do 25. roku życia, w przypadku gdy były to osoby finansowo zależne od podatnika i wspólnie z nim zamieszkujące oraz same nie należały do grona zobligowanych do zapłaty²⁴⁸. Ze względów sprawiedliwościowych ulgami zabezpieczono też niezdolnych do pracy, inwalidów wojennych, wdowy, rodziców i sieroty osób zabitych na wojnie²⁴⁹. Podatek miał zostać zapłacony w trzech transzach²⁵⁰.

Do 31 marca 1920 r. należało złożyć deklarację podatkową, szacującą cały majątek, w tym wzbogacenie wojenne. Składano ją pod przysięgą²⁵¹. Specjalna komisja, zwoływana

²⁴⁶ L. Einaudi, *op. cit.*, s. 123; Dekret Królewski nr 2169, art. 46.

²⁴⁷ Dekret Królewski nr 2164, art. 7-8.

²⁴⁸ C. Gini, *op. cit.*, s. 292.

²⁴⁹ Dekret Królewski nr 2169, w: *Gazzetta Ufficiale del Regno d'Italia*, 26.11.1919, tytuł 2, art. 58-70.

²⁵⁰ L. Einaudi, *op. cit.*, s. 110.

²⁵¹ Ibidem. A zatem najnowsze zdobycze ekonomii behawioralnej są w istocie odkrywaniem niegdys stosowanych metod (z przysięgą zwiększającą zgodność podatkową eksperymentował m.in. Dan Ariely).

ad hoc, miała sprawdzać rzetelność samooszacowania się podmiotów. Departament finansowy, powołujący takie komisje, dysponował kilkoma narzędziami weryfikacji zeznań podatkowych: liczba służących, wysokość renty, posiadanie biżuterii i inne²⁵². Za odmowę złożenia deklaracji podatkowej, złożenie fałszywej deklaracji oraz zaniżenie wartości posiadanego majątku o ponad jedną trzecią²⁵³ groziły surowe kary (nawet pozbawienie wolności). Dopuszczono spłatę w bardzo różnych formach – w pieniądzu, w papierach wartościowych, w obligacjach skarbu państwa, czekach, czy nawet w znaczkach pocztowych. Ulgowo traktowano przedsiębiorstwa, które ucierpiały w wyniku działań wojennych²⁵⁴. Skarb państwa zastrzegł możliwość kontroli skarbowej wartości dobytku podatnika, „jeśli jego styl życia wydaje się być w niezgodzie z zadeklarowaną wartością majątku”²⁵⁵. Konsulaty i ambasady innych państw poproszono o nieułatwianie ukrywania majątku zgromadzonego we Włoszech przez obcokrajowców (ten krok niewiele pomógł – majątki zagraniczne w zdecydowanej większości szybko wyeksportowano już pod koniec 1919 r.)²⁵⁶. Po noweli z kwietnia 1920 r. zaszły zasadnicze zmiany, co przedstawiają szczegółowo tabele 12 i 13.

Tabela 12 Przyrosty majątku w okresie od 1 sierpnia 1914 r. do 31 grudnia 1919 r., a wysokość opodatkowania wzbogacenia wojennego - nowelizacja z 22 kwietnia 1920 r.

Baza opodatkowania – przyrost majątku rzędu x - y % w okresie od 1 sierpnia 1914 do 31 grudnia 1919	Wysokość podatku w %
5-10%	10%
10-20%	20%
20-30%	30%
30-40%	40%
40-50%	50%
50-60%	60%
60-70%	70%
70%+	80%

Źródło: L. Einaudi, *Taxes on Property and Property Increments in Italy*, “The Quarterly Journal of Economics”, 1920, vol. 35, no. 1, s. 114.

Tabela 13 Przyrosty normalnego dochodu w okresie od 1 sierpnia 1914 r. do 31 grudnia 1919 r., a wysokość opodatkowania wzbogacenia wojennego - nowelizacja z 22 kwietnia 1920 r.

Baza opodatkowania – przyrost normalnego dochodu rzędu x - y % w okresie od 1 sierpnia 1914 do 31 grudnia 1919:	Wysokość podatku w %:
50-100%	10%
100-200%	20%
200-300%	30%

²⁵² Ibidem.

²⁵³ Do dzisiaj bada się przekrojowo oraz w szeregach czasowych to zjawisko – *underreporting*.

²⁵⁴ C. Gini, *op. cit.*, s. 293.

²⁵⁵ Ibidem, s. 294.

²⁵⁶ Ibidem, s. 295.

300-400%	40%
400-500%	50%
500-600%	60%
600-700%	70%
700%+	80%

Źródło: L. Einaudi, *Taxes on Property and Property Increments in Italy*, "The Quarterly Journal of Economics" 1920, vol. 35, no. 1, s. 115.

Einaudi (przyszły prezydent Włoch) przedstawił opodatkowanie przyrostów majątku i dochodów wojennych w osobnych tabelach, aby podkreślić istotną różnicę tych dwóch kategorii. Mianowicie, przyrosty majątków dotyczyły zazwyczaj producentów i biznesmenów, podczas gdy opodatkowanie przeciętnych dochodów było sposobem na sięgnięcie do kieszeni maklerów giełdowych, którzy, co przytomnie wychwycił włoski ustawodawca, nie potrzebują przecież własnego kapitału do prowadzenia zyskowej działalności²⁵⁷.

Einaudi podał również klarowny (na tyle, na ile to możliwe przy wielkim skomplikowaniu ówczesnego systemu podatkowego) przykład konkretyzujący sposób opodatkowania wzbogacenia wojennego. Wyobraźmy sobie przedsiębiorcę, inwestującego 1 sierpnia 1914 r. 1 500 000 IL. Dochód z tego kapitału podlegał podatkowi wojennemu (*taxation of war profits*; taki podatek istniał praktycznie w każdym, z walczących w wojnie, państwie²⁵⁸). Podatek ten wynosił 8%. Następnie, Einaudi podaje hipotetyczne zyski – 250 000 IL (1915 r.), 200 000 IL (1916 r.), 320 000 IL (1917 r.), 340 000 IL (1918 r.), 440 000 IL (1919 r.) – łącznie 1 750 000 IL. Teraz od tych zysków potrącamy wspomniany 8-procentowy podatek, czyli kwotę 650 000 IL (4 x 120 000 IL + 170 000 IL za aż siedemnaście miesięcy pierwszego okresu, czyli lat 1914-1915; podstawą dla tych 8% był pierwotny majątek 1,5 mln IL). Pozostałe 1 100 000 IL to właśnie wzbogacenie wojenne w rozumieniu analizowanej ustawy. Z tej kwoty należy potrącić kolejne dwa wojenne podatki, które, za Einaudim, nie znajdą omówienia, by nie komplikować wyводу. Istotnym jest, że podatnik pozostaje ze wzbogaceniem 733 000 IL na tym etapie. Ekonomista proponuje dalej założyć, iż 33 000 IL zostały wydane na życie w czasie wojny. Ostateczna kwota wzbogacenia podlegająca opodatkowaniu wynosi zatem 700 000 IL. Teraz, zgodnie z nowelizacją z 22 kwietnia 1920 r., należy tę kwotę przyłożyć do taryfikatora, który przedstawiono w tabeli 14²⁵⁹:

²⁵⁷ L. Einaudi, *op. cit.*, s. 114-115.

²⁵⁸ Zazwyczaj pod nazwą podatku od nadmiarowych zysków (*excess profits duty* albo *excess profits tax*).

²⁵⁹ L. Einaudi, *op. cit.*, s. 115-117.

Tabela 14 Przykład Einaudiego, obliczanie należnego podatku od wzbogacenia wojennego wynoszącego 700 000 IL

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

Źródło: L. Einaudi, *Taxes on Property and Property Increments in Italy*, "The Quarterly Journal of Economics" 1920, vol. 35, no. 1, s. 116.

Z prezentowanych przykładów wynika, że prawidłowe wyliczanie podatku od wzbogacenia wojennego nie należało do najprostszych zadań. Być może właśnie ta złożoność ówczesnego systemu fiskalnego utrudniała administracji skarbowej efektywne działania. Rząd włoski, by zakamuflować niepowodzenie koncepcji podatku od wzbogacenia wojennego, ogłoszonego Dekretem Królewskim z 24 listopada 1919 r., wprowadził do niego klauzulę, która zapewniała, że zagraniczne depozyty złożone w bankach od 1 stycznia 1920 r. nie będą przedmiotem opodatkowania²⁶⁰. Po tej decyzji niemal natychmiast zaobserwowano powrót zagranicznego kapitału do Włoch.

Dekret o wprowadzeniu opodatkowania majątku, którego niektóre punkty odnosiły się konkretnie do majątków powstałych ze wzbogacenia wojennego scharakteryzował szczegółowo Gini, statystyk, twórca współczynnika określającego nierównomierny rozkład bogactwa w społeczeństwie²⁶¹. W artykule opublikowanym w sierpniowym numerze „The Economic Journal” z 1920 r., Gini jawi się jako naukowiec interdyscyplinarny – podkreśla, że nie tylko ekonomiczny punkt widzenia generuje argumenty za i przeciw opodatkowaniu majątku, ale wymienia też względy społeczne i polityczne. Społeczne aspekty odegrały kluczową rolę w przypadku podatku kapitałowego w bolszewickiej Rosji, gdzie chodziło o zniwelowanie skutków „niesprawiedliwego” wzbogacenia się w wyniku wojny oraz stosunków kapitalistycznych. Ekonomiczne pogarszanie się sytuacji kraju nie miało dla bolszewików większego znaczenia. Polityczne pobudki motywowały zaś

²⁶⁰ C. Gini, *op. cit.*, s. 294-295.

²⁶¹ *Ibidem*, s. 287-307.

współczesnych Giniemu Niemców do szybszego gromadzenia dużych środków poprzez opodatkowanie się celem pozbycia się dotkliwych kosztów reparacji wojennych²⁶².

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

Jaki będzie czas i koszt ściągnięcia podatku? Jakie trudności fiskalne przy tym wynikną? Jaki będzie opór podatników wobec obciążenia, które, z konieczności, będzie musiało być bardzo wysokie? Jakie anomalie wystąpią? W końcu, jaki będzie efekt podatku na powstawanie majątków i na emigrację i imigrację jednostek oraz kapitału? Czy strach przed powtórzeniem podatku nie będzie większą przeszkodą w procesie koncentracji kapitału niż brzemień podatku (dochodowego – przyp. A.K.), które podatek kapitałowy usiłuje zredukować? Jaki będzie rzeczywisty rezultat akcji wymiarowej, kiedy wahania cen i zakres uchylania się od opodatkowania, których należy oczekiwać, zostaną wzięte pod uwagę? Czy ulgi w presji podatkowej w przyszłości będą współmierne do wagi terażniejszego obciążenia i dyslokacji (kapitału – przyp. A.K.) w całym systemie ekonomicznym kraju²⁶³?

W dalszej części artykułu Gini wskazuje zalety, wady, motywy i okoliczności wprowadzenia podatku, wobec którego większość posłów była mocno sceptyczna. Rząd jednak ustawę przeforsował ze względów politycznych, pragnąc uzyskać przychylną mas robotniczych. Z kolei według Giniego nie istniało realne niebezpieczeństwo powszechnej akcji strajkowej²⁶⁴. Jak zauważył, ostatecznie parlament przyjął nie nadzwyczajny podatek kapitałowy (*capital levy*), a (nad)zwyczajny podatek majątkowy (*tax on wealth*). Przedmiot debaty na poziomie projektów ustawodawczych rozminął się z końcowym produktem procesu legislacyjnego. Z idei nadzwyczajności pozostała głównie nazwa regulacji (*imposta straordinaria*). Trudno mówić o nadzwyczajności podatku płaconego w istocie z bieżącego dochodu przez 30 lat.

Przedstawiając argumenty o charakterze ekonomicznym za wprowadzeniem podatku przeważały: szybka likwidacja części długu publicznego, przywrócenie równowagi budżetowej państwa i odciążenie dochodów z pracy, których silne opodatkowanie zagroziłoby porządkowi społecznemu i produkcji. Główną zaś wadę opodatkowania Gini widział w rażącej niesprawiedliwości międzypokoleniowej. Obywatele żyjący w latach 1914-1918 straciliby istotną część majątku, a beneficjentami wojny byłyby ich dzieci i wnuki²⁶⁵. To dość nietypowy punkt widzenia, gdyż równie dobrze można dowodzić, iż wielką niesprawiedliwością byłoby obciążenie przyszłych pokoleń. Dbałość o potomstwo powinna być normalną, ewolucyjnie wykształconą w ludziach cechą. Do pozostałych wad

²⁶² Ibidem, s. 288.

²⁶³ Ibidem, s. 290.

²⁶⁴ Ibidem, s. 290-291.

²⁶⁵ Ibidem, s. 289.

regulacji, Gini zaliczył: bieżące trudności w wykonywaniu zobowiązań podatkowych i będące tego następstwem zakłócenie naturalnego procesu ustalania się cen rynkowych, deprecjacja własności spowodowana niemożnością użycia jej do zapłaty podatku, nadmierny wzrost wartości ubezpieczeń oraz kryzys zadłużeniowy²⁶⁶.

Powód, dla którego władze musiały wycofać się z opodatkowania majątków wojennych, był dla Giniego oczywisty. Ujął go jako „niemożliwość szybkiego przeprowadzenia oszacowania majątku”²⁶⁷. Długotrwałe obrady komisji, proces legislacyjny, a następnie powolna i zarazem trudna, akcja wymiarowa powodowały, że podatek był oczekiwany. Zdaniem statystyka nie dało się temu oczekiwanemu w żaden sposób przeciwdziałać. Jedyną jego rekomendacją, celem przyspieszenia prowadzonych działań, sprowadzała się do prowizorycznych estymacji wartości majątków.

Argumenty na rzecz dobrych stron podatku Gini podaje w sposób sarkastyczny: „największą zaletą, jak się okazało, jest w istocie fakt, że z podatku od kapitału trzeba było zrezygnować”²⁶⁸. Finalnie wprowadzony, nadzwyczajny podatek majątkowy, rozłożony na 30 lat wraz z podatkiem od wzbogaceń wojennych ocenił jako pomysł lepszy od podatku kapitałowego. Mimo to, za najnaturalniejsze rozwiązanie uznał po prostu *super-tax* obciążający dochód²⁶⁹. I to zalecenie stanowi konkluzję jego oceny podatku. Wymowa tekstu Giniego jednoznacznie wskazuje na niepowodzenie podatku. Tym niemniej trzeba przyznać, iż niemożliwe jest wyciągnięcie jednoznacznych wniosków – brak danych statystycznych z tego okresu stanowi najpoważniejszą przeszkodę. Pierwsze kompleksowe statystyki fiskalne (jednak i tak niedostatecznie szczegółowe, by wyodrębnić podatki nadzwyczajne) we Włoszech pojawiają się dopiero od 1923 r., dzięki raportom Banku Włoch (*Banca d'Italia*)²⁷⁰. Ten fragment tekstu można zrekapitulować cenną refleksją

²⁶⁶ Ibidem, s. 290.

²⁶⁷ Ibidem, s. 287, 298-299.

²⁶⁸ Ibidem, s. 305. W oryginale: *The advantage, as has been shown, is essentially due to the fact that the levy on capital had to be abandoned.*

²⁶⁹ Ibidem, s. 307. Taki podatek progresywny od dochodu całkowitego stosowano już wcześniej, w Wielkiej Brytanii podczas wojen napoleońskich, a potem od 1909 r. W USA natomiast podczas wojny secesyjnej (1861-1865). Zob. T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku*, Warszawa 2015, s. 623. Odnośnie jeszcze do ostatecznych rekomendacji – tekst Einaudiego pokazywał, że wprowadzone we Włoszech regulacje w praktyce były dokładnie tym, co obaj ekonomiści (Gini i Einaudi) uznali za optymalne – dodatkiem do podatku dochodowego (jedynie w sensie teoretycznym regulacje nawiązywały do majątku).

²⁷⁰ Zob. online: <https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/relazione-annuale/1923/index.html>,

dostęp online: 29.04.2021 r. Istnieje też historyczne opracowanie ISTAT (*Sommario di statistiche storiche dell'Italia, 1861-1965*):

[https://ebiblio.istat.it/SebinaOpac/resource/sommario-di-statistiche-storiche-dellitalia-](https://ebiblio.istat.it/SebinaOpac/resource/sommario-di-statistiche-storiche-dellitalia-18611965/IST0011202)

18611965/IST0011202, dostęp online: 30.04.2021 r. Niestety jest ono zbyt ogólne, by wyciągnąć jakiegokolwiek wnioski odnośnie analizowanego tematu podatków nadzwyczajnych.

Waltera Scheidela: „wysokie podatki i ostra progresja zrodziły się z wysiłku wojennego” (*high taxes and steep progressivity were born of the war effort*)²⁷¹. O tej prostej, ale przecież trafiającej w sedno, myśli nie wolno zapomnieć przy analizie kolejnych przypadków.

2.2. *Reichsnotopfergesetz* (RNOG) z 31 grudnia 1919 r.

*Wydawało mi się moralnie znaczące, że cała społeczność od najwyższych do najniższych sfer powinna była się zmobilizować do ofiary*²⁷².

Nazwa niemieckiej ustawy wprowadzającej podatek majątkowy (*Reichsnotopfergesetz*²⁷³) nie była przypadkowa – uświadamiała, że przesłanki stojące za rozwiązaniem nie miały charakteru czysto naukowego. Odwoływały się do wartości, takich jak patriotyzm czy solidarność społeczna. Aby zrozumieć kasus niemiecki trzeba przedstawić pokrótce sytuację Republiki Weimarskiej po I wojnie światowej, po traktacie wersalskim, który nałożył na Niemcy niespłacalnie wysokie reparacje wojenne. Jerzy Krasuski wyodrębnił trzy podokresy czasów Republiki – okres zaburzeń (1919-1923), okres rozkwitu i stabilizacji (1924-1929) oraz okres kryzysu (1930-1932). Interesujący dla kwestii podatku okres zaburzeń „powersalskich” tłumaczył Ignaz Jastrow: „traktat zawiera postanowienia tak surowe, że trudno znaleźć słowa, którymi można by je scharakteryzować”²⁷⁴. John Maynard Keynes z kolei proroczo dostrzegł w regulacjach wersalskich zarzewie II wojny światowej już w 1919 r.²⁷⁵.

W okresie procedowania podatku kanclerzem był socjaldemokrata, Gustav Bauer. Rząd zaś składał się z socjaldemokratów, centrystów oraz demokratów²⁷⁶. Tak jak we Włoszech wzrastającą popularnością idei socjalistycznych można częściowo tłumaczyć postrzeganie podatku majątkowego jako słusznego rozwiązania. Wskazać należy jeszcze jedno podobieństwo tła historycznego – w Niemczech również walka o władzę zakończyła się zwycięstwem radykalnych nazistów, z dwiema, wszakże istotnymi różnicami. W Republice Weimarskiej ekstremiści znacznie dłużej dochodzili do władzy, a po drugie

²⁷¹ W. Scheidel, *The Great Leveler*, r. 5 (*The Great Compression*), Princeton 2017.

²⁷² I. Jastrow, *The German Capital Levy Tax*, “The Quarterly Journal of Economics” 1920, vol. 34, no. 3, s. 463. *It seemed to me morally significant that a whole people from its highest to its lowest strata should gather for a sacrifice.* (tłum. własne – A.K.). Ignaz Jastrow żył w latach 1856 - 1937. Był niemieckim historykiem, ekonomistą, prawnikiem i politykiem popierającym ruchy socjalistyczne. Od 1893 r. kształtował pojęcie „socjalliberalizmu”. Zajmował się bardziej szczegółowo prawem karnym, prawem pracy i podatkami. Pomyślnie *Reichsnotopfergesetz*.

²⁷³ *Die Not* – potrzeba, *das Opfer* – ofiara, chodzi zatem, trzymając się dosłownych sensów, o ustawę o ofierze dla Rzeszy w potrzebie.

²⁷⁴ *Ibidem*, s. 470.

²⁷⁵ J. M. Keynes, *The Economic Consequences of the Peace*, r. 5 (*Reparations*), London 1919.

²⁷⁶ J. Krasuski, *Historia Rzeszy Niemieckiej 1871-1945*, Poznań 1986, s. 259, 272.

niemiecki nazizm był zjawiskiem nieporównywalnie straszniejszym od włoskiego faszyzmu.

Przyczyny zastosowania powszechnego nadzwyczajnego podatku majątkowego można utożsamić z motywacjami, którymi kierowali się włoscy politycy (niezadowolenie społeczne, chęć zredukowania zadłużenia publicznego²⁷⁷). Istotnym wyróżnikiem Republiki Weimarskiej na tle reszty Europy był jedynie problem reparacji wojennych, które bez wątplenia stanowiły powód pierwszy i najważniejszy wprowadzenia regulacji.

Według Jastrowa, *Reichsnotopfergesetz* był środkiem zdecydowanie spóźnionym²⁷⁸. On sam sugerował wprowadzenie tej daniny już w latach 1916-1917 (jego publikacja zawierająca pomysł podatku pojawiła się w kwietniu 1917 r.²⁷⁹). Tymczasem regulacja weszła w życie dopiero 31 grudnia 1919 r. Podpisali ją wspólnie prezydent Rzeszy, Friedrich Ebert²⁸⁰ i minister finansów, Matthias Erzberger²⁸¹. Termin określający nazwę podatku, zaproponowany przez ekonomistę, inkorporowano w ustawie²⁸². Jednocześnie, autor ubolewał, że z jego idei pozostała tylko nazwa. Z drugiej strony można jeszcze wskazać na zachowanie elementu nadzwyczajności poprzez zapis art. 1 *Reichsnotopfergesetz*²⁸³:

Aby wyjść naprzeciw nadzwyczajnemu zagrożeniu, które zagroziło państwu, właściciele (...) poświęcają duży podatek od kapitału (...)

Wraz z końcem działań wojennych zaniknął również entuzjazm społeczeństwa względem złożenia wspólnej „ofiary” na „ołtarzu ojczyzny”²⁸⁴. Późniejsze wprowadzenie daniny zagubiło jej sens jako jednorazowego zasilenia budżetu ogromną kwotą w związku z działaniami wojennymi. Podobne do przypadku włoskiego było ustawowe przyzwolenie

²⁷⁷ Owo zadłużenie osiągnęło poziom 180% PKB, według: C. L. Holtfrerich, *Die deutsche Inflation 1914-1923. Ursachen und Folgen in internationaler Perspektive*, de Gruyter, Berlin 1980.

²⁷⁸ I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 462.

²⁷⁹ I. Jastrow, *Gut und Blut fürs Vaterland. Vermögensopfer, Steuerfragen, Erhöhung der Volkswirtschaft.*, Georg Reimer, Berlin 1917. Jastrow poświęcił również sporo uwagi problematyce funkcjonowania gospodarki w trakcie wojny. Zob. I. Jastrow, *Geld und Kredit im Kriege*, Gustav Fischer, Jena 1915.

²⁸⁰ Wcześniej 9. kanclerz Rzeszy i polityk SPD, jednak otwarty na współpracę z innymi frakcjami. Na jego cześć powstała, działająca do dziś, fundacja *Friedrich Ebert Stiftung*.

²⁸¹ Kierował negocjacjami rozejmowymi w lasku Compiègne. Zamordowany strzałami z broni krótkiej przez skrajnych prawicowców w dniu 26.08.1921. Zob. G. Feldman, *The great disorder: politics, economics, and society in the German Inflation, 1914-1924*, Oxford 1997, s. 347.

²⁸² I. Jastrow, *The German Capital Levy Tax: The National Emergency Tax Levy (Reichsnotopfer)*, “The Quarterly Journal of Economics” 1920, vol. 34, no. 3, s. 545. Ten tekst Jastrowa stanowi w istocie wierne tłumaczenie omawianej regulacji z języka niemieckiego na angielski. Zamieszczono go jako *appendix* na końcu analizowanego numeru “The Quarterly Journal of Economics”.

²⁸³ I. Jastrow, *The German Capital Levy Tax: The National Emergency...*, Sekcja 1, s. 545, pełny tekst art. 1: *To meet the extraordinary emergency confronting the nation, property holders (der Besitz) sacrifice a large levy on property, as specified hereinafter.*

²⁸⁴ I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 463.

na rozłożenie płatności na bardzo długi czas (30 lat, a w przypadku rolnictwa 50 lat, roczne raty były objęte odsetkami w wysokości 5%²⁸⁵), które spowodowało, analogicznie do włoskiego, przekształcenie projektu nadzwyczajnego podatku w klasyczny podatek majątkowy (*Capital Levy*)²⁸⁶.

Ostatecznie, z uwagi właśnie na przesunięcie w czasie, danina przeszła do historii jako jeden z elementów reform finansowych Erzbergera, a nie jako pomysł Jastrowa²⁸⁷. W pakiecie reform znalazły się instrumenty istotniejsze od omawianego *Reichsnotopfergesetz*: harmonizacja oraz podwyżka podatków CIT, PIT i spadkowego. Podwyższono również podatki pośrednie. Zmiany te kształtują podstawy finansów publicznych Niemiec do dnia dzisiejszego²⁸⁸.

Podatkiem objęto osoby fizyczne i prawne²⁸⁹. Zasada powszechności partycypacji w obciążeniu, o której myślał naukowiec, została złamana całym katalogiem zwolnień od podatku (objęto nimi: gminy, instytucje samorządu terytorialnego, kościoły, stowarzyszenia religijne, uniwersytety, banki, partie polityczne, organizacje charytatywne, czy biura pożyczkowe)²⁹⁰. Niektóre ulgi dotyczyły również osób fizycznych – przy spełnieniu przesłanki „ekonomicznego zagrożenia” pozwolono przekładać płatność podatku praktycznie aż do śmierci, w dodatku bez odsetek²⁹¹. Osoby w podeszłym wieku korzystały ze stawki obniżonej o od 20 do 33%²⁹². Żonaty mężczyzna mógł odpisać 5 tys. marek od kwoty zobowiązania „na żonę”, jak również kolejne 5 tys. na każde dziecko, z wyjątkiem pierwszego²⁹³. Ten przykład ulgi podatkowej do tego stopnia zirytował niemieckiego naukowca, że w artykule, wysłanym, *notabene*, do prestiżowego „The Quarterly Journal of

²⁸⁵ S. Bach, M. Buggeln, *Geburtsstunde des modernen Steuerstaats in Deutschland 1919/20*, s. 46.

²⁸⁶ I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 467 – I. Jastrow: *we should not give the name “property sacrifice” to what has become an ordinary property tax.*

²⁸⁷ S. Bach, *Vermögensabgaben – ein Beitrag zur Sanierung der Staatsfinanzen in Europa. Bericht von Stefan Bach in Eurokrise, Staatsverschuldung und privater Reichtum*, „DIW Wochenbericht” 2012, nr 28, s. 5; F. K. Mann, *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, t. 6, Jena 1925, s. 1222-1228.

²⁸⁸ S. Bach, M. Buggeln, *op. cit.*, s. 48.

²⁸⁹ I. Jastrow, *The German Capital Levy Tax: The National Emergency...*, Sekcja 2, s. 545-546.

²⁹⁰ I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 464-465; I. Jastrow, *The German Capital Levy Tax: The National Emergency...*, Sekcja 5, s. 546-547.

²⁹¹ A w najbardziej wyjątkowych przypadkach wolno było nawet ustalić w porozumieniu z podatnikiem kwotę ryczałtową. Zob. I. Jastrow, *The German Capital Levy Tax: The National Emergency...*, Sekcja 59, s. 563. Na marginesie warto też zauważyć, że niemieckie przepisy dotyczące podatku nadzwyczajnego były bardzo szczegółowe – całość regulacji składa się z 62 sekcji.

²⁹² Ibidem, Sekcja 15, s. 550-551.

²⁹³ Ibidem, Sekcja 26, s. 554-555.

Economics”, oskarżył on swój rząd o, ztracającą sens całej regulacji, chęć przypodobania się elektoratowi²⁹⁴.

Uchwalona wysokość podatku nie zadowoliła Jastrowa, który optował za poświęceniem 25% majątku przez każdego obywatela. Twierdził również, że inni autorzy postulowali aż 33%. Tymczasem ostatecznie, zgodnie z taryfą, zamieszczoną w Sekcji 24 ustawy ustalono następujące stawki podatku i podstawy opodatkowań (tabela 15):

*Tabela 15 Wartość majątku w markach na dzień 31 grudnia 1919, a wysokość opodatkowania*²⁹⁵

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

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

Progresywność podatku narastała zatem, co do zasady, o 5% z każdym kolejnym progiem. Dla wartości majątku 200 tys. marek danina stanowiła już 20% podstawy (40 tys.). Jastrow zsumował wielkość majątku i kwotę należnego podatku dla pierwszych czterech progów podatkowych, uzyskując, jego zdaniem zdecydowanie za niską, wartość 16,5% efektywnej stopy opodatkowania (66 tys. należnego podatku podzielone na majątek o wartości 400 tys., i · 100%). Postulowana 25% „ofiara” wychodziła dopiero po przyłożeniu stawek do kolejnych wartości majątku aż do własności wartej aż 1 mln marek niemieckich²⁹⁶. Socjalistyczne poglądy Jastrowa nie były zatem pustym hasłem. Dogodnie

²⁹⁴ I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 465. W tej myśli można się dopatrywać załączków analizy behawioralnej oraz rozważań w stylu szkoły *public choice*.

²⁹⁵ Warto podać przy tej okazji kilka ówczesnych kursów walutowych (wartości tuż sprzed wybuchu I wojny światowej): 1 f.szt. = \$4,87; 1 rubel = 51,5 centów amerykańskich, 1 frank fr. = 19,3 centów amerykańskich, 1 marka = 23,8 centów amerykańskich. Zob. E. R. A. Seligman, *The Cost of the War and How It Was Met*, “The American Economic Review” 1919, vol. 9, no. 4, s. 740.

²⁹⁶ Ibidem, s. 466-467. Niemiecki ekonomista chyba jednak nieco manipuluje danymi, nie uwzględniając największych majątków (a może słusznie zakłada, że są one i tak nieosiągalne dla aparatu skarbowego?), od których odcinano podatek w wysokości od 40% do 65%. Zob. Sekcja 24 albo tabela w tekście, za: I. Jastrow, *The German Capital Levy Tax: The National Emergency...*, Sekcja 24, s. 554.

dla podatników pozwolono na spłaty w formach bezgotówkowych (np. obligacjach)²⁹⁷. Kwota wolna wyniosła 5 tys. marek (a dla małżeństw 10 tys. marek)²⁹⁸. Stanowiła ona wówczas dwuipółkrotność średniego wynagrodzenia²⁹⁹. Dla wybranych podmiotów (np. spółek kapitałowych i fundacji) istniała liniowa preferencyjna stawka podatkowa 10%³⁰⁰. W Republice Weimarskiej ostatecznie opodatkowano majątek *ad valorem* (od wartości całego majątku), a nie od wzbogacenia wojennego (czyli kwoty przyrostu majątku w trakcie wojny).

Podobnie jak we włoskim kazusie, w Niemczech również podatek majątkowy wywołał zjawisko uchylania się od opodatkowania (*tax evasion*). Majątek „uciekał” za granicę, zanim zdążył zostać opodatkowany – stąd też końcowe apele Jastrowa o międzynarodową współpracę w zakresie przeciwdziałania temu zjawisku³⁰¹. Jego apele formalizował zapis Sekcji 4 *Reichsnotopfergesetz*:

*W przypadku zagranicznej własności lub kapitału pracującego, podlegającego podobnemu, zagranicznemu, opodatkowaniu, ów podatek należy odliczyć z teraźniejszego podatku, albo, jeśli już go zebrano, należy go zwrócić. Odliczenia albo zwrotu wolno dokonać wyłącznie dla kwoty podatku obliczonej dla własności i kapitału pracującego*³⁰².

W kwestii sprawiedliwości podatkowej Jastrow wypowiadał się odmiennie niż Gini. Pytał retorycznie: *przeciwnicy podatku mają rację: dlaczego dzieci i wnuki powinny płacić podatki do 1950 lub 1970 od wartości własności z dnia 31 grudnia 1919 (dnia szacunku)*³⁰³? Jastrow przyznaje, że podatek łamał deontologiczną zasadę niekonfiskatoryjności podatku³⁰⁴. Może też stąd wzięła się niechęć do nazwania go wprost podatkiem, lecz właśnie swoistą „ofiara”. Według Jastrowa ulgi, zwolnienia i kwota wolna były rozwiązaniami niesprawiedliwymi. Przerzucanie zadłużenia na kolejne pokolenia było niesprawiedliwe. Podatek nadzwyczajny (albo majątkowy), łamiący klasyczne zasady opodatkowania, można

²⁹⁷ I. Jastrow, *The German Capital Levy Tax: The National Emergency...*, Sekcje 42-46, s. 559-560.

²⁹⁸ Ibidem, Sekcja 23, s. 554.

²⁹⁹ S. Bach, M. Buggeln, *op. cit.*, s. 46.

³⁰⁰ I. Jastrow, *The German Capital Levy Tax: The National Emergency...*, Sekcja 25, s. 554; S. Bach, M. Buggeln, *op. cit.*, s. 46.

³⁰¹ I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 471-472. Jak się okazuje apele prorocze – niecałe 100 lat później OECD i Unia Europejska podejmują efektywne instytucjonalne kroki zwalczające *tax evasion*, takie jak na przykład pakiet BEPS, czy klauzule GAAR (*General Anti-Avoidance Rules*).

³⁰² I. Jastrow, *The German Capital Levy Tax: The National Emergency...*, Sekcja 4, s. 546. Przywołany przepis jest po prostu martwym zapisem bez współpracy międzynarodowej.

³⁰³ I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 467 – *The opponents of the tax are right: why should children and grandchildren pay taxes till 1950 or 1970 on a property as it was on December 31, 1919 (the day of the assessment)?*

³⁰⁴ I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 463.

usprawiedliwić wyłącznie w wyjątkowych okolicznościach, takich jak sytuacja Niemiec po I wojnie światowej.

Jastrow nie uważał za zasadne stosowania wyłączenia dla małych majątków: *wyłączenie małych własności do 5 000 marek niemieckich jest ekonomicznie nie do usprawiedliwienia, co jak wierzę, zaprezentowałem szczegółowo*³⁰⁵, różniąc się w tej materii zasadniczo od Giniego i Pigou. Jego zdaniem wielkość majątku nie wpływa na zdolność płatniczą, a ostateczne zwolnienie tychże małych kwot z opodatkowania majątkowego dowodziło błędnego myślenia rządzących³⁰⁶.

Zarówno we Włoszech, jak i w Niemczech nie udało się podatku wprowadzić w sposób, który zaskoczyłby podatników. Tymczasem właśnie nieoczekiwany charakter daniny byłby gwarantem lepszego wyniku fiskalnego, ponieważ zaskoczeni, obywatele nie zdołaliby skutecznie ukryć majątku. Jastrow wymienia również mnogość pozostałych podatków (progresywny spadkowy, od zysków kapitałowych, wojenne, lokalne, od działalności gospodarczej, rolnej), które miały wspierać wpływy budżetowe obok podatku majątkowego³⁰⁷. Trudno się dziwić rządowi niemieckiemu, że sięgał do kieszeni obywateli w każdy możliwy sposób – w 1921 r. spłaty reparacji wojennych stanowiły 32,4% wszystkich wydatków budżetowych, a w 1922 r. już 35,7%³⁰⁸.

Przechodząc do skutków wprowadzenia podatku, tak jak i we Włoszech, praktyka wykazała, że ten eksperyment (stały podatek majątkowy z elementami nadzwyczajności) nie miał większego sensu ekonomicznego. W lipcu 1919 r. oczekiwany wpływ z podatku wynosił 70-90 mld marek³⁰⁹, podczas gdy wpływ rzeczywisty w latach 1920-1922 ograniczył się do kwoty nie większej niż 15 mld marek. Plany zrealizowano zatem w ok. 20%, co nie pozwoliło spłacić krótkoterminowych zobowiązań państwa szacowanych wówczas na 74 mld marek³¹⁰. Tabele 16 i 17 przedstawiają szczegółowe dane, upublicznione w internetowych niemieckich zasobach archiwalnych³¹¹.

³⁰⁵ W oryginale: *the exemption of small properties up to 5 000 marks is economically unjustifiable, as I believe to have demonstrated in detail*. Wspomniana szczegółowa argumentacja tego socjalliberała w: I. Jastrow, *Gut und Blut fürs Vaterland. Vermögensopfer, Steuerfragen, Erhöhung der Volkswirtschaft.*, Georg Reimer, Berlin 1917, s. 14-18.

³⁰⁶ I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 465.

³⁰⁷ Ibidem, s. 469.

³⁰⁸ Deutsche Bundesbank, *Fünfzig Jahre Deutsche Mark.*, C.H. Beck, Berlin 1998, s. 46-53.

³⁰⁹ S. Bach, M. Buggeln, *op. cit.*, s. 46.

³¹⁰ A. Schmidt-Essen, *Die große Einmalige*, "Wirtschaftsdienst", z. 30, 25.7.1919.

³¹¹ Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich – 1921/22, 1923, dostęp online: <http://www.digizeitschriften.de>, 02.05.2021.

Tabela 16 Planowane wpływy podatkowe w Republice Weimarskiej 1920-1922 z głównych podatków stałych wg Rocznika Statystycznego za lata 1921/22, w mld marek, w nawiasach ujęcie procentowe względem całości wpływów budżetowych

Nazwa podatku	1920 (plan)	1921 (plan)	1922 (plan)
PIT	12,00 (26,95%)	20,00	25,00
CIT	0,90	2,00	3,00
Od zysków kapitałowych	1,30	1,40	1,53
Reichsnotopfer	3,50 (7,86%)	2,20 (1,31%)	8,00 (6,93%)
Spadkowy	0,62	0,62	0,70
VAT	3,65	9,00	19,00
SUMA z 17 podatków stałych	23,83	38,95	68,24
SUMA wszystkich planowanych wpływów budżetowych	44,53	167,85	115,52

Źródło: Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich - 1921/22, r. XV. Finanzwesen, s. 361.

Tabela 17 Planowane i policzone wpływy podatkowe w Republice Weimarskiej 1920-1923 z głównych podatków stałych wg Rocznika Statystycznego za rok 1923, w mld marek, w nawiasach ujęcie procentowe względem całości wpływów budżetowych

Nazwa podatku	1920 (policzone)	1921 (policzone)	1922 (plan)	1923 (plan)
PIT	10,24 (20,12%)	29,72 (20,01%)	350,00 (32,66%)	450,00 (7,98%)
CIT	0,01	1,57	5,00	7,00
Od zysków kapitałowych	0,94	1,49	2,00	-
Reichsnotopfer	9,91 (19,47%)	0,83 (0,56%)	4,00 (0,37%)	-
Spadkowy	0,28	0,63	1,50	2,00
VAT	5,05	11,47	177,00	500,00
SUMA z 17 podatków stałych	30,19	53,63	614,97	1 617,90
SUMA wszystkich wpływów budżetowych	50,90	148,51	1 071,61	5 640,92

Źródło: Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich - 1923, r. XV. Finanzwesen, s. 351-352, wyróżnienie Reichsnotopfer moje.

Zestawienia w tabelach 16 i 17 zawierają sześć kluczowych podatków. Analizowane źródło umożliwia bardziej pogłębione badania. Roczniki wymieniały aż 17 podatków stałych, 4 podatki jednorazowe oraz 16 podatków obrotowych i opłat celnych, wówczas funkcjonujących. Mimo nieuporządkowania danych (wynikającego najpewniej z braku prób skorygowania liczb o wpływ inflacji w przywołanych opracowaniach i podawania nominalnych, niewiele mówiących liczb), w przypadku *Reichsnotopfergesetz* skutki finansowe egzekwowania podatku można wydedukować – otóż, skoro podatek miał być rozłożony na 30, równych, rocznych, rat, to zbieranie go przez 3 lata (1920-1922) z zaplanowanych 30, najprawdopodobniej, pozwoliło na realizację celu fiskalnego na poziomie ok. 10%. W każdym razie, kwota ta pokrywała tylko część wzrostu wartości

nominalnej długu, wynikającego z inflacji (cały dług pod koniec 1919 r. wynosił ponad 200 mld marek, przekraczając 150% rocznego PKB)³¹².

Należy również krytycznie spojrzeć na negatywną ocenę podatku ze strony Jastrowa. Ekonomista mógł oceniać wprowadzoną regulację silnie tendencyjnie. Artykuł jego autorstwa w „The Quarterly Journal of Economics” ukazał się w maju 1920 r., tymczasem dane o realnych wpływach z *Reichsnotopfer* za cały rok 1920 opublikowano dopiero w 1924 r. Zgodnie z tabelami 16. i 17. wpływy te przekroczyły plan o blisko 300%. Gdyby Jastrow pisał tekst z perspektywy długookresowej, a nie po zaledwie kilku miesiącach od ogłoszenia ustawy, to zapewne nie zbagatelizowałby blisko 10 mld marek za rok 1920 (niemal 20% całego wpływu budżetowego). Wyjątkowo dobry wynik *Reichsnotopfer* w 1920 r. wraz ze znikomym rezultatem fiskalnym za lata kolejne oznacza również, iż mimo planu wieloletniego pobierania w ratach zwyczajnego podatku majątkowego, realia akcji wymiarowej sprowadziły ten projekt do pierwotnego, jednorazowego, charakteru.

W przypadku Niemiec przyczyną niepowodzenia podatku była inflacja, a później hiperinflacja. Już na przełomie 1919/1920 ceny istotnie wzrosły, tymczasem w ustawie nie przewidziano indeksowania zobowiązania podatkowego indeksem cen. Ustawę usiłowano nowelizować, idąc w kierunku łagodzenia zapisów i przyspieszenia egzekucji podatku³¹³. Te działania nie poprawiały jednak znacząco wyników akcji wymiarowej. Kolejny raz destabilizacja wywołana hiperinflacją objawiła się pod koniec 1923 r., kiedy to spłaty rat podatku przestały mieć jakiegokolwiek znaczenie ekonomiczne. Analizy specjalistów Niemieckiego Instytutu Badań nad Gospodarką (DIW) wskazały kilka krótkookresowych skutków regulacji: ujawnienie niezdolności władz finansowych do kompleksowego oszacowania majątków, polityczne oburzenie, opór społeczny i uciekanie przed opodatkowaniem³¹⁴.

Marginalną zaletą regulacji, którą Jastrow wskazał, było sporządzenie „przy okazji” katastru nieruchomości³¹⁵. Stanowiło to długofalową korzyść, szczególnie ze względu na kompletowanie danych przez statystyków³¹⁶. Z perspektywy stu lat widać jednak,

³¹² S. Bach, M. Buggeln, *op. cit.*, s. 43.

³¹³ *Gesetz zur beschleunigten Veranlagung und Erhebung des Reichsnotopfers. Vom 22. Dezember 1920* (RGBl., cz. I, 1920, Nr 7891, s. 2114-2116). Po polsku: prawo o przyspieszeniu wymiaru podatku z 22 grudnia 1920 r.

³¹⁴ S. Bach, *op. cit.*, s. 6. Główne kierunki ucieczki kapitału stanowiły Szwajcaria i Holandia.

³¹⁵ Innymi słowy, rejestr publiczny o gruntach i budynkach.

³¹⁶ I. Jastrow, *The German Capital...*, s. 464.

iż wartość przedsięwzięcia mogła być więcej niż marginalna – w Polsce do dziś podatek od nieruchomości nie może mieć charakteru *ad valorem* właśnie z uwagi na nieposiadanie przez administrację odpowiednich danych. W efekcie, wciąż pobiera się prosty podatek od powierzchni nieruchomości. *Reichsnotopfer* stanowił natomiast przykład podatku od kapitału (*Capital Levy*), a nie podatku od wzbogacenia wojennego (*A Levy on War Wealth*). Długookresowym skutkiem *Reichsnotopfergesetz* było zastąpienie go od 1923 r. zwykłym podatkiem majątkowym, który pobierano aż do 1996 r.³¹⁷. Można zatem stwierdzić, iż choć sam w sobie *Reichsnotopfergesetz* nie odegrał wielkiej roli, to jednak był istotny, trwale współkształtując historię systemu podatkowego Niemiec na długie lata. Uogólniając, reformy fiskalne Erzbergera (których *Reichsnotopfergesetz* był tylko małym elementem) z okresu po I wojnie światowej zasadniczo podniosły wysokość wszystkich podatków – miały one potem już nigdy nie opaść do wyjściowych poziomów³¹⁸.

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

Rozwiązanie musi być bardzo twarde i nie uda się uniknąć całej niesprawiedliwości. Wedle każdego praktycznego scenariusza jedni zostaną obciążeni bardziej, a inni mniej. Czy gra jest warta świeczki zdecydują inaczej inne umysły. Moją osobistą inklinacją jest powiedzieć tak. To bazuje jednak na zrozumieniu, że podatek od majątku wojennego jest dodatkiem, a nie zamiennikiem podatku majątkowego - gdyby trzeba było wybierać, wybrałbym powszechny podatek majątkowy. Jednak nie ma powodu, by z któregokolwiek rezygnować. By sparodiować słowa Gladstone'a – do obu siostr można się zalecać, choć z nierównym zapalem³¹⁹.

Pierwsze brytyjskie badania nad ewentualnością wprowadzenia podatku nadzwyczajnego wyprzedziły regulacje państw kontynentalnych. W czerwcu 1918 r. Arthur Cecil Pigou napisał *A Special Levy to Discharge War Debt*. Sydney Arnold poruszył ten sam temat w *A Capital Levy: The Problems of Realisation and Valuation*, a we wrześniu

³¹⁷ S. Bach, M. Buggeln, *op. cit.*, s. 47.

³¹⁸ Chodzi o tak zwany *ratchet effect*. Zob. N. Feldman, J. Slemrod, *War and Taxation: When Does Patriotism Overcome the Free-Rider Impulse?*, [w:] *The New Fiscal Sociology. Taxation in Comparative and Historical Perspective*, red. I. Martin, A. Mehrotra, M. Prasad, Cambridge 2009, s. 138-146, 154.

³¹⁹ A.C. Pigou, *A Capital Levy and a Levy on War Wealth*, Milford, London 1920., s. 59. *The solution, however, must be very rough, and it is impossible to avoid all unfairness. Under any practicable scheme some people would be hit more hardly than they ought to be, others less hardly. Whether, on the whole, the game is worth the candle will be decided differently by different minds. My personal inclination is to say yes. This is on the understanding that a levy on war wealth is a supplement to, not a substitute for, a general capital levy. If one of these two things had to be taken and the other left, I should choose capital levy. But there is no reason why either should be left. To parody Gladstone's famous phrase: both sisters may properly be courted, though not with equal zeal.* Tłum. własne – A.K. W tym merytorycznie istotnym fragmencie Pigou daje się również poznać jako ekonomista obdarzony poczuciem humoru.

pojawił się artykuł Williama Roberta Scotta, *Some Aspects of the Proposed Capital Levy*³²⁰. Konkretnie prace ustawodawcze ruszyły w 1918 r.³²¹ i trwały do 1920 r., nie wychodząc jednak poza etap konsultacji publicznych. Rząd angielski, na czele którego stał David Lloyd George, zlecił specjalnej komisji (*Board of Inland Revenue*), przygotowanie opracowania projektu ustawy opodatkującej wzbogacenie wojenne. Blisko rok pracy przyniósł efekt w postaci tekstów *Proposed Capital Tax in France* (z marca 1919 r.) i *Capital Taxation* (z maja 1919 r.)³²². Decydenci nie byli pewni, czy regulacja obciążająca kapitał, ze szczególnym uwzględnieniem przyrostu majątkowego w okresie wojennym, spotkałaby się z powszechną społeczną akceptacją. Również praktyczna strona wykonania ustawy wydawała się nastrożać trudności³²³. Komisja potwierdziła obawy rządu, przyznając zasadniczą niemożliwość opodatkowania wzbogacenia wojennego w sensie dosłownym. Eksperti wskazali jednak na praktyczne rozwiązanie w postaci sporządzenia bilansu aktywów i pasywów na dzień wybuchu wojny oraz na dzień zakończenia wojny (np., dla 30 czerwca 1914 r. i 30 czerwca 1919 r.). Zaproponowano opodatkowanie różnicy wartości majątku posiadanego przez podatnika w tych dwóch dniach³²⁴.

W lutym 1920 r. utworzono Komitet ds. wzbogaceń wojennych. Członkowie Komitetu przesłuchiwali przedstawicieli różnych branż gospodarczych (bankowości, giełdy, przedsiębiorstw), które zostałyby potencjalnie dotknięte regulacją opodatkującą wzbogacenie wojenne. Wśród wysłuchanych znaleźli się również przedstawiciele akademii - Josiah Charles Stamp, statystyk (który krytycznie odnosił się do metodologii estymowania wielkości majątków i sam wykonał szacunek majątku narodowego Wielkiej Brytanii)³²⁵ oraz

³²⁰ Gini w jednym z akapitów pisze jak w dyskusję nad podatkiem kapitałowym wciągnięto włoskich studentów, którzy studiowali artykuły Pigou, Arnolda i Fredericka Pethick-Lawrence'a, w których argumentowano za ustanowieniem podatku. Włoscy specjaliści zajmowali jednak na ogół stanowisko przeciwne przedstawicielom angielskiej doktryny, powołując się na specyfikę warunków włoskich. „Południowa” mentalność podatkowa Włochów nie sprzyjała nowinkom z zakresu prawa podatkowego, takim jak podatki nadzwyczajne. Zob. C. Gini, *op. cit.*, s. 289.

³²¹ Był to trudny gospodarczo rok dla Wielkiej Brytanii, mimo zwycięstwa w wojnie. Przykładowo, eksport wyrobów przemysłowych zmalał aż o połowę – J. Skodlarski, R. Matera, *Gospodarka światowa. Geneza i rozwój*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2017, s. 163.

³²² J. Wormell, *National Debt in Britain, 1850-1930*, t. 1, Routledge, London 1999, s. 55.

³²³ Tej obawy nie podzielał wspomniany Arnold, uważając, że system pisemnego deklarowania posiadanego majątku przez obywateli, połączony z następczą kontrolą ze strony administracji rządowej, zadziała bezproblemowo.

³²⁴ A. Comstock, *THE MEMORANDA OF THE BRITISH BOARD OF INLAND REVENUE ON THE SUBJECT OF A WAR LEVY*, „The Bulletin of the National Tax Association” 1920, vol. 5, no. 8, s. 238-240. Alzada Comstock była jedną z bardzo niewielu kobiet w ówczesnym środowisku nauk ekonomicznych. Według niej, książka *Taxation in the New State* J. A. Hobsona miała jako historycznie pierwsza zawierać proponowane rozwiązanie.

³²⁵ J. C. Stamp, *The Wealth and Income of the Chief Powers*, „Journal of the Royal Statistical Society” 1919, vol. 82, no. 4, s. 441-507.

Pethick-Lawrence³²⁶. Według Comstock majątek prywatny sprzed wybuchu wojny wynosił 11 mld funtów szterlingów. Po wojnie zaś zwiększył się o nieco ponad 4 mld funtów³²⁷. Dane te oparte zostały o obliczenia Stampa. Posiadano zatem solidne ilościowe podstawy dla opodatkowania majątku. Ekspersi stworzyli *Raport Komitetu ds. wzbogaceń wojennych o wzbogaceniach (z wojny); z zapisem kolejności procedowania, protokołem i załącznikami*³²⁸.

Na gruncie brytyjskim przeważał pogląd preferujący zastosowanie podatku dochodowego, mimo iż sam Komitet głosował niemal jednogłośnie za zastosowaniem podatku od wzbogacenia wojennego, a i rząd początkowo opowiadał się za opodatkowaniem majątku³²⁹. Wśród przedstawicieli angielskiej ekonomii jedynie Scott był przeciw podatkowi majątkowemu³³⁰. Finalnie wskazywano, że kwoty dla budżetu państwa z podatku od wzbogacenia wojennego miałyby niewielkie znaczenie, a przecież każde wprowadzenie nowego obciążenia podatkowego łączyło się z dużymi kosztami transakcyjnymi. Jak pisała Comstock – *problem opodatkowania wzbogaceń wojennych przewyższa poziomem trudności wszelki wcześniejszy wysiłek opodatkowania*³³¹. George z kolei argumentował: *musimy uniknąć idei, że jesteśmy „kospiracją kapitalistyczną”*. *Ale nie uzyskamy z tego podatku nic poza zakłóceniami stosunków handlowych*³³². Dla szefa rządu istotne było nie tylko odrzucenie podatku z przyczyn administracyjnych czy ekonomicznych (w tym zakresie premier też był sceptyczny i za jedyny spodziewany skutek uznał „zakłócenia transakcji handlowych”), lecz również usprawiedliwienie w oczach opinii publicznej. Ostatecznie, propagandowe skutki „spisku kapitalistycznego” przstraszyły decydentów brytyjskich w mniejszym stopniu niż skutki hasła „czerwonej rewolucji”³³³, której częścią miałyby być postulowana regulacja. Manifest Brytyjskiej Partii Pracy z 1918 r. stanowił wyraz owych

³²⁶ Reprezentował on swoimi pismami laburzystowski punkt widzenia na podatek, w przeciwieństwie do artykułów Arnolda, który pisał zgodnie z linią partii liberalnej.

³²⁷ A. Comstock, *op. cit.*, s. 239.

³²⁸ Dziwaczna nazwa raportu wzbudziła słuszne oburzenie anonimowego recenzenta powyżej wspomnianego dokumentu. Jego oburzenie nosi w sobie również pierwiastek komiczny, dlatego warto chyba fragment zacytować: *Why the House of Commons allows the Stationery Office to affix absurd titles like "Increase of Wealth (War)" to its Committee's reports is a mystery of many years standing. Its own phrase was a "Tax upon War-time Increases of Wealth", which is both English and intelligible*, cyt. za: E. C., „Journal of the Royal Statistical Society” 1921, vol. 84, no. 1, s. 101–103.

³²⁹ M. Daunton, *How To Pay For The War: State, Society and Taxation in Britain, 1917-24*, „The English Historical Review” 1996, vol. 111, no. 443, s. 892.

³³⁰ W. R. Scott, *op. cit.*, s. 247–267.

³³¹ A. Comstock, *op. cit.*, s. 238 (w oryginale: *the problem of the taxation of war-time increases in wealth transcends in difficulty any previous effort of taxation*).

³³² M. Daunton, *Just Taxes: The Politics of Taxation in Britain, 1914-1979*, Cambridge 2007, s. 81.

³³³ M. Daunton, *How To Pay For...*, s. 892–893.

idei rewolucyjnych – lewicowe ugrupowanie ukuło wówczas hasło „poboru majątku” (*Conscription of Wealth*), które miało być analogią do przymusowego poboru do wojska. Laburzyści wskazywali, że, z uwagi na sprawiedliwość (*fairness concerns*), opodatkowanie wzbogacenia wojennego należy do ich kluczowych postulatów³³⁴.

Głębsza refleksja teoretyczna i analiza komparatystyczna wprowadzenia tego typu podatku oraz zwykłego podatku kapitałowego została przeprowadzona w 1920 r. przez, nieuczestniczącego w obradach komisji, Pigou – wybitnego przedstawiciela nurtu neoklasycznego w ekonomii³³⁵. Pigou nie podzielał lęków polityków, pisał wprost: *plan nałożenia specjalnego podatku od kapitału po wojnie nie jest czerwoną rewolucją*³³⁶. Podobnie jak przedstawiciele Komitetu ds. wzbogaceń wojennych, był zwolennikiem zastosowania zarówno klasycznego podatku kapitałowego, jak i wspomagająco, właśnie podatku od wzbogacenia wojennego. Szacował, że dochody budżetowe z tytułu podatku kapitałowego przekroczyłyby 4 mld funtów brytyjskich, podczas gdy dochód z tytułu podatku od wzbogacenia wojennego oscylowałby w okolicach 0,5-1 mld funtów³³⁷. Rolę podatku od wzbogacenia widział w pokryciu *floating debt*, czyli krótkoterminowych długów państwa. Podatek kapitałowy miał zaś pokrywać spłatę zasadniczej kwoty długu publicznego (*funded debt*)³³⁸. *Funded debt* tuż po wojnie gwałtownie wzrósł z poziomu ok. 30% do 130% rocznego PKB³³⁹.

Pigou poruszał też wielokrotnie etyczne aspekty problemu. Z jednej strony podkreślał, że nie wszystkie wielkie fortuny wojenne powstały w wyniku niegodziwych interesów. Z drugiej strony podzielał punkt widzenia brytyjskiej opinii publicznej oburzającej się faktem, iż w czasie, gdy wiele angielskich rodzin straciło najbliższych, innym, szczęśliwcom, udało się wzbogacić³⁴⁰. Wskazywał, że w obliczu głodu i zarazy, finansowe powodzenie bliźniego musi budzić szczególną niechęć.

³³⁴ W. Scheidel, *op. cit.*, r. 5.

³³⁵ Pigou, podobnie jak wcześniej już wspomniany Pethick-Lawrence, był uczniem słynnego Alfreda Marshalla. Z kolei Pigou silnie wspierał Johna Maynarda Keynesa w początkach jego kariery, do końca życia pozostali przyjaciółmi.

³³⁶ A. C. Pigou, *A Special Levy to Discharge War Debt*, „The Economic Journal” 1918, vol. 28, no. 110, s. 156.

³³⁷ A.C. Pigou, *A capital levy and a levy on war wealth*, Milford, Londyn 1920.

³³⁸ Ibidem, s. 50.

³³⁹ Co ciekawe, po II WŚ problem był jeszcze większy – dług osiągnął zawrotne 243% PKB. Dane na podstawie: https://www.ukpublicspending.co.uk/debt_history; B. R. Mitchell, *British Historical Statistics*, Cambridge 1988.

³⁴⁰ A.C. Pigou, *A capital levy...*, s. 51.

Pigou badał wpływ opodatkowania na pracę i oszczędności. Jego zdaniem danina nie mogła wzbudzić przesadnego lęku o regularną utratę zysków z uwagi na jednorazowość świadczenia i jego powiązanie z sytuacją wyjątkową, taką jak wojna (*w normalnych czasach majątki wojenne nie powstają*³⁴¹). Poruszył też problem zapłaty podatku, który należało rozwiązać identycznie w odniesieniu do podatku od wzbogacenia oraz generalnego podatku kapitałowego³⁴². Pigou praktyczne zagadnienia podatku od wzbogacenia wojennego pozostawił do rozwiązania administracji skarbowej, stwierdzając: *To są pomniejsze kwestie i nie ma potrzeby studiować ich w szczególności*³⁴³.

Istniały obawy, że konieczność uiszczenia należności w sytuacji braku dostatecznej ilości gotówki w kieszeniach prywatnych zmusi przedsiębiorców do sprzedaży środków produkcji, co miałyby katastrofalny wpływ na gospodarkę. Ubytek gotówki też skutkowałby niemożliwością dalszego inwestowania w rozwój firm, dość kluczowy w sytuacji wysokiego, powojennego bezrobocia. Pigou na te zarzuty odpowiadał, że wiele dużych przedsiębiorstw po prostu uniknie opodatkowania, gdyż są publiczne, a nie prywatne, co w naturalny sposób wyłączało je z grona podmiotów objętych podatkiem. Rekomendował również spłaty ratalne, które ułatwiłyby bezbolesne uporanie się z obciążeniem. Powinna istnieć alternatywa w spłacie w formie obligacji, papierów wartościowych oraz nieruchomości³⁴⁴. W szczególności zachęcał do pozbywania się obligacji wojennych, których zakup traktowano jako obywatelski obowiązek, związany ze wspólnym wysiłkiem militarnym całego narodu. Co ciekawe, angielskie obligacje wojenne z okresu I wojny światowej można wciąż upłynnić³⁴⁵.

Pigou dostrzegł również inne źródło niechęci wobec omawianego podatku. Wskazał, że w Anglii obowiązywał podatek od nadmiarowych zysków (*excess profits duty*), co w połączeniu z wprowadzeniem podatku od wzbogacenia wojennego mogłoby dać sygnał przedsiębiorcom, iż zyski w pełni pochłaniałyby podatki. Dla lepszego zobrazowania tego argumentu należy przywołać tabelę 18 (uwypukla ona znaczenie *excess profits duty*) z artykułu ekonomisty w "The Economic Journal".

³⁴¹ Ibidem, s. 52.

³⁴² Ibidem, s. 45-47.

³⁴³ Ibidem, s. 52.

³⁴⁴ Więcej o tej formie spłaty u, również popierającego podatek, Sydneya Arnolda. Zob. S. Arnold, *A Capital Levy: The Problems of Realisation and Valuation*, "The Economic Journal" 1918, vol. 28, no. 110, s. 158-160.

³⁴⁵ <https://www.telegraph.co.uk/investing/bonds/ask-expert-discovered-old-war-stock-worth/>, dostęp 12.05.2021.

Tabela 18 Wpływy podatkowe i niepodatkowe w Wielkiej Brytanii za rok budżetowy 1917-1918 wg Pigou, w f. szt., w zaokrągleniu

Nazwa podatku	1917/1918
Podatki celne i akcyza (<i>Customs and Excise</i>)	110 000 000 (15,56 %)
Dochodowy i <i>super-tax</i> (<i>Income- and Super-Tax</i>)	239 000 000 (33,8 %)
Cła, podatek od nieruchomości, opłaty stemplowe (<i>Estate, etc., Duties</i>)	31 000 000 (4,38 %)
Od nadmiarowych zysków (<i>Excess Profits Duty</i>)	220 000 000 (31,12 %)
Inne podatki (<i>Other Tax Revenue</i>)	13 000 000 (1,84 %)
Dochody niepodatkowe (<i>Non-tax Revenue</i>)	94 000 000 (13,30 %)
SUMA	707 000 000

Źródło: A. C. Pigou, *A Special Levy to Discharge War Debt*, "The Economic Journal" 1918, vol. 28, no. 110, s. 141.

Z drugiej strony Pigou rozważał konstrukcję domniemanej umowy (*implicit contract*). Tego typu kontrakt miałby dotyczyć zakazu podwójnego opodatkowania zysków. Na koniec stwierdza jednak *domniemana/dorozumiana umowa jest trudnym do zoperacjonalizowania konceptem*, dodając generalną uwagę o sprawiedliwości podatku od wzbogacenia wojennego oraz stwierdzając fakt, iż wiele wzbogaceń umknęło podatkowi od nadzwyczajnych zysków³⁴⁶. Pozostawionym w domyśle argumentem za sprawiedliwością tego podatku majątkowego było prawdopodobnie założenie o zasadniczej słuszności zmniejszania nierówności społecznych. Niewielki sprzeciw Pigou wobec podwójnego opodatkowania tego samego źródła dochodów budżetowych może budzić zdziwienie. Potęguje się ono, gdy prześledzimy dalszą analizę w której akceptuje on potrójne opodatkowanie:

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

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

³⁴⁶ A.C. Pigou, *A capital levy...*, s. 52-53.

Z drugiej strony odpowiada się, że gdy się raz postanowi nie konfiskować całego przyrostu majątkowego z okresu wojny, biedny człowiek, którego potrzeby są większe, powinien móc zatrzymać większą część nieoczekiwanych zysków. Podsumowując, ten „ludzki” argument powinien, moim zdaniem, przeważać³⁴⁷.

Pamiętajmy, iż podatki nadzwyczajne i majątkowe są podatkami bezpośrednimi. Pigou mógł (choć nie musiał) uwzględniać nauki Marshalla, dotyczące podatków bezpośrednich: „przez wzgląd na najuboższych, Marshall opowiadał się za podatkami bezpośrednimi”³⁴⁸. Wojna zresztą, poprzez fiskalny sukces *excess profits duty*, wymusiła generalny zwrot systemu podatkowego Wielkiej Brytanii w kierunku opodatkowania bezpośredniego, co zilustruje kolejna tabela 19.

Tabela 19 Podatki bezpośrednie, a podatki pośrednie jako procent wpływów do budżetu, porównanie lat 1913-14 i 1918-19

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

Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Daunton, *How To Pay For The War: State, Society and Taxation in Britain, 1917-24*, „The English Historical Review” 1996, vol. 111, no. 443, s. 896.

Z kolei pod akceptacją niekonfiskatoryjnego, względem najmniejszych wzbogaceń wojennych, charakteru podatku, kryje się poparcie instytucji kwoty wolnej, potencjalnie również zaczerpnięte z Marshalla³⁴⁹. Ostatecznie Pigou wysuwa na pierwszy plan argument etyczny. Chce on po prostu wspierać najgorzej sytuowanych, a bardziej obciążyć bogatych. Ta szlachetna idea prowadzi do trudnych dylematów moralnych, których autor już nie podejmuje. W dodatku, przyjęte przez niego kryterium oceny wydaje się nie najtrafniejsze – zawsze można powiedzieć, że czyjeś potrzeby są większe, niż środki, które ma, żeby swoje potrzeby zaspokajać. Pigou zdecydował się na wywodzenie ekonomicznego skutku z etycznej przesłanki, a nie etycznych wniosków z ekonomicznych przesłanek.

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

*W przeciwieństwie do opinii prof. Seligmana i innych, było podkreślane z naciskiem przez prof. Pigou, że w żadnym wypadku przyszłe pokolenia nie mogą zostać zmuszone do płacenia jakiegokolwiek części wewnętrznych pożyczek wojennych, ani kwot głównych, ani odsetek od nich, gdyż <<co potomność będzie miała do zapłacenia, potomność również otrzyma>>*³⁵⁰.

³⁴⁷ Ibidem, s. 54.

³⁴⁸ J. Dzionek-Kozłowska, *op. cit.*, s. 331.

³⁴⁹ Ibidem, s. 330: „Marshall był zdania, że podatek dochodowy powinni płacić wszyscy, którzy osiągają dochody **przekraczające pewien minimalny poziom**, także ludzie mniej zamożni (...)” – pogrubienie A.K.

³⁵⁰ W. R. Scott, *op. cit.*, s. 257. Słowa Pigou udało się odnaleźć w tekście: A. C. Pigou, *A Special Levy to Discharge...*, s. 137-138.

Scott usiłuje wytłumaczyć podejście Pigou prostszym, obrazowym, przykładem. Daje za hipotetyczny przykład państwo wystawiające nadmierną liczbę mandatów za pijaństwo i konkluduje: *zło nie powstało, ponieważ, za co państwo w mandatach zapłaciło, to państwo otrzymało*. Chodzi o zwrócenie uwagi na to, co tak naprawdę zostaje opłacone i otrzymane w wyniku rozwiązania problemu zadłużenia publicznego nadzwyczajnym podatkiem. Obaj, Scott i Pigou, wskazują, że problemu powojennych długów nie można spłyścić do podejścia opartego o dwie rubryki – dług i zobowiązanie, dłużnik i wierzyciel³⁵¹.

Podejście Pigou i Scotta pozostaje niejasne, dopóki nie uświadomimy sobie, iż Pigou popierał podatek majątkowy i wzięcie całego ciężaru wojny przez współczesne mu pokolenie na swoje barki. Scott zaś sprzeciwił się podatkowi i uważał, że koszt wojny nie może spaść na jedną tylko generację Brytyjczyków. Przykładowy mandat Scotta to niesprawiedliwy podatek, a przekonanie Pigou stanowi wyraz jego refleksji nad istotą wewnętrznego zadłużenia (*internal debt*). Niezapłaconym długom wewnętrznym będzie zawsze odpowiadać prawo majątkowe wynikające z obligacji wojennych. Potomność zatem ucierpi nie w bezpośrednim, lecz w pośrednim sensie, sprowadzającym się do kwestii, iż obciążenie budżetu długiem nie pozwoli na obniżkę podatków. Byłaby ona natomiast możliwa po zastosowaniu nadzwyczajnego podatku względem osób żyjących tuż po wojnie³⁵².

Dla jasności należy jeszcze przywołać pełną argumentację Scotta na temat podatku. Jego zdaniem jednorazowe opodatkowanie nadzwyczajne jest zdecydowanie niesłuszne (bo dodatkowo obciąża pokolenie, które i tak podjęło ogromny wysiłek prowadzenia wojny sprawiedliwej, a wojna była w interesie potomności), ale względy słuszności nie mogą być decydujące w zagadnieniach fiskalnych³⁵³. Zdroworozsądkowo rozumował *a fortiori*³⁵⁴: *jeśli państwo zdolne jest podać podatekowi kapitałowemu, mogłoby ono również podać opodatkowaniu, które tenże zastępuje*³⁵⁵. Dalej dodaje: *Bardzo wysoki podatek dochodowy przynajmniej pozostawia nadzieję późniejszej redukcji, podczas gdy podatek majątkowy skazuje na piekło, w którym trzeba go ostatecznie i tak poniechać*³⁵⁶. W przeciwieństwie

³⁵¹ W. R. Scott, *op. cit.*, s. 257.

³⁵² A. C. Pigou, *A Special Levy to Discharge...*, s. 138. Dług z 1917 r. spłacono w 2015 r.: <https://web.archive.org/web/20170923194237/http://www.dmo.gov.uk/documentview.aspx?docName=%2Fgilt%2Fpress%2Fpr031214.pdf>, dostęp online: 27.04.2021.

³⁵³ W. R. Scott, *op. cit.*, s. 258.

³⁵⁴ Rozumowanie przez „tym bardziej”, służące wzmocnieniu argumentacji.

³⁵⁵ Ibidem, s. 266.

³⁵⁶ Ibidem. Można zatem uznać, że Scott zarekomendował, podobnie jak Gini, *super-tax* obciążający dochód.

do Pigou, widział podatek majątkowy jako rozwiązanie, które nie ma prawa się powieść przy rezygnacji z opodatkowania kapitału niematerialnego, przy niskich stawkach oraz różnych ulgach i zwolnieniach. Mimo że nie uzasadnił tego poglądu zbyt przekonująco, to jednak empiria włoska i niemiecka 2 lata później potwierdziła jego wątpliwości z artykułu z 1918 r.

Podsumowując angielską dyskusję nad nadzwyczajnym podatkiem, można stwierdzić, iż władze Wielkiej Brytanii zachowały się konserwatywnie. Politycy brytyjscy ostrożnie rozważali podatek od wzbogacenia wojennego oraz nadzwyczajny podatek od kapitału, zasięgając opinii najznakomitszych ekonomistów. Po trzech latach intensywnej debaty publicznej zarówno *Levy on War Wealth*, jak i *Capital Levy* zostały odrzucone. Problemy fiskalne rozwiązywano podnosząc stawki podatku dochodowego oraz zwiększając jego progresję. Był to zresztą sposób wspólny dla Zjednoczonego Królestwa, Niemiec, Stanów Zjednoczonych i Francji³⁵⁷.

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

Po I wojnie światowej w Stanach Zjednoczonych analizowano te same problemy makroekonomiczne, co na kontynencie europejskim, pomimo zasadniczo mniejszej skali problemów. Podobnie jak w Anglii, budżet czerpał duże zyski z wprowadzenia wojennego podatku od nadmiarowych zysków – *excess profits tax*. Wystąpiły te same tendencje gwałtownego wzrostu stawek i progresywności podatków dochodowych. Na gruncie naukowym największe znaczenie miały badania Edwina Roberta Andersona Seligmana, który na podstawie dużej bazy danych statystycznych³⁵⁸ rozwiązywał ważne zagadnienie sposobu finansowania wojny. Jego konkluzje były następujące³⁵⁹:

1. *Rządowe pożyczki są niezbędne dla rozsądnych finansów publicznych czasu wojny. Prawidłowo użyte zmniejszają brzemień wojny. (...)*
2. *Próba sfinansowania wojny wyłącznie poprzez pożyczki jest krótkowzroczna.*
3. *Próba sfinansowania wojny wyłącznie poprzez podatki jest samobójcza.*
4. *Podatki wojenne powinny być duże i natychmiastowe, ale nigdy nie powinny rozciągać się poza punkt, w którym zaczynają osłabiać produkcję albo naciskać na pożądaną konsumpcję.*
5. *Podatki wojenne muszą być dostatecznie wysokie, by zapewnić solidny fundament dla długów i aby zapewnić szybką spłatę długu we względnie krótkim czasie.*
6. *Na początku wojny i w jej początkowym okresie, dużo większe sumy należy zbierać z pożyczek, niż z podatków.*

³⁵⁷ T. Piketty, *op. cit.*, s. 621.

³⁵⁸ E. R. A. Seligman, *op. cit.*, s. 739-770.

³⁵⁹ E. R. A. Seligman, *Loans versus Taxes in War Finance*, "The Annals of the American Academy of Political and Social Science" 1918, vol. 75 (*Financing the War*), s. 81-82.

7. *Im dłużej trwa wojna, tym większe sumy mogą i powinny być zbierane z podatków, chociaż w żadnym momencie rząd nie będzie wolny od konieczności, w pewnym stopniu, polegania na publicznym kredycie.*

Analizę danych dla Europy z I wojny światowej Seligman podsumował stwierdzeniem, iż nie ulega wątpliwości, że zbyt małe kwoty zebrano poprzez podatki³⁶⁰. Ówczesni badacze amerykańscy nie byli jednak zgodni w poglądach na optymalną proporcję długów wewnętrznych i zewnętrznych do podatków. Oliver Mitchell Wentworth Sprague z Harvardu oraz Irving Fischer z Yale faworyzowali rozwiązanie w postaci progresywnego podatku dochodowego i rozpowszechnienia opodatkowania pośredniego celem zahamowania inflacji. Natomiast pogląd Seligmmana o kluczowym znaczeniu kredytu i, nieco mniejszym, podatków wspierał Charles Jesse Bullock, ekspert finansów publicznych, również z Harvardu³⁶¹. Bullock sięgnął nawet głębiej i uwzględnił dane z poprzednich wojen prowadzonych przez młode państwo amerykańskie – wojny z Wielką Brytanią (1812-1815), wojny meksykańskiej (1846-1848), wojny secesyjnej (1861-1865) i wojny hiszpańskiej (1898). Jakkolwiek w przypadku tych konfliktów również niewystarczające kwoty zbierano z podatków, to oparcie się wyłącznie o podatki było, jego zdaniem, utopią³⁶².

Jacob Viner, inny amerykański ekonomista, kanadyjskiego pochodzenia, w artykule z 1923 r., przeanalizował wpływ inflacji na różne typy podatków, w tym wojenne i powojenne podatki nadzwyczajne, zauważając w ich kontekście ogromną niesprawiedliwość, polegającą na fakcie, iż za nadmierny zysk ówczesne ustawodawstwo brało w istocie monetarny wzrost dochodu, wynikający z inflacji. Tymczasem w przypadku większości podatników nominalnie rosnące dochody nie kompensowały nawet realnego spadku siły nabywczej pieniądza³⁶³. Viner ocenił również, czym są w istocie, nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego i podatek od kapitału. Ten pierwszy uznał za najbliższy podatkowi od zysków kapitałowych³⁶⁴, a ten drugi za „przypominający podatek od nieruchomości”³⁶⁵. Ostatecznie Viner zalecał skomplikować istniejące ustawy podatkowe

³⁶⁰ Ibidem, s. 82.

³⁶¹ A. K. Mehrotra, *Lawyers, Guns & Public Monies: The U.S. Treasury, World War One, and the Administration of the Modern Fiscal State*, „Law & History Review” 2010, vol. 28, no. 1, s. 203-204.

³⁶² C. J. Bullock, *Financing the War*, „The Quarterly Journal of Economics” 1917, vol. 31, no. 3, s. 357-379. Co ciekawe, w finansowanie wojny z samych tylko podatków wierzył Ricardo – zapewne zrewidowałby on swój punkt widzenia, gdyby miał okazję doświadczyć wojen światowych, ibidem, s. 366.

³⁶³ J. Viner, *Taxation and Changes in Price Levels*, „Journal of Political Economy” 1923, vol. 31, no. 4, s. 505.

³⁶⁴ Jak jeszcze zwraca uwagę Viner podatek od wzbogacenia wojennego (*War Wealth Levy*) cechował się istotną wadą na tle *Capital Levy*, ponieważ szacując majątek w dwóch odległych od siebie datach, powodowano, iż danina była bardziej podatna na procesy inflacyjne.

³⁶⁵ Ibidem, s. 508-509.

w ten sposób, że uwzględniałyby one zmiany poziomu cen. Jakkolwiek analizowany autor miał świadomość niedoskonałości tego rozwiązania, to alternatywę – stabilizowanie poziomu cen – uznał za wyjście trudniejsze w zastosowaniu³⁶⁶. Bezpośredni związek powyższych rozważań z tematem podatków nadzwyczajnych oddają słowa Saya: „zwykle rządy ustalają swoje wydatki na poziomie podatków, jakie można ściągnąć z ludności, i muszą uciekać się do pożyczki jako środka nadzwyczajnego, aby zaspokoić wydatki nadzwyczajne spowodowane np. przez wojnę”³⁶⁷. Świadczy to o fakcie, iż kredyt publiczny sam w sobie można interpretować jako swoisty nadzwyczajny środek fiskalny.

Dalsze ślady rozważań zachodnich ekonomistów na temat rozwiązania problemów ekonomicznych poprzez podatki, w tym podatki majątkowe i nadzwyczajne, odnajdujemy w 1938 r., gdy w USA wszedł w życie *Revenue Act of 1938*³⁶⁸. Legislatory amerykańscy powoływali się na przykład włoski, gdzie zapłata podatku od wzbogacenia wojennego została rozłożona na raty na okres od 10 do 20 lat, co ocenili jako rozwiązanie ekonomicznie ekwiwalentne do zwykłego podatku dochodowego (choć taka ocena to spore uproszczenie, bo jednak podstawę podatku stanowił przecież majątek)³⁶⁹. Amerykanie nie tylko z zainteresowaniem śledzili skutki różnych form opodatkowania powojennego, występujące w Europie³⁷⁰, lecz również byli doskonale świadomi głównej przyczyny, dla której musiano się decydować na niestandardowe rozwiązania: „natychmiast po przystąpieniu USA do wojny Kongres w tzw. *Liberty Loan Act* gwarantował 2 mld USD na wewnętrzne wydatki oraz kolejne 3 mld na pomoc aliantom. W dalszej fazie wojny kredyt ten sięgnął 7 mld”³⁷¹. To właśnie zadłużenie zewnętrzne (*external debt*) w znacznej mierze zmuszało kraje, takie jak Włochy i Niemcy, do sięgania po nadzwyczajne instytucje fiskalne.

³⁶⁶ Ibidem, s. 520. W obecnych czasach możliwe stało się jednak i drugie rozwiązanie – banki centralne wyznaczają cel inflacyjny na dany rok. O inflacji w dobie istnienia celów inflacyjnych, zob.: P. Baranowski, *Problem optymalnej stopy inflacji w modelowaniu wzrostu gospodarczego*, wyd. Biblioteka, Łódź 2008.

³⁶⁷ J. B. Say, *op. cit.*, s. 824.

³⁶⁸ Ustawa o przychodach z 1938 r.: Przesłuchania przed Komisją Finansów, Senat Stanów Zjednoczonych, Government Printing Office, Waszyngton 1938. Amerykanie przywołali rozwiązania europejskie – pogląd francuskiego ministra finansów o wyższości podatku spadkowego nad podatkiem od wzbogacenia wojennego. Wielce jednak jest wątpliwym, czy Louis-Lucien Klotz (1868 - 1930) mógł być realnym autorytetem dla władz amerykańskich. Dość chyba będzie przytoczyć, iż przed śmiercią został skazany na dwa lata za malwersacje finansowe, a Georges Clemenceau miał o nim rzec: „mój minister finansów jest jedynym Żydem w Europie, który nie wie nic o pieniądzech”, za: A. Horne, *To Lose a Battle: France 1940*, Penguin Books, 2007.

³⁶⁹ Ustawa o przychodach z 1938 r.: Przesłuchania przed..., s. 251-252. Dokument źródłowy ujawnia również, iż Amerykanie byli świadomi niepowodzenia niemieckiego *Reichsnotopfergesetz*.

³⁷⁰ Ucząc się w najlepszy możliwy sposób – na cudzych błędach.

³⁷¹ P. Matera, R. Matera, *USA – Europa. Historia współzależności*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2020, s. 66.

Wątek francuski zbadał Thomas Piketty. We Francji sprawdziły się instrumenty podobne, ale częściowo nie tożsame z jednorazowymi podatkami nadzwyczajnymi: „przypomnijmy wreszcie, że okres 1914-1945 zakończył się w wielu krajach europejskich (zwłaszcza we Francji) pewną liczbą nowych aktów redystrybucji, które dużo bardziej dotknęły największe majątki – w szczególności akcjonariuszy wielkich spółek przemysłowych – niż majątki skromne i średnie”³⁷². Piketty nawiązywał do zjawiska karnej nacjonalizacji, która dotknęła np. słynny zakład motoryzacyjny Renault. Chodziło też o konfiskatę zysków z kolaboracji i działalności prowadzonej w czarnej strefie (ten element wprowadził dekret rządowy z 18 października 1944 r.³⁷³).

Drugą instytucją prawną, którą wspominał, był podatek solidarności narodowej (*Impôt de Solidarité Nationale*). Głównym powodem, dla którego sięgnięto po to rozwiązanie, były znaczne zniszczenia wojenne i związane z nimi potrzeby fiskalne państwa oraz, wynikająca z tych materialnych czynników, etyczna potrzeba ukarania osób, które kolaborowały z III Rzeszą, ze strony społeczeństwa francuskiego³⁷⁴. Ten podatek wprowadzono rozporządzeniem z 15 sierpnia 1945 r. Cechował się on progresywnością. Składał się z dwóch pomniejszych podatków. Pobierany był od kapitału (*Capital Levy*) i przyrostów majątku (*War Wealth Levy*; a dokładniej: „od wartości wszystkich majątków oszacowanych na 4 czerwca 1945 roku przy stawkach wynoszących do 20% dla największych majątków oraz od wszelkiego nominalnego wzbogacenia się w okresie między rokiem 1940 i 1945, przy stawkach rzędu do 100% dla najwyższych wzbogaceń”³⁷⁵). Powstawał zatem efekt podwójnego opodatkowania³⁷⁶.

Wyegzekwowano go tylko jeden raz. Spełniał on więc cechę jednorazowości, która jest głównym, choć niejedynym i niekoniecznie konstytutywnym, komponentem nadzwyczajności. Zdaniem Piketty’ego, nieprzeciętnie wysokie stawki tego podatku

³⁷² T. Piketty, *op. cit.*, s. 457.

³⁷³ N. O’Donovan, *ONE-OFF WEALTH TAXES: THEORY AND EVIDENCE*, Wealth Tax Commission Evidence Paper no. 7., 2020, s. 12.

³⁷⁴ Z uwagi na okres rządów Vichy przyczyna ta miała chyba jeszcze istotniejsze znaczenie, niż przy polskim podatku z 1945 r. – w polskiej historii, choć oczywiście odnotowano incydenty kolaboracji z III Rzeszą, to nie przybrały one systemowej skali, porównywalnej z Francją Vichy.

³⁷⁵ T. Piketty, *op. cit.*, s. 457. Dzięki obszerniejszej i precyzyjniejszej relacji w raporcie O’Donovana możemy rozgraniczyć, że krańcowa stawka *Capital Levy* wyniosła 20%, a krańcowa stawka *War Wealth Levy* wyniosła 100% – zob. N. O’Donovan, *op. cit.*, s. 13.

³⁷⁶ C. Rosier, *L’impôt de Solidarité et sa mise en application*, “Revue de Science et de Législation Financières” 1948, vol. 40, s. 5-36, za: N. O’Donovan, *ONE-OFF WEALTH...*, s. 13. Połączenie tych dwóch elementów – podatku *ad valorem* oraz podatku od wzbogacenia wojennego było zresztą typowe dla wielu ustawodawstw zachodnioeuropejskich okresu po II WŚ.

poważnie uderzyły finansowo w objęte nim podmioty. Ekonomista dalej enigmatycznie twierdził, iż danina oznaczała „opodatkowanie na 100%”³⁷⁷ wszystkich tych, którzy nie stracili z powodu I wojny światowej całego majątku³⁷⁸. Scheidel interpretuje rozwiązania francuskie w ten sposób, że jednorazowy podatek od kapitału sięgał maksymalnie 20% wartości majątku, a podatek od wzbogacenia wojennego dla największych przyrostów cechował się konfiskatoryjną stawką 100%³⁷⁹. André Philip, socjalistyczny członek rządu Charlesa de Gaulle’a, komentował, że to niezbędne, by podatek obciążył:

„tych, którzy się nie wzbogacili, a może nawet tych, którzy w sensie pieniężnym zbiednieli, tzn. że ich fortuna nie wzrosła w tej samej proporcji co generalny wzrost cen, ale mogli w ogóle zachować jakąś fortunę, podczas gdy jest tylu Francuzów, którzy stracili wszystko.”³⁸⁰

Komparatystycznie przypomnijmy tu intuicję Pigou z tabeli w pierwszym rozdziale: „w tak trudnych czasach, gdy wielu straciło życie, a wielu innych znaczną część własności, niektóre szczęśliwe osoby porobiły ogromne fortuny. Opinia publiczna ma o to naturalny i słuszny żal”³⁸¹. Podobieństwo sformułowań jest bardzo wymowne – francuski polityk Philip i brytyjski ekonomista Pigou myśleli podobnie o sprawiedliwości w podatkach.

Reasumując, przypadek francuski podpada zdecydowanie bardziej pod pojęcie faktycznej konfiskaty majątku, skoro rzeczywista stawka podatkowa potrafiła sięgnąć w wielu przypadkach 100%. Z uwag Piketty’ego wynikałoby również, że akurat Francuzi zdecydowali się indeksować inflacją wysokość zobowiązania podatkowego, skoro zazwyczaj sprowadzająca zobowiązania do wartości śmieciowej powojenna inflacja w tym przypadku powodowała konfiskatoryjną wysokość należności.

2.5. *Vartik Vergisi* z 11 listopada 1942 r.

- *Faik, mój chłopcze, tekst podatku majątkowego ukazał się w dziennikach porannych.*

- *Tak, profesorze.*

- *Naturalnie, dziennikarze pokręcili, dali tekst niekompletny ...*

- *Nie, we wszystkich dziennikach, które widziałem, tekst był w całości ...*

- *Jak to, w całości? Nie ma postanowień o zastrzeżeniach lub odwołaniu?*

- *Nie wskazana jest wysokość opodatkowania ...*

³⁷⁷ Nie do końca wiadomo, co to ma znaczyć – czy pewne opodatkowanie, czy opodatkowanie przy 100%-owej stawce, czy też chodzi o wpływ na wysokość zobowiązania, wspomnianej przez niego, ponad 300% inflacji.

³⁷⁸ T. Piketty, *op. cit.*, s. 457.

³⁷⁹ W. Scheidel, *op. cit.*, r. 5. Zatem interpretacja Scheidela pokrywa się z badaniami eksperta Nicka O’Donovana.

³⁸⁰ T. Piketty, *op. cit.*, s. 457-458; A. Siegfried, *Rok Polityczny 1944 - 1945*, Editions du Grand Siècle, Paryż 1946, s. 159.

³⁸¹ A. C. Pigou, *op. cit.*, s. 51.

- Profesorsze, to jest właśnie taki rodzaj podatku.
- Mój chłopcze, wyście wszyscy zwariowali³⁸²

Ostatni z omawianych podatków został wprowadzonym w trakcie globalnego konfliktu. Turcja, mimo pozorów neutralności, w okresie II wojny światowej wspierała państwa Osi. Gdy porażka tej koalicji zaczęła stawać się bliższa, Turcja przeszła na stronę aliancką. Formalnie pozostawała jednak neutralna aż do lutego 1945 r. Woltom politycznym towarzyszyły napięcia ekonomiczne, na które odpowiedź stanowił etatyzm. Plan pięcioletni, uchwalony w 1939 r., okrojono ze względu na wydatki wojenne i spadek produkcji rolnej. Rząd ustawą z 1940 r. konsekwentnie zwiększał własny udział w gospodarce³⁸³. 7 października 1940 r. sięgnięto nawet po instrument kontroli cen³⁸⁴. Latem 1942 r. wzrost cen zbliżał się do 500%³⁸⁵. Nieprecyzyjne dane podawane przez Corry Guttstadt warto potwierdzić bardziej szczegółowymi tabelami, które ujawnił ówczesny dyrektor Wydziału Finansowego Sztambułu, Faik Ökte (tabela 20).

Tabela 20 Indeks cen dóbr konsumenckich w Turcji w latach 1940-1944 (1938 = 100)

Rok	Średnia cena dóbr rolniczych	Średnia cena nabrała	Średnia cena surowców i dóbr przemysłowych	Indeks cen
1940	123,3	121,8	134,5	126,6
1941	179,8	174,8	176,3	175,3
1942	424,9	386,6	261,2	339,6
1943	894,5	752,8	319	590,1
1944	539,4	520,9	355,6	458

Źródło: F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish Capital Tax*, Croom Helm, London-Sydney-Wolfeboro-New Hampshire 1987, s. 9.

Ökte przyznał, że odgórne planowanie okazało się korzystne dla sektora przemysłowego czasu wojennego. Jego krytyczne spojrzenie na etatyzm nie było zatem jednowymiarowe. Mimo tego, ostatecznie twierdził, iż infrastruktura turecka nie była w stanie finansowo udźwignąć polityki etatystycznej, określił ją on jako błąd w obliczeniach (*miscalculation*)³⁸⁶. Same wydatki na pensje pracowników sektora publicznego przekroczyły 50% całości wydatków publicznych³⁸⁷. Zasponsorowana w ekspresowym

³⁸² B. Lewis, *Narodziny nowoczesnej Turcji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1974, s. 352; F. Ökte, *Varlık Vergisi Faciası*, 1951, s. 64. Bezpośrednim tłumaczeniem tureckiego określenia *Varlık Vergisi* na język polski jest „podatek majątkowy”.

³⁸³ B. Lewis, *op. cit.*, s. 351-352.

³⁸⁴ F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish Capital Tax*, Croom Helm, London-Sydney-Wolfeboro-New Hampshire 1987, s. 12-13.

³⁸⁵ C. Guttstadt, *Turkey, the Jews, and the Holocaust*, Cambridge University Press 2013, s. 72. Wybitna badaczka holokaustu i diaspory żydowskiej, Guttstadt, pisała w oryginale na podstawie tureckich archiwaliów: *Some sources cite a price increase of almost 500 percent.*

³⁸⁶ F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish Capital Tax*, Croom Helm, London/Sydney/Wolfeboro/New Hampshire 1987, s. 2.

³⁸⁷ *Ibidem*, s. 11.

tempie przez państwo, wojskowo zorientowana, industrializacja kraju była przyczyną wybuchu inflacji. Częściowe dane makroekonomiczne Turcji z tamtego okresu obrazują tabele 21 i 22.

Tabela 21 Ilość pieniądza w obrocie w Turcji w latach 1937-1944, w TL (Turkish Lire, tureckich lirach)

Rok	Banknoty	Monety	Suma
1937	168 630 000	25 538 000	193 988 000
1938	193 970 000	25 452 000	219 431 000
1939	281 460 000	26 589 000	308 649 000
1940	403 556 000	30 344 000	433 800 000
1941	512 473 000	31 029 000	543 502 000
1942	733 944 000	31 601 000	765 545 000
1943	802 110 000	31 544 000	833 664 000
1944	960 834 000	33 707 000	944 541 000

Źródło: F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish Capital Tax*, Croom Helm, London-Sydney-Wolfeboro-New Hampshire 1987, s. 10.

Skalę inflacji monetarnej, z innej perspektywy, naświetli również zestawienie tureckich finansów publicznych z okresu 1934-1944.

Tabela 22 Wpływy i wydatki budżetu państwa - porównanie lat 1934 i 1944, w TL

Rok	Wpływy	Wydatki
1934	250 049 000	249 954 000
1944	901 511 000	952 434 000

Źródło: F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish Capital Tax*, Croom Helm, London-Sydney-Wolfeboro-New Hampshire 1987, s. 4.

Z drugiej strony wcześniejszy niemal zupełny brak industrializacji, połączony z ciągłym funkcjonowaniem zapóźnionego rolnictwa i wyczerpywaniem się zasobów leśnych, Ökte uznał za dostateczny powód konieczności wprowadzenia nadzwyczajnego opodatkowania w Turcji w 1942 r.³⁸⁸. Innym, równie istotnym powodem, który wymienia, był niekorzystny bilans handlowy. Bernard Lewis wyrażał zaś odmienny pogląd, że czas konfliktu sprzyjał wysokim cenom towarów tureckiego eksportu i brakom produktów importowanych, co generowało wojenne zyski³⁸⁹. W świetle danych Ökte osąd Lewisa wydaje się być mniej trafny, choć oczywiście należy zachować dystans do liczb prezentowanych przez bezpośredniego uczestnika wydarzeń, w jakiejś mierze odpowiedzialnego za tragedię *Varlık Vergisi*. Z drugiej strony, akurat kierownicze stanowisko w wydziale finansowym Stambułu mogło faktycznie dawać wgląd w publiczne dane.

³⁸⁸ Ibidem, s. 1.

³⁸⁹ B. Lewis, *op. cit.*, s. 353.

Tabela 23 Bilans handlowy Turcji w latach 1938-1943 (w TL)

Rok	Import	Eksport	Różnica
1938	149 836 000	114 947 000	4 890 000
1939	118 249 000	127 388 000	9 140 000
1940	68 922 000	111 446 000	42 523 000
1941	74 815 000	123 080 000	48 265 000
1942	147 713 000	165 034 000	17 321 000
1943	203 046 000	257 151 000	54 105 000

Źródło: F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish Capital Tax*, Croom Helm, London-Sydney-Wolfeboro-New Hampshire 1987, s. 8.

Pierwszy wiersz tabeli 23... zawiera błąd rachunkowy. Natomiast, interesująca dla wywoodu, rubryka dla 1942 r. faktycznie pokazuje gwałtowny skok, obciążającej budżet, wartości importu. W dalszej ocenie podatku pod względem ilościowym bez wątpienia pomogą dane odnośnie do wpływów podatkowych w 1942 r.:

Tabela 24 Wpływy z głównych podatków w Turcji na rok 1942 (w TL)

Nazwa podatku	Wpływ do budżetu (w TL)
Podatek dochodowy	51 190 000
Podatek giełdowy	28 100 000
Podatek celny	21 340 000
Podatek od transakcji	51 950 000
Podatek od konsumpcji	60 407 000
Opłaty stemplowe	12 000 000
Podatek od monopolu	60 405 000
Podatek kryzysowy	22 000 000
Podatek bilansowy	21 800 000
Podatek obrony narodowej na eksport	9 000 000

Źródło: F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish Capital Tax*, Croom Helm, London-Sydney-Wolfeboro-New Hampshire 1987, s. 4.

Należy nadmienić, iż obok umieszczonych w tabeli 24 dziesięciu rodzajów podatków, obowiązywało jeszcze jedenaście pomniejszych danin. Papierowy pieniądz trafiał, zanim jeszcze wzrosły ceny, do uprzywilejowanych odbiorców szybciej niż do pozostałych (efekt Cantillona), umożliwiając powstawanie wielkich majątków, co oburzało resztę społeczeństwa. Powszechne unikanie opodatkowania przez obywateli w połączeniu z brakiem prawidłowo funkcjonującego systemu podatkowego tworzyły pokaźną „dziurę budżetową”³⁹⁰. Zaskakująco, nie rósł jednak dług publiczny – o ile w okresie międzywojnia faktycznie potrafił osiągać wysokie poziomy (np. 148% PKB w 1930 r.), o tyle w latach 1942-1945 poziom długu, w ujęciu relacyjnym, spadł do rekordowo niskich wartości 15-20%³⁹¹. Ökte jednak w długu publicznym widział kolejną przyczynę usprawiedliwiającą nadzwyczajny podatek (ale nie w dyskryminującej formie, która się urzeczywistniła, czyli

³⁹⁰ B. Lewis, *op. cit.*, s. 352.

³⁹¹ <https://clio-infra.eu/Countries/Turkey.html>, dostęp: 15.11.2021 r.

podatku od kapitału – Ökte pisał z pełną świadomością zła, które wyrządziła danina). Jego odmienne spojrzenie wynikało z analizy zagadnienia długu w wartościach nominalnych, a nie w odniesieniu do PKB.

Tabela 25 Dług publiczny Turcji w wartościach nominalnych – porównanie 1939 a 1943 (w TL)

Rok	Dług publiczny ogółem	Dług wewnętrzny fluktuujący	Dług wewnętrzny skonsolidowany	Dług zagraniczny skonsolidowany	Dług zagraniczny fluktuujący
1939	447 000 000	brak danych	brak danych	brak danych	183 000 000
1943	1 217 200 000	22 800 000	228 600 000	240 800 000	725 000 000

Źródło: opracowanie własne na podstawie: F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish Capital Tax*, Croom Helm, London-Sydney-Wolfeboro-New Hampshire 1987, s. 7.

Jak widać (tabela 25), patrzenie na wartości nominalne faktycznie skłania do wniosku, że i dług publiczny można uznać za kolejną potencjalną przyczynę podatku.

Podatek był zaprojektowany w celu wypełnienia Skarbu Państwa na wypadek inwazji nazistowskich Niemiec, bądź Związku Radzieckiego. Natomiast rzeczywistą przyczyną ustanowienia podatku była nacjonalizacja tureckiej gospodarki poprzez zredukowanie wpływu i kontroli nad przemysłem, handlem i finansami, jaką sprawowały mniejszości narodowe. Na tym tle słusznie wytknął Turcji, piszący przedmowę do przetłumaczonego na angielski dzieła Ökte, David Brown: „podczas negocjacji traktatu pokojowego w Lozannie (1922-1923), delegacja turecka z pełną świadomością podpisała się pod zobowiązaniem do zapewnienia wolności religijnej i kulturowej dla niemuzułmanów”³⁹². Brown również celnie dostrzegł *Varlık Vergisi* jako końcowy etap szerszej zakrojonego procesu. Mianowicie, już w 1934 r. przyjęto prawo nr #2510, które regulowało kwestię zamieszkiwania konkretnych regionów Turcji przez dane grupy etniczne, na przykład wschodnia Tracja miała być obszarem „czysto tureckim”. Tego samego roku, prasa turecka wzniciła nagonkę antysemityczną. Rok później (1935 r.), członków wszystkich mniejszości zmuszono do przybrania turecko brzmiących nazwisk. W 1938 r., zgodnie z relacją ambasadora Wielkiej Brytanii, George’a Clerka, lokalni Grecy i Żydzi byli wyrzucani z pracy za mówienie w językach innych niż turecki. W czerwcu 1941 r. nastąpił układ z Niemcami. W tym samym czasie przedstawiciele mniejszości zaczęto kierować do specjalnych obozów w Anatolii, gdzie mieli budować drogi³⁹³.

³⁹² F. Ökte, *op. cit.*, przedmowa D. Brown, s. ix.

³⁹³ *Ibidem*, s. ix-x.

Poszukiwanie nowych źródeł dochodu rząd turecki rozpoczął w styczniu 1941 r., powołując ekspercką komisję, w której składzie znalazł się Ökte. 11 lipca 1941 r. komisja złożyła raport, które zawierał dogłębną analizę dotychczas pobieranego podatku majątkowego (prawo nr #2395), co było wstępem do jego zmiany³⁹⁴. Szczególnie zwrócono uwagę, że należałoby podnieść ten podatek dla osób płacących go na podstawie własnych deklaracji. Sformułowano też zalecenie rozszerzenia obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych. W październiku 1941 r., inny raport, Ministerstwa Finansów, podkreślał przestarzały charakter regulacji podatku dochodowego oraz jego konstrukcję ułatwiającą bogatym uchylanie się od opodatkowania³⁹⁵.

W związku z tymi problemami pojawił się postulat całkowitej zmiany systemu fiskalnego. Znalazł on wyraz w ostatecznym raporcie komisji z 12 grudnia 1941 r. Formalnie dostrzeżono w nim zjawisko powstawania wielkich majątków w czasie wojny. Komisja rekomendowała, uwzględnivszy pomniejszenie tychże majątków o inne podatki, sięgnąć do pozostałej wysokości wzbogacenia, nadzwyczajnym podatkiem. Dla spółek akcyjnych powinien on wynosić 12,5%. Specjalne komisje miały kategoryzować podatników i dokonywać oszacowań majątku wobec tych, którzy nie prowadzą ksiąg przychodów i rozchodów, ani nie rozliczają się deklaracją. Po opodatkowaniu, z zysków wojennych miało przedsiębiorstwom pozostać 15%. 85% planowano uchwycić nadzwyczajnym podatkiem. Członków komisji zamierzano potraktować identycznie, jak normalnych obywateli. Transakcje na nieruchomościach, po odliczeniach, zalecono opodatkować na 50%. Ökte wierzył, że taki właśnie kształt nadzwyczajnego podatku byłby stosowny do okoliczności 1942 r.³⁹⁶. Ministerstwo jednak oceniło propozycje jako zbyt drastyczne i narzuciło odgórnie *Varlık Vergisi*. Ustawa wprowadzająca ten jednorazowy podatek została zaproponowana przez rząd Şükrü Saracoğlu. To na nim spoczywała odpowiedzialność za regulację. Prace ustawodawcze poprzedziła kolejna kampania oczerniająca niemuzułmanów³⁹⁷.

Varlık Vergisi, mający charakter podatku majątkowego, został nałożony na obywateli tureckich 11 listopada 1942 r. w celu zebrania funduszy na wypadek zaangażowania państwa w drugą wojnę światową. Według *T.C. Resmi Gazete*, oficjalnego

³⁹⁴ F. Ökte, *op. cit.*, s. 16.

³⁹⁵ Ibidem, s. 15.

³⁹⁶ Ibidem, s. 16-17.

³⁹⁷ C. Guttstadt, *op. cit.*, s. 72. Nazywano ich lichwiarzami i szabrownikami. Oskarżano o rażąco wysokie zyski.

dziennika publikującego ustawy, *Varlık Vergisi* (prawo nr #4305³⁹⁸) nie zostało zastosowane do żadnej szczególnej grupy etnicznej lub religijnej. Stawka podatkowa była zdeterminowana w każdym przypadku przez typ sektora biznesowego. Podatek nałożono na określone aktywa, takie jak nieruchomości i przedsiębiorstwa. Stawka podatkowa w wysokości 4,94% została ustanowiona wyłącznie dla rolników wielkoobszarowych i nie ograniczano jej do żadnej konkretnej społeczności religijnej³⁹⁹. Wbrew oficjalnym komunikatom i zapisom prawnym, podatników sklasyfikowano według czterech grup o wiele mówiących nazwach: "M", dla muzułmanów, "G", dla niemuzułmanów (*Gayrimüslim*), "E", dla obcokrajowców (*Ecnebi*) i "D", dla żydowskich konwertytów (*Dönme*)⁴⁰⁰. Nieco inny podział przedstawił Ökte. Wynikający z jego bezpośredniej relacji sposób kategoryzowania podatników przedstawia tabela 26⁴⁰¹:

Tabela 26 Kategorie podatników wg dyrektora wydziału finansowego Stambułu Faika Ökte

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

Źródło: F. Ökte, *The Tragedy of the Turkish Capital Tax*, Croom Helm, London-Sydney-Wolfeboro-New Hampshire 1987, s. 29-30.

Podatnikami, nieuwzględnionymi w tabeli 26, a też podlegającymi obowiązkowi podatkowemu, były spółki akcyjne. Zobowiązania podatkowego nie wolno było kwestionować w sądzie. Urzędy samowolnie wyznaczyły stawki podatkowe. Źródła niejasno określają sposób ich wyznaczania. Powiązано je na pewno z kategorią majątku i dochodu podatnika (dla ostatniej grupy z tabeli). Choć nie wynika to z oficjalnych, rządowych dokumentów, pierwszorzędne znaczenie miało jednak pochodzenie etniczne. Kluczem do oszacowania stawek miało być piętnaście, nie do końca spójnych, a do tego dyskryminujących, zaleceń premiera Saracoğlu, przekazanych w nieformalnej notatce (*Ankara note*)⁴⁰². Jakościowy opis wyznaczania stawek zawierają wspomnienia Ökte:

Komisje szacunkowe musiały polegać wyłącznie na swojej bogatej wyobraźni. Młodzi pracownicy departamentu finansowego ustalali stawki, zupełnie nie bacząc na zdolność

³⁹⁸ Ustawa składała się z zaledwie 17 artykułów – jak widać, prostota regulacji jest kluczowa dla jej skuteczności.

³⁹⁹ B. Lewis, *op. cit.*, s. 353; oryginalne strony z gazety z tekstem ustawy w języku tureckim znajdują się pod linkiem: <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/5255.pdf>.

⁴⁰⁰ B. Lewis, *op. cit.*, s. 353. O specyfice *Dönme* więcej w artykule: J. M. Landau, THE DÖNME: CRYPTO-JEWS UNDER TURKISH RULE, "Jewish Political Studies Review" 2007, vol. 19, no. 1/2, s. 109-118.

⁴⁰¹ F. Ökte, *op. cit.*, s. 29-30.

⁴⁰² F. Ökte, *op. cit.*, s. 39-40.

płatniczą i rzeczywistą sytuację finansową podatnika. Aby zilustrować, jak szacunki były w istocie zgadywanką, przytoczę regularnie powtarzającą się konwersację młodych komisarzy:

- Do której kategorii należy?
- Do tej 500 000 TL+
- Nie, ja myślę, że do tej 1 000 000 TL+
- Jak? Skąd wiesz?
- A skąd wiesz, że powinien być w 500 000 TL?
- No dobra, znajdziemy kompromis
- Niech będzie 750 000 TL⁴⁰³.

Niemuzułmanie musieli zapłacić podatek w ciągu 15 dni w gotówce. Na wniosek podatnika umożliwiano dwutygodniowe przedłużenie tego skrajnie krótkiego czasu, ale wówczas należność powiększała się o odsetki (1% w pierwszym tygodniu, 2% w drugim tygodniu)⁴⁰⁴. Podatek był pozornie zaprojektowany tak, by płacili go wszyscy obywatele tureccy, ale nieproporcjonalnie wyższe stawki zostały nałożone na mieszkańców niemuzułmańskich w arbitralny sposób. Samowola urzędnicza polegała też na tym, że rodowitych Turków klasyfikowano jako rolników, a przedstawiciele mniejszości jako przedsiębiorców, kupców i handlowców. Taki podział był w znacznej mierze zgodny z prawdą (Żydzi, Grecy i Ormianie faktycznie mieli pod kontrolą większość handlu w Stambule), co miało utrudnić wykrycie zasadniczego fałszu – dyskryminacji etnicznej na wielką skalę⁴⁰⁵. Ponieważ zmuszonymi do zapłaty znakomitej większości podatku były niemal wyłącznie osoby innego wyznania niż muzułmańskie, prawo i tak zostało odebrane przez opinię publiczną jako *jizya - gavur*⁴⁰⁶, czyli wymierzone przeciwko tym mniejszościom.

Podatek doprowadził do destrukcji niemuzułmańskiej klasy kupiecko-handlowej w Turcji. Finansowe, a w części przypadków również i biologiczne przetrwanie wielu niemuzułmańskich rodzin zostało realnie zagrożone. Dodatkowo, prawo stosowano do wielu biednych niemuzułmańskich rodzin z grup zawodowych, takich jak kierowcy, robotnicy, a nawet żebracy, których muzułmańscy partnerzy nie byli zobligowani do uiszczania

⁴⁰³ F. Ökte, *op. cit.*, s. 33.

⁴⁰⁴ C. Guttstadt, *op. cit.*, s. 76.

⁴⁰⁵ Jedną z podstawowych zasad technik manipulacji jest „opakowywanie” kłamstwa w 97% prawdy. P. Łukowski, *Logika praktyczna z elementami wiedzy o manipulacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 275-298.

⁴⁰⁶ Brytyjska historyczka, specjalistka od kultur cywilizacji arabskiej, Ann Lambton, proponuje dla tego zwrotu, oznaczającego po prostu roczny podatek dla osób niemuzułmańskich, następującą, wiele mówiącą, etymologię: *compensation paid by non-Muslims for being spared from death* [zadośćuczynienie płacone przez osoby niemuzułmańskie za oszczędzenie im życia] albo wedle innej hipotezy: *compensation for living in Muslim lands* [zadośćuczynienie za możliwość życia w krajach muzułmańskich]. w: A. Lambton, *State and Government in Medieval Islam*, Taylor&Francis, Hoboken 2013, s. 204-205.

podatku⁴⁰⁷. *Varlık Vergisi* spowodował wiele samobójstw wśród przedstawicieli mniejszości etnicznych w Stambule. Zasadniczą przyczynę drastycznych zachowań obywateli ilustruje tabela 27. Ujawnia ona ważną cechę klasycznych podatków majątkowych – możliwość uzyskania konfiskatoryjnego charakteru zobowiązania podatkowego oraz stóp podatkowych przekraczających wartość 100% majątku⁴⁰⁸.

Tabela 27 Wysokość stopy podatkowej *Varlık Vergisi* dla różnych grup wyznaniowych według Corry Guttstadt

Grupa populacji	Stopa opodatkowania
Chrześcijańscy Ormianie	232,00%
Żydzi	179,00%
Chrześcijańscy Grecy	156,00%
Muzułmanie	4,94%

Źródło: C. Guttstadt, *Turkey, the Jews, and the Holocaust*, Cambridge 2013, s. 75.

Mniej skrajnie niż w tabeli 27 przedstawiane są dane u Bernarda Lewisa. Szacował on, że *Dönme* płacili dwukrotność tego, co muzulmanie, a *Gayrimüslim* do dziesięciokrotności. Obcokrajowcy zaś, jego zdaniem, mieli płacić równie mało, co muzulmanie, ale na skutek dyletanctwa urzędników tureckich byli często klasyfikowani jako niemuzułmanie, co zmuszało ambasady do interwencji w ich sprawach⁴⁰⁹.

Gros podatników, nie będących w stanie uiścić należności, pożyczalo pieniądze od krewnych i przyjaciół, jak również sprzedawało posiadłości na publicznych aukcjach lub sprzedawało całe przedsiębiorstwa, tylko po to, aby zgromadzić żadaną kwotę. Od stycznia 1943 r. na mocy Regulacji Rady Ministrów nr 21/19288 ludzie niezdolni do zapłaty byli wysyłani do obozów pracy we wschodniej Anatolii⁴¹⁰. Robotnikom płacono za służbę, lecz połowa pensji była odciągana na rzecz spłaty zaległości podatkowej⁴¹¹. Wyznawcy islamu, którzy płacili i tak najmniej, a nie zdołali zapłacić, otrzymywali łżejsze wyroki. Zniżki w zapłacie wprowadzano wyłącznie dla muzulmańskich płatników. Pomimo że prawo określało, iż osoby powyżej 55 roku życia byli wyłączeni z obowiązku pracy, starsze,

⁴⁰⁷ B. Lewis, *op. cit.*, s. 355.

⁴⁰⁸ O ile jednak takie drastyczne rozwiązanie można próbować usprawiedliwiać w kontekście konieczności regulacji stosunków majątkowych po wojnach narkotykowych w Kolumbii, gdzie wzbogacenia w oczywisty sposób pochodziły z poważnych przestępstw, o tyle w przypadku aspirującej do coraz większej integracji z Europą Turcji, musiało się ono spotkać ze zdecydowaną krytyką.

⁴⁰⁹ B. Lewis, *The Emergence of Modern Turkey*, Oxford 1968, s. 298.

⁴¹⁰ B. Lewis, *Narodziny nowoczesnej...*, s. 353; F. Ökte, *op. cit.*, s. 24.

⁴¹¹ Z powodu ciężkiej pracy starsi dłużnicy konspirowali z młodymi mieszkańcami Aşkale, aby ci pracowali zamiast nich. Aşkale jest miastem w prowincji Erzurum i znajduje się na wysokości 1721 m., temperatury zimą często osiągają tam -20 st. Celsjusza, zob. C. Guttstadt, *op. cit.*, s. 77-79.

nawet chore, jednostki wysyłano do obozów, gdzie niektórzy umierali. O złych warunkach, które panowały w obozach, wiemy m.in. ze źródła w postaci służbowej korespondencji między Anthonyem Edenem⁴¹², a jego przyjacielem, ambasadorem brytyjskim w Turcji, Sir Hughe Montgomery Knatchbull-Hugessen⁴¹³. Turecki rząd zawłaszczył niemuzułmańskie majątki i sprzedał za bezcen na rzecz tureckich muzułmanów po ekstremalnie niskich cenach. Państwo konfiskowało własność najbliższych krewnych opodatkowanego (włączając w to rodziców, rodziców zastępczych, dzieci i rodzeństwo) i sprzedawało celem uregulowania kwoty podatku, nawet jeśli opodatkowany był i tak zmuszony do odpracowania należności. Rezydenci posiadający zagraniczny paszport w Turcji, którzy otrzymali zwrot podatku lub byli właścicielami firm, zostali również zmuszeni do zapłaty ogromnego podatku kapitałowego. Dramatyczna sytuacja sprowokowała interwencję ambasad i konsulatów na rzecz ich obywateli⁴¹⁴.

Varlık Vergisi był krytykowany na forum międzynarodowym⁴¹⁵. Pod presją Wielkiej Brytanii i Stanów Zjednoczonych został uchylony 15 marca 1944 r. Po jego zniesieniu (aktem prawnym nr #4530), przedstawiciele mniejszości etnicznych, którzy byli w obozach pracy, wrócili do domów. Turecki rząd obiecał oddać zapłacone sumy niemuzułmanom, co jednak się nigdy nie wydarzyło. Podatek przyniósł demograficzną zmianę w ramach populacji mniejszości narodowych. Cenzus ludnościowy z 1935 r. odnotowuje niemuzułmanów jako 1,98% populacji; do 1945 ten wskaźnik spadł do 1,54%. Najbardziej poszkodowani byli Ormianie. Wielu przedstawicieli mniejszości, szczególnie greckiej, odczuło, że nie ma dla nich przyszłości w Turcji. Opuścili domy przodków, stając się uchodźcami w Grecji. Z drugiej strony, niektórzy, przede wszystkim, z żydowskiej społeczności zdołali ukryć aktywa za granicą i byli w stanie rozpocząć od nowa życie w Turcji⁴¹⁶. Innym skutkiem podatku była konfiskata dużej części nieruchomości należących do mniejszości narodowych w Stambule. Nastąpiła swoista „turkizacja”⁴¹⁷ życia gospodarczego i społecznego.

⁴¹² Wówczas Eden (1897-1977) piastował urząd ministra spraw zagranicznych Wielkiej Brytanii.

⁴¹³ F. Ökte, *op. cit.*, przedmowa D. Brown, s. xii.

⁴¹⁴ C. Guttstadt, *op. cit.*, s. 76.

⁴¹⁵ B. Lewis, *op. cit.*, s. 357.

⁴¹⁶ F. Ökte, *op. cit.*, s. 91. Odmienna interpretacja, silnie podkreślająca, że mimo licznych krzywd i lęków, niemuzułmanie wrócili do wcześniej prowadzonych biznesów i do 1950 jeszcze podwoili zyski, w: E. C. Clark, *The Turkish Varlık Vergisi Reconsidered*, „Middle Eastern Studies” 1972, vol. 8, no. 2, Taylor&Francis, s. 210-215.

⁴¹⁷ Chodzi o przetłumaczenie specyficznego angielskiego czasownika *to turkify*.

Rygorystyczne, dyskryminujące prawo nie przynosiło oczekiwanych przez rząd rezultatów. Przedsiębiorstwa zwiększały ceny produktów, aby zrekompensować straty, tworząc spiralę inflacyjną, która zubożała konsumentów o niskich dochodach. Jednakże, według oficjalnych informacji, turecki rząd zebrał 314 mln TL (262 mln dolarów amerykańskich), głównie w wyniku konfiskaty niemuzułmańskich aktywów⁴¹⁸. Ta suma byłaby ekwiwalentna 4 mld współczesnych USD⁴¹⁹. Edward Clark na podstawie danych Ökte wyliczył, że należność podatkowa całej ludności wyniosła 425 mln TL, w tym: obciążenia niemuzułmanów 223 mln TL (52%), muzułmanów zaś 122,5 mln TL (29%), a obcokrajowców 79,5 mln TL (19%). Kwota ostatecznie zebrana, według Clarke'a, była zgodna z kwotą podawaną przez Lewisa – 315 mln TL. Udział niemuzułmanów w tej kwocie stanowił 53%, muzułmanów 36,5%, a obcokrajowców 10,5%⁴²⁰. Sukces fiskalny regulacji widać wyraźnie na tle tabeli wpływów podatkowych za rok 1942 z innych podatków (tabela 21). Rozbieżność kwot oszacowań i realnie uzyskanych środków wynikała natomiast z zaniechania poboru daniny pod presją międzynarodową.

Clark odmiennie od Lewisa, Guttstadt i Ökte patrzył na skutki krótkookresowe podatku. Po pierwsze, podkreślał, że muzułmanie zapłacili znacznie więcej, niż się powszechnie przyjmuje w literaturze. Pozór ogromnej krzywdy mniejszości wynika zaś z faktu, że aż 75% podatku zebrano w Stambule, gdzie mniejszości były wyjątkowo licznie reprezentowane. Poza Stambułem muzułmanie zapłacili 85% należności. Mimo tych zastrzeżeń Clarke'a, należy powtórzyć, że na regulacji najbardziej ucierpieli Żydzi, Grecy, Ormianie i Lewantyńczycy.

Po drugie, Clark dostrzegł korzystny, choć chwilowy, skutek usunięcia z obiegu 43% płynności, co obniżyło ceny w 1944 r. i pozwoliło utrzymać koszty życia z 1943 r.⁴²¹. Ökte pisał o skutkach bardziej długookresowych:

Podatek nie wypełnił celów ekonomicznych, zakończył się kompletnym upadkiem polityki cenowej. Na chwilę zatrzymał trendy inflacyjne, ale terapia szokowa nie trwała długo. Środki, uzyskane jako rezultat podatku od kapitału, nie zostały usunięte z obiegu, natychmiast powróciły na rynek. Jako środek antyinflacyjny podatek był zatem nieefektywny i zachęcił do aktywności na czarnym rynku⁴²².

⁴¹⁸ B. Lewis, *op. cit.*, s. 356.

⁴¹⁹ Takie wyliczenie można przeprowadzić na własną rękę przy użyciu kalkulatora kumulatywnej stopy inflacji dolara amerykańskiego na stronie: <https://www.usinflationcalculator.com/>, dostęp: 25.10.2021 r.

⁴²⁰ E. C. Clark, *op. cit.*, s. 208-209.

⁴²¹ E. C. Clark, *op. cit.*, s. 209.

⁴²² F. Ökte, *op. cit.*, s. 93.

Nawet krótkookresowa perspektywa ekonomiczna dostarczyła Ökte argumentów do krytyki podatku. Wywołał on zaburzenia w stosunkach handlowych. Problemy zaś, spowodowane brakami importowanych artykułów pierwszej potrzeby, podatek pogłębił, obniżając krajową produkcję poprzez wymuszenie nagłego zamykania fabryk⁴²³. Zamiast podatku, zdaniem Ökte, lepiej sprawdzilyby się interwencjonizm w postaci wspierania dużych przedsiębiorców – taki krok zapobiegłby wstrząsom rynku. Kolejne negatywne skutki, już długookresowe, które wymienił Ökte, to utrata zaufania obywateli do rządu, spadek reputacji na arenie międzynarodowej i sprowokowanie interwencji zewnętrznej w sprawy wewnętrzne, poprzez zastosowanie skrajnie niesprawiedliwego *Varlık Vergisi* wobec obcokrajowców⁴²⁴.

Ökte, w próbie racjonalizacji tragedii *Varlık Vergisi*, przywołał jeszcze teorię o istotnej roli wybitnych jednostek w trudnych czasach, wskazując że w okresie wprowadzania i realizowania podatku od kapitału zabrakło charyzmatycznego i ostrożnego lidera politycznego, który uchroniłby klasę rządzącą przed brzemienią w skutki decyzją o ustanowieniu podatku majątkowego⁴²⁵.

Z perspektywy sprawiedliwości podatkowej *Varlık Vergisi* był najbardziej restrykcyjną z omawianych regulacji. Ten podatek majątkowy łamał zasadę niedyskryminacji i generalnie zasady systemu podatkowego⁴²⁶. Zdaniem Lewisa danina taka znajduje wytłumaczenie, gdy służy do ściągania dochodów lub jako instrument kontroli nad gospodarką narodową⁴²⁷. Uznaje się, że główną (ale ukrytą i niejedyną) przyczyną wprowadzenia podatku była chęć doprowadzenia do ruiny mniejszości niemuzułmańskich, ukrócenie ich dominacji w gospodarce krajowej i przeniesienie zagranicznych aktywów w ręce muzulmańskiej burżuazji – ten cel udało się osiągnąć. *Varlık Vergisi* ujawniał turecki

⁴²³ Ibidem.

⁴²⁴ Ibidem, s. 93-95.

⁴²⁵ Ibidem, s. 3.

⁴²⁶ Sporządzając po cichu listy dzielące obywateli według wyznania (co ostatecznie warunkowało wysokość podatku), złamano nawet najbardziej podstawową z nich, wymienioną w rozdziale pierwszym: *nullum tributum sine lege*. Smithowską dogodność zapłaty dla podatnika z kolei rażąco naruszał termin 15 dni na zapłatę. Dość powiedzieć, że regulacje włoskie i niemieckie (podrozdziały 2.1, 2.2) dawały podatnikowi od 10 do 50 lat na zapłatę w ratach.

⁴²⁷ Z tym twierdzeniem można, oczywiście, polemizować. Czytając ten rozdział, który piszę, między innymi, na podstawie pracy Lewisa tłumaczonej przez Kazimierza Dorosza, należy pamiętać, iż tłumaczenie mogło „przemycić” ideologiczną stronniczość (*ideological bias*). W przedmowie Jana Reychmana padają znamienne sformułowania: „(...) nie jest marksistą, nie wychodzi z tych założeń metodologicznych, które my uważamy za właściwe”; „(...) dzieło B. Lewisa zasługuje na udostępnienie polskiemu Czytelnikowi. Uważamy go za tak dojrzałego i przygotowanego, że nie obawiamy się prezentowania bardzo dobrej pracy o założeniach metodologicznych, które nam wydają się niesłuszne. Zdajemy sobie sprawę, że już dziś Czytelnik polski ma właściwą perspektywę i właściwe spojrzenie na procesy rozwojowe współczesnego świata”.

nacjonalizm oraz religijny fundamentalizm. To jedyny przypadek zastosowania prawa podatkowego w takim celu po ukonstytuowaniu się zsekularyzowanej Republiki Tureckiej w 1923 r., łamiący w rażący sposób artykuły tureckiej konstytucji o równości obywateli i świeckości państwa.

2.6. Podsumowanie

We Włoszech, w Niemczech, Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych decydenci prowadzili badania naukowe. Do debaty publicznej i udziału w procesie legislacyjnym zapraszano ekonomistów. Trudno natomiast odnaleźć źródła świadczące o tym, by projekty, czy wprowadzenie nadzwyczajnej daniny majątkowej we Francji (niekompetentny minister finansów, fiasko pomysłu⁴²⁸) i Turcji (wprowadzenie ustawy z pogwałceniem wszelkich zasad sprawiedliwości, inspiracje ideami rasistowskimi II wojny światowej⁴²⁹, analizy wykonywane przez urzędników zatrudnionych w finansach publicznych, a nie ekonomistów) poprzedzały działania merytoryczne. W tych przypadkach ruchy władz zdecydowanie zdominował populizm.

Refleksja nad tureckim podatkiem, w kontekście pozostałych przykładów, nasuwa na myśl wniosek, iż o ile łamanie zasad sprawiedliwości podatkowej w sytuacjach wyjątkowych bywa akceptowane, a nawet usprawiedliwiane, o tyle etyczną granicą, której nie wolno przekraczać, konstruując nadzwyczajne regulacje, są prawa człowieka i obywatela. Ten wniosek wspiera rozumowanie Pigou, który deontologiczną konstrukcję zasady sprawiedliwości podatkowej w postaci zakazu podwójnego opodatkowania wyraźnie zbagatelizował. Uczynił to charakteryzując tę zasadę podatkową jako umowę dorozumianą (*implicit contract*) pozbawioną precyzyjnego znaczenia, co nasuwa skojarzenia z deficytami koncepcji umowy społecznej. Współcześnie jednak zasady sprawiedliwości podatkowej stanowią konstrukcję, na którą można powoływać się w postępowaniu administracyjnym, czy procesie karno-skarbowym⁴³⁰. Co więcej, wynikają one również z porządku konstytucyjnego. Okoliczność ta osłabia argumentację Pigou i każe krytyczniej ocenić przypadki łamania deontologicznych zasad sprawiedliwości podatkowej z perspektywy etycznej.

⁴²⁸ Odnośnie do projektów po pierwszej, nie po II wojnie światowej. Odmienną sytuację po II wojnie omawia Piketty. Zob. rozdział 2.4.

⁴²⁹ F. Ökte, *op. cit.*, s. 14, 94.

⁴³⁰ Rawlsofskie konstrukcje pozostaną zaś chyba na zawsze tylko koncepcjami teoretycznymi i filozoficznymi. Trudno sobie wyobrazić bezpośrednią implementację tak abstrakcyjnych i nieprzystępnych językowo dla przeciętnego obywatela sformułowań do porządku prawnego.

Na Zachodzie jednorazowy nadzwyczajny podatek służył głównie, jakkolwiek nieskutecznie, ekonomicznemu celowi w postaci oddłużenia państw. W Turcji natomiast osiągnięto nim obok celu gospodarczego, cel społeczny o zabarwieniu wysoce nieetycznym. *Varlık Vergisi* stanowił instytucję formalną z wieloma pierwiastkami nieformalnymi w postaci samowoli urzędniczej czy inherentnej niemoralności – z punktu widzenia klasycznych podziałów Douglassa Northa⁴³¹. Zdecydowanie przejrzyszej można go jednak zaklasyfikować w nowym ujęciu instytucjonalnym Acemoglu i Robinsona – z całą pewnością był instytucją wykluczającą.

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

Należy też zauważyć, że fazy ustawodawczej projekt nadzwyczajnego podatku nie przebrnął jedynie w Wielkiej Brytanii. Ta prosta obserwacja może znajdować doniosłe wytłumaczenie – to Albion jest kolebką deontologicznego podejścia do zasad sprawiedliwości podatkowej. Rozwijali je latami Smith, Ricardo i J. S. Mill⁴³². Epoka ekonomii politycznej odcisnęła najsilniejsze piętno właśnie na brytyjskiej filozofii ekonomii, podczas gdy w innych krajach decydował pragmatyzm fiskalny, a zasady schodziły na dalszy plan.

Z perspektywy współczesnej ówczesną debatę nad podatkiem od kapitału ocenił Martin Daunton⁴³³: „porażka podatku od kapitału, z jego potencjałem restrukturyzacji społeczeństwa, oznaczała utrzymanie dotychczasowego sposobu dystrybucji dochodu i majątku”. Zwrócił on również uwagę na istotny fakt, iż zwycięstwo idei podatku stworzyłoby niebezpieczeństwo potraktowania systemu podatkowego jako narzędzia politycznego. Takie zastosowanie podważyłoby legitymizację systemu, w efekcie długookresowo utrudniając proces ściągania podatków. Odrzucenie podatku od kapitału

⁴³¹ D. C. North, *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge 1990.

⁴³² Mimo że ten ostatni przeszedł przeciw do historii przede wszystkim jako utilitarysta, posługujący się argumentacją konsekwencjalną.

⁴³³ M. Daunton, *How To Pay For...*, s. 919.

wzmocniło państwo brytyjskie oraz usunęło ważne, systemowe, ryzyko, mogące zmaterializować się pod postacią podatków jako źródła ostrych konfliktów społecznych⁴³⁴.

Omówione przypadki pozwoliły wskazać na rzadko dotychczas poruszany w literaturze (przynajmniej w kontekście rozważań z zakresu filozofii ekonomii) aspekt sprawiedliwości – sprawiedliwość międzypokoleniową. Analiza tekstów źródłowych umożliwiła wyróżnienie jej dwóch rozumień. Sprawiedliwie jest obciążyć przyszłe pokolenia, bo terazniejsze borykają się z samym źródłem trudności (np. wojną czy pandemią), które są większą niedogodnością niż następcza spłata długu rozłożonego na dziesiątki milionów mieszkańców. Drugi pogląd (reprezentowany przez Pigou i Jastrowa) – sprawiedliwie jest obciążyć terazniejsze pokolenia, ponieważ przyszłe nie są w najmniejszym stopniu winne zdarzeniom sprzed ich narodzenia. Perspektywa Giniego (pierwsza) jest dominująca współcześnie. Obecnie również dba się o interes bieżący terazniejszych pokoleń, a ogromne zadłużenia publiczne mogą potencjalnie obciążyć przyszłe pokolenia. Rawls w *Teorii sprawiedliwości* sprowadza argumentację ekonomiczną na ten temat do problemu znalezienia optymalnej stopy oszczędzania⁴³⁵. Za ważniejszy od ekonomicznego uważa jednak argument etyczny (podobnie jak Pigou i Jastrow)⁴³⁶:

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

Przytaczane teksty wzbogacić mogą również dyskusję odnośnie do sprawiedliwości rozwiązań w rodzaju ulg i zwolnień podatkowych czy kwoty wolnej od podatku⁴³⁷. Socjalistycznie myślący Jastrow ostro potępił te konstrukcje, podczas gdy Gini i Pigou uznali je za normalne elementy regulacji (a sam Pigou wręcz otwarcie poparł kwotę wolną od podatku jako rozwiązanie pomagające najbiedniejszym).

⁴³⁴ Ibidem.

⁴³⁵ Rawls przytacza znakomite, ekonomiczne źródła na ten temat. Zob. J. Rawls, *op. cit.*, s. 417, przypis.

⁴³⁶ J. Rawls, *op. cit.*, s. 417-418. Pogrubienie kluczowego fragmentu – A.K.

⁴³⁷ Instytucje te, z istoty swej, stoją w sprzeczności ze Smithowską deontologią, prowadząc do nierównego traktowania podatników.

Czy porażki koncepcji zachodnich, dotyczących jednorazowych podatków nadzwyczajnych, mogą coś wnieść do teorii makroekonomii? W świetle argumentacji Piketty'ego dotyczącej długu publicznego można odpowiedzieć na to pytanie pozytywnie.

Francuski badacz wyróżnił pięć punktów tego makroekonomicznego zagadnienia⁴³⁸:

- 1) prywatyzację majątków publicznych (której zdecydowanie nie popiera);
- 2) nadzwyczajny podatek progresywny od majątków prywatnych (jego zdaniem najsprawiedliwszy);
- 3) odmowa częściowa lub całkowita spłaty długu (przypadek grecki z lat 2010-2012);
- 4) inflacja (to w istocie podatek degresywny, druga najlepsza opcja według Piketty'ego);
- 5) polityka oszczędności (stosowana kilka lat temu, gdy Piketty pisał swe dzieło, w Unii Europejskiej, jego zdaniem najgorsza możliwość obok prywatyzacji).

Wybrane historyczne przykłady wydają się zatem stać w jawnej sprzeczności z postulatami francuskiego ekonomisty. Ukazały one rozliczne wątpliwości zarówno co do sprawiedliwości rozwiązania podatkowego, jak również jego praktycznej wykonalności (podatek zebrano w fiskalnie istotnym rozmiarze jedynie w Turcji, gdzie osiągnięto to, poważnie naruszając prawa człowieka i obywatela; w demokratycznych krajach podatek był nieskuteczny). Odnośnie do wykonalności, trzeba zwrócić uwagę, iż jednorazowe w zamyśle podatki majątkowe i nadzwyczajne kończą się, poprzez umożliwienie obywatelom spłat ratalnych, przekształceniem w stałe podatki majątkowe (Niemcy, Włochy). Wówczas niewiele się w istocie różnią od zwykłych podatków dochodowych, do majątku nawiązując jedynie w nominalny, a nie realny sposób. Spostrzeżenie współgra ze znaną Friedmanowską sentencją, mówiącą, że nic nie jest tak trwałe, jak tymczasowy program rządowy. Sformułował ją wcześniej Scott, w kontekście omawianych podatków, Scott: *specjalna i wyjątkowa okazja jednego rządu staje się zwyczajem następnych rządów*⁴³⁹.

Należy zauważyć, iż współcześnie szanse na sukces koncepcji nadzwyczajnych podatków majątkowych wydają się być na podobnym poziomie, jak po I wojnie światowej. Głównym czynnikiem zmiany są technologia i wiedza, działające w obie strony. Z jednej strony ułatwiają one dokładną i szybką estymację majątku oraz zapewniają przejrzystość.

⁴³⁸ T. Piketty, *op. cit.*, s. 682-683.

⁴³⁹ W. R. Scott, *op. cit.*, s. 250.

Z drugiej strony ta sama technika i wiedza utrudniają wycenę (z powodu pluralizmu metodycznego w zagadnieniach wyceny) coraz bardziej różnorodnych składników majątku (przede wszystkim niematerialnych). Dodatkowo, technika i wiedza umożliwiają szybsze niż kiedyś wykspediowanie majątku za granicę celem uniknięcia opodatkowania.

Jak uczy Pigou, podatki od wzbogacenia wojennego nie rozwiązują problemu zadłużenia publicznego (*funded debt*), a jedynie problem bieżącego, małego, powstającego corocznie, długu państwowego (*floating debt*)⁴⁴⁰. Klasycznym podatkiem majątkowym (one mogłyby efektywnie zwalczać *funded debt*) brak zaś kluczowej cechy nieoczekiwanego momentu wprowadzenia (zaskoczenie obywateli nowym prawem byłoby zresztą sprzeczne z zasadą rządów prawa i paradygmatem demokratycznym). Pozwala to zamożnym członkom społeczeństwa na skuteczną ucieczkę od tego rodzaju opodatkowania.

⁴⁴⁰ I z tym bywało jednak różnie – jak pisał Gini: „było pilnie konieczne skonsolidować *floating debt* (...). Ale pierwszy rok realizacji nadzwyczajnego podatku majątkowego nie mógł tego zapewnić, chyba że w małym stopniu”, C. Gini, *op. cit.*, s. 304.

3. Przykłady podatków majątkowych z elementami nadzwyczajności w Drugiej Rzeczypospolitej

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

Do opłacania tego podatku zostały powołane całe rzesze płatników, w znacznej części analfabetów, które stanęły wobec konieczności wypełniania formularzy zeznań, w których trzeba było operować pojęciami przekraczającymi całkowicie zakres ich rozwoju umysłowego. Większość ogromna, 95 proc. płatników podatku dochodowego, była więc niezdolna do wykonania obowiązków nałożonych przez ustawę. (...) W ten sposób podatek dochodowy stał się przyczyną bardzo wielu niesprawiedliwości i krzywd względem tych, którzy ten podatek opłacać mieli, wytwarzając wysoce nierównomierne i niesprawiedliwe obciążenie⁴⁴¹.

Pierwsze rządy w II RP nie zamierzały ustanawiać specjalnego podatku od kapitału. Do połowy 1920 r. obowiązywały przepisy podatkowe stanowiące spuściznę po państwach zaborczych⁴⁴². Polityków zaprzętała walka o kształt państwa polskiego (powstania, plebiscyty), prace nad nadaniem ogólnych ram formalno-prawnych (zakończone konstytucją marcową), czy wysiłek zbrojny (wojna polsko-bolszewicka). Działania te były bardziej palące, niż opracowywanie szczegółów systemu fiskalnego. Podobnie jak w innych państwach europejskich trzonem dochodów miał być docelowo podatek dochodowy (bezpośredni)⁴⁴³, przynajmniej zdaniem wpływowego ministra skarbu tego okresu – Władysława Grabskiego (sympatyzował on początkowo z ideami neoklasycznymi w ekonomii; z czasem zrewidował ten pogląd, przychylając się do podatków pośrednich)⁴⁴⁴.

Niskie wpływy do budżetu wynikały głównie ze zniszczeń wojennych. Wojciech Roszkowski podaje: „poziom produkcji przemysłowej z 1919 r. wyniósł w Polsce około

⁴⁴¹ J. Piekalkiewicz, *Podatek dochodowy i majątkowy w Polsce*, „Ruch Prawniczy i Ekonomiczny” 1924, nr 4, z. 1, Wydział Prawa i Administracji UAM, Poznań, s. 6-7. Cytowany fragment to sprawozdanie stenogramowe z siedemnastego posiedzenia Sejmu dnia 27 lutego 1923 r. – przemówienie posła Jerzego Gościckiego. Gościcki (1879-1946) był ekonomistą i ministrem rolnictwa. Reprezentował Związek Ludowo-Narodowy. Z kolei autor tekstu, Jan Piekalkiewicz był ekonomistą, Naczelnikiem Wydziału Głównego Urzędu Statystycznego oraz politykiem ruchu ludowego. Zamordowany po torturach przez Gestapo w czerwcu 1943 r.

⁴⁴² Decyzją z 12.11.1918 r. Zob. P. Grata, *Polityka podatkowa II Rzeczypospolitej: zarys problematyki*, „Roczniki Dziejów Społecznych i Gospodarczych” 2012, t. 72, s. 134; P. Grata, *Budowa polskiego systemu podatkowego*

u progu niepodległości (1918-1921), [w:] *Społeczny bilans otwarcia polskiej niepodległości w 1918 roku*, red. T. Głowiński, M. Zawadka, Wydawnictwo GAJT, Wrocław 2018, s. 66.

⁴⁴³ Tam jednak oparcie budżetu powojennego o podatek dochodowy było możliwe dzięki gwałtownemu wzrostowi jego progresywności w latach 1915-1920, zob. wykres Piketty’ego – T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku*, Warszawa 2015, s. 621 – USA, Zjednoczone Królestwo, Niemcy i Francja podnoszą w tym okresie krańcową stawkę podatku dochodowego o kilkadziesiąt procent (z poniżej 10% na 40-75%).

⁴⁴⁴ Zmianę poglądów na ówczesnych decydentach wymusiło zderzenie z rzeczywistością (niskie wpływy podatkowe). Z czysto ideologicznego punktu widzenia dalej popierali daniny bezpośrednie.

30% stanu z 1913 r.”⁴⁴⁵. Zbigniew Landau i Jerzy Tomaszewski pokazali dane, z których wynika, że skala strat w rolnictwie była równie ogromna. Pożary wojenne niszczyły od 10 do 40% budynków wiejskich w powiatach. Istotnie ubyło inwentarza żywego, zagajników i lasów (w tym aspekcie obok zwykłych zniszczeń wojennych rolę grał też rabunkowy wyręb lasu) oraz znacząco zmniejszył się obszar zasiewów i plonów⁴⁴⁶. Za sytuację odpowiedzialna była również inflacja. Jej skalę przybliżyły statystyki Ignacego Weinfeldta – kilogram cyny 1 stycznia 1914 r. kosztował 4 mkp. (marki polskie, przeliczone względem wartości marki w 1922 r.), natomiast w październiku 1921 r. już 3 600 mkp., co oznaczało wzrost ceny o 90 000% na przestrzeni nieco ponad siedmiu lat⁴⁴⁷. Problemy natury społecznej (*vide* cytaty otwierający rozdział) wraz z niskim poziomem zorganizowania i wyszkolenia administracji skarbowej⁴⁴⁸ stanowiły kolejną przyczynę niewystarczających wpływów do budżetu państwa. Ignaz Jastrow, analizując kasus niemiecki, wskazywał, że łatwiej stworzyć dobry system podatkowy, mając za istniejącą podstawę zły system, niż tworzyć coś z niczego. Podkreślał wagę infrastruktury i zatrudnienia należytej liczby pracowników administracyjnych⁴⁴⁹. Skoro w Republice Weimarskiej zagadnienie to stanowiło problem, nietrudno sobie wyobrazić, z jaką skalą trudności trzeba było się mierzyć w pozaborowej rzeczywistości II RP⁴⁵⁰.

Powstała zatem konieczność zwiększenia wpływów z podatków dochodowych kolejnymi podatkami bezpośrednimi, a zwłaszcza majątkowymi. Tymczasem już pod koniec 1919 r. poglądy polskich decydentów (m.in. ministra skarbu Leona Bilińskiego) ewoluowały w stronę przekonania o większej wydajności podatków pośrednich, konsumpcyjnych. Trend ten dostrzegł m.in. Paweł Grata⁴⁵¹, który wskazał również na dużą rolę podatków nadzwyczajnych, interpretując je jako próby znalezienia dodatkowych źródeł dochodów budżetowych: „na początku 1919 r. ukazały się bowiem dekrety Naczelnika Państwa o poborze jednorazowej daniny od nieruchomości i majątków w kapitale (z 19 stycznia 1919 r.)⁴⁵², podatku majątkowym oraz podatku od zysków wojennych (oba z 5 lutego tego

⁴⁴⁵ W. Roszkowski, *Historia Polski 1914-1991*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992, s. 33.

⁴⁴⁶ Z. Landau, J. Tomaszewski, *Gospodarka Polski Międzywojennej. W dobie inflacji 1918-1923.*, t. 1, Książka i Wiedza, Warszawa 1967, s. 150-153.

⁴⁴⁷ I. Weinfeld, *Rocznik Polski*, wyd. 2, Książnica Polska, Warszawa-Lwów 1922, s. 106.

⁴⁴⁸ J. Piekalkiewicz, *op. cit.*, s. 6-7.

⁴⁴⁹ I. Jastrow, *The German Capital Levy...*, s. 463-464, 469-470.

⁴⁵⁰ Z. Landau, J. Tomaszewski, *op. cit.*, s. 251.

⁴⁵¹ P. Grata, *op. cit.*, s. 67.

⁴⁵² Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 11, poz. 128. W przypadku jednorazowej daniny chodzi jednak o 29.01.1919 r.

roku)⁴⁵³. Sporą częstotliwość tego rodzaju opodatkowania w pierwszych latach istnienia II RP przeanalizował Roman Rybarski w monumentalnej *Nauce skarbowości*⁴⁵⁴:

„ze względu na stan finansów państwa, a dalej z uwagi na polską psychikę zbiorową, skłonną do nadzwyczajnych, jednorazowych wysiłków, idea daniny majątkowej była w Polsce popularna”.

W Wielkiej Brytanii, projektowana wersja podatku majątkowego, odwoływała się do problemu zadłużenia publicznego powstałego przez koszty prowadzenia wojny⁴⁵⁵. Tam jednak gospodarka weszła na drogę innego modelu reformy stabilizacyjnej (polityki deflacyjnej). W Polsce natomiast finansowe straty wojenne były tylko jednym z wielu problemów, składających się na przyczyny sięgnięcia po podatki nadzwyczajne. O ile w Wielkiej Brytanii podstawę systemu stanowił podatek dochodowy (*income tax*), o tyle w Polsce model ten poniósł klęskę (zob. tabele: 29, 30). Zwykły podatek majątkowy z 5 lutego 1919 r., w polskim przypadku, miał zatem nie tyle likwidować zadłużenie (odrodzone państwo nie mogło przecież posiadać zadłużenia publicznego, choć dziedziczyło po zaborcach część aktywów i pasywów⁴⁵⁶), co stanowić drugi, obok podatku dochodowego, filar bieżących dochodów państwa. Wpływy do budżetu wciąż jednak były niewystarczające, mimo że podatek dochodowy i majątkowy silnie wspierały przejęte po zaborcach podatki pośrednie⁴⁵⁷.

Na regulacje nadzwyczajnych podatków majątkowych należy spojrzeć w szerszym kontekście powojennej sytuacji w Polsce – władza musiała zmierzyć się z gigantycznym zadaniem ujednoczenia systemu podatkowego w państwie, w którym wcześniej obowiązywały trzy różne systemy podatkowe⁴⁵⁸. Zawierowania personalne z pewnością nie ułatwiały realizacji zadania – dość powiedzieć, że funkcję ministra skarbu w pierwszych miesiącach i latach niepodległości sprawowały aż cztery osoby (Władysław Byrka, kierownik resortu, 17 listopada 1918 – 16 stycznia 1919; Józef English, 16 stycznia 1919 – 4 kwietnia 1919; Stanisław Karpiński, 4 kwietnia 1919 – 31 lipca 1919; Leon Biliński, 31

⁴⁵³ P. Grata, *op. cit.*, s. 69; E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, s. 262.

⁴⁵⁴ R. Rybarski, *Nauka skarbowości...*, 2015, s. 308.

⁴⁵⁵ A. C. Pigou, *op. cit.*, s. 50.

⁴⁵⁶ Aktywa stanowiła chociażby gotówka pozostawiona przez zaborców w kasach publicznych instytucji oraz urzędów. Zob. Z. Landau, J. Tomaszewski, *op. cit.*, s. 254.

⁴⁵⁷ Można tu wymienić: podatek od zapalek, drożdży, wina musującego i gisz. Kompletny spis podatków pośrednich w: P. Grata, *op. cit.*, s. 75.

⁴⁵⁸ To zresztą duże uproszczenie. Grata dostrzega odmienności w systemach podatkowych na terenie Królestwa Polskiego, Wielkopolski, Pomorza, Górnym Śląsku, Śląsku Cieszyńskim, a nawet ślady węgierskiego systemu fiskalnego na Spiszu i Orawie. Być może zatem bliższe prawdzie byłoby mówienie aż o około dziewięciu (sic!), a nie tylko trzech systemach, P. Grata, *op. cit.*, s. 64-66.

lipca 1919 – 9 grudnia 1919)⁴⁵⁹. Bez wątpienia, doświadczenia życiowe i preferencje ideologiczne wymienionych ministrów były jednym z istotnych czynników wyznaczających kierunki polityki fiskalnej u progu niepodległości⁴⁶⁰.

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

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

W pierwszej kolejności należy się przyjrzeć, mającemu najbardziej bezpośrednie powiązanie z powojenną sytuacją, podatkowi od zysków wojennych. Został on już szczegółowo zbadany przez Dobrosławę Antonów, która przyczyn jego wprowadzenia upatruje głównie w konieczności finansowania kosztów wojny polsko-bolszewickiej⁴⁶¹. Wskazała również na motyw „społeczno-porządkowy”⁴⁶². W myśl art. 1 podatek od zysków wojennych dotyczył wyłącznie terenu byłego zaboru rosyjskiego⁴⁶³. Danina spełniała, mimo tego ograniczenia, kryterium powszechności. Regulacje prawne z lat 1918-1919 obejmowały jedynie obszar byłego Królestwa Polskiego, ponieważ tylko te tereny były wtedy pod kontrolą państwa polskiego. Stopniowo włączano w ustawodawstwo Wielkopolskę, Śląsk, Kresy. Widać to dobrze po składzie Sejmu Ustawodawczego. Wraz z włączaniem nowych terenów przeprowadzano wybory uzupełniające, aby wyłaniać przedstawicieli kolejnych dzielnic. Podstawę ustalenia wymiaru podatku stanowiła nadwyżka zysku wojennego przedsiębiorstwa ponad zwykły zysk przedwojenny⁴⁶⁴.

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

⁴⁵⁹ P. Grata, *op. cit.*, s. 66. Z drugiej strony w latach 1921-23 resort obejmowało kolejno... dziewięciu ministrów, zob. Z. Landau, J. Tomaszewski, *op. cit.*, s. 267.

⁴⁶⁰ Analizę ich konkretnych poglądów i wypowiedzi na ten temat odnajdziemy w: P. Grata, *Kierunki polityki podatkowej państwa polskiego w roku 1919*, „Polityka i Społeczeństwo” 2010, nr 7, s. 49-56.

⁴⁶¹ D. Antonów, *Podatek od zysków wojennych w polskim systemie danin jako źródło finansowania kosztów wojny polsko-bolszewickiej*, „Studia nad Autorytaryzmem i Totalitaryzmem” 2021, t. 43, nr 3, s. 395-406.

⁴⁶² *Ibidem*, s. 404.

⁴⁶³ Dz. Praw P. Pol.1919, nr 12, poz. 136, art. 1.

⁴⁶⁴ Dz. Praw P. Pol.1919, nr 12, poz. 136, art. 3. Należy podkreślić, że podatkiem objęto również osoby fizyczne.

podatku od zysków wojennych zawiódł oczekiwania, jakie przywiązano do tego źródła⁴⁶⁵. Powodem kłopotów z wydajnością fiskalną tego rozwiązania mogła być trudna do uchwycenia baza opodatkowania (porównywanie dochodu przedwojennego ze zdevaluowanym dochodem wojennym wychodziło na korzyść dochodu przedwojennego, nie dając podstawy do poboru podatku⁴⁶⁶) oraz wysoki poziom skomplikowania przepisów – 68 artykułów ustawy oraz 93 paragrafy rozporządzenia wykonawczego⁴⁶⁷ w czasach, kiedy wypełnienie deklaracji zwykłego podatku dochodowego przekraczało możliwości intelektualne większości podatników, a administracja skarbową była nisko wykształcona⁴⁶⁸. Rzeczywistą skalę „zawiedzionych oczekiwań” obrazuje tabela 28. Podatek wywierał skutki fiskalne dla pojedynczych podatników⁴⁶⁹. Ważne są również przyczyny, w wyniku których omawiana regulacja poniosła klęskę. Jedną z takich przyczyn wskazał Wiesenberg:

„w pierwszym rządzie przeszkodę stanowiła zbyt duża **niemoralność podatkowa** tej kategorii płatników, którzy w sposób wyrafinowany potrafili ukryć swoje zyski. Następnie odgrywała tu wielką rolę niemożność słusznego ustalenia podstaw wymiaru tego podatku”⁴⁷⁰.

Ekonomicznym powodem wskazanych trudności była niestabilność kursu walutowego (porównanie, przy zastosowaniu indeksacji, przedwojennego dochodu w znacznie silniejszej walucie z kilkukrotnie większym dochodem wojennym w zasadniczo już jednak słabszej walucie musiało wyjść na korzyść dochodu przedwojennego, nie dając ostatecznie podstaw do opodatkowania zysków wojennych⁴⁷¹). Administracyjną przyczyną było opóźnienie akcji wymiarowej, ułatwiającej ukrycie majątku. Kolejny cytat z Wiesenbergiego dotyczył bezpośrednio sprawiedliwości podatkowej:

„głosy społeczeństwa mimo wszystko wskazują na to, że do tej naprawy w pierwszym rządzie przyczynić się powinni ci, którzy, korzystając ze sprzyjających im koniunktur, powiększyli

⁴⁶⁵ H. Wiesenberg, *Ustawa o podatku od wzbogacenia się, które ujawniło się przez nabycie nieruchomości i przez spłatę długów hipotecznych wraz z rozporządzeniem wykonawczym Ministra Skarbu*, Związek Pracowników Skarbowych, Warszawa 1922, s. 6. Wiesenberg był ówczesnym Dyrektorem Departamentu Podatków Ministerstwa Skarbu.

⁴⁶⁶ Popołniono błąd konstrukcyjny i tę dewaluację uwzględniano, co powodowało, że nominalnie bardzo duży dochód wojenny miał posiadać niewielką wartość na tle dochodu przedwojennego.

⁴⁶⁷ Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 46, poz. 320.

⁴⁶⁸ J. Piekalkiewicz, *op. cit.*, s. 6-7.

⁴⁶⁹ Powstawały na jego tle ciekawe przypadki prawne – w specjalistycznym czasopiśmie Rudolfa Langroda opisano jeden przypadek apelacji od tegoż podatku, zob. R. Langrod, „Sprawy Podatkowe: czasopismo poświęcone popularyzacji skarbowości publicznej” 1921, r. 1, z. 1, s. 26-28.

⁴⁷⁰ H. Wiesenberg, *op. cit.*, s. 6, pogrubienie moje, A.K.

⁴⁷¹ Ibidem. Nawet rozporządzenie z 24 lipca 1920 r. mnożące dochód przedwojenny x5 nie rozwiązało problemu. Zmieniające się zapatrywania prawników (oraz ewolucję linii orzeczniczej w sądach powszechnych) na problemy indeksacji w tym okresie odnajdziemy w tekście: R. Jastrzębski, *Między nominalizmem a waloryzacją - judykatura in statu nascendi II Rzeczypospolitej*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2011, t. LXIII, z. 1.

swój majątek, albo pozyskali w tym czasie, gdy ogół obywateli ponosił ciężkie moralne i materialne ofiary i straty”⁴⁷².

Szczegółową analizę tego podatku pomijam z uwagi na jego dochodową naturę. Szerszą analizą w tej pracy objęte są jedynie, zgodnie z tytułem rozprawy, nadzwyczajne podatki majątkowe. Daninę trzeba było jednak wspomnieć z powodu jej jednoznacznie nadzwyczajnego charakteru i ścisłego powiązania z sytuacją wojny. Również zważywszy na samą nazwę, regulacja zysków wojennych wydaje się bardzo bliska, centralnemu dla całości pracy, zagadnieniu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego.

Istotne są subtelności terminologiczne – mianowicie, zysk to, według ustawy, inaczej dochód⁴⁷³. Przykładem może być art. 11: „uważa się za zysk kwotę ustaloną lub ustalić się mającą na podstawie przedłożonych przez te towarzystwa rocznych sprawozdań i bilansów dla wymiaru podatku od handlu i przemysłu”⁴⁷⁴. Jeszcze wyraźniej widać to w art. 13, dotyczącym potrąceń: „oprócz tego od dochodu, podległego podatkowi, można potrącić także wszelkie ciężące na źródłach dochodu zobowiązania, oparte na szczególnych tytułach prawnych i zmniejszające trwale dochód (...)”⁴⁷⁵.

Należy też uwzględnić dwie teorie rozumienia dochodu, gdyż regulacja koresponduje z mniej rozpowszechnioną teorią czystego przyrostu majątkowego. Taki pogląd wspiera literalna wykładnia sformułowania/zapisu „zysk względnie dochód” oraz fakt, że zysk wojenny (w przeciwieństwie do zysku ze stabilnej działalności gospodarczej) nie pasuje do definicji dochodu w rozumieniu teorii źródeł – nie ma charakteru okresowego i nie może stanowić stałego źródła utrzymania. Ustawodawcy w 1919 r. mogli nie zastanawiać się nad cechami i specyfiką podatków majątkowych czy dochodowych. Potrzebowali bowiem pilnie środków do odbudowy kraju, w efekcie czego chwyтали się wszystkich, możliwych do pozyskania, źródeł pieniędzy. Wchodzi też w grę ewentualność, że potraktowano to obciążenie jako osobną kategorię podatku nadzwyczajnego, a jego ewentualny majątkowy, bądź dochodowy charakter nie miał większego znaczenia. Na tym tle wzbogacenie wojenne z 1945 r. przyjmowało w sposób zdecydowany formę majątku/kapitału. Wzbogacenie dodawało się do wcześniejszego majątku, który mógł być, zależnie od woli dysponującego,

⁴⁷² H. Wiesenberga, *op. cit.*, s. 6.

⁴⁷³ Dekret podpisany przez Piłsudskiego i Paderewskiego zawiera w paru miejscach sformułowanie „zysk względnie dochód”, co powinno zamykać sprawę dochodowej, a nie majątkowej natury pojęcia „zysku”. Zob. Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 12, poz. 136, art. 2.

⁴⁷⁴ Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 12, poz. 136, art. 11.

⁴⁷⁵ Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 12, poz. 136, art. 13.

wykorzystywany jako kapitał. Nie chodziło o uchwycenie procesu zarabiania dochodu/wypracowywania zysku, jak w podatku od zysków wojennych z 5 lutego 1919 r., a o porównywanie końcowych efektów (stanów majątku) z dwóch dat.

Opodatkowując zyski wojenne zastosowano również bardzo zbliżoną do metody użytej przy okazji PRL-owskiego podatku od wzbogacenia wojennego, metodę porównywania poziomu dochodów (ale nie majątków) w dwóch przedziałach czasowych. Za podstawę wzięto ostatnie trzy operacyjne lata przedwojenne i okres od 1 sierpnia 1914 r. do 31 grudnia 1918 r.⁴⁷⁶. W podatku od wzbogacenia z 1945 r. brano natomiast majątek z daty wybuchu i zakończenia wojny. Przypomnijmy, że Zbigniew Ofiarski zaklasyfikował podatek od zysków wojennych jako podatek nadzwyczajny⁴⁷⁷. U Ofiarskiego jednak nadzwyczajność wystąpiła w roli osobnego kryterium podziału wszystkich podatków, nie zaś, jak w niniejszej rozprawie, podziale samych tylko podatków majątkowych, zanalizowanych pod kątem cechy nadzwyczajności.

Charakter jednorazowej daniny majątkowej miała natomiast (zgodnie z nazwą), wprowadzona równoległe do podatku od zysków wojennych, jednorazowa państwowa danina od nieruchomości i majątku w kapitale z 29 stycznia 1919 r. Oprócz Naczelnika Państwa, Józefa Piłsudskiego, odpowiedzialność za regulację wzięli na siebie poprzez złożenie podpisu pod tekstem ustawy: Prezydent Ministrów – Ignacy Jan Paderewski i minister skarbu – Józef English⁴⁷⁸. Danina obciążała nieruchomości, grunty i majątki w kapitale⁴⁷⁹. Oszacowanie tych trudnych do uchwycenia wartości majątkowych miały ułatwić posiadane przez administrację akta wymiaru podatku od nieruchomości i zwykłego podatku majątkowego⁴⁸⁰. Jeśli te dane były niewystarczające, umożliwiono przesłuchanie podatnika odnośnie do posiadanej przez niego gotówki, wierzytelności i papierów wartościowych⁴⁸¹. Zastosowano instytucję kwoty wolnej od podatku⁴⁸². Wyznaczono relatywnie niskie, progresywne stawki, od 0,5% do 2% dla nieruchomości miejskich wartych od 20 tys. do 750 tys. mkp. (przedział ten podzielono na pięć progów podatkowych). Wartość przedmiotów ustalano na dzień 1 stycznia 1919 r.⁴⁸³. Wysokość podatku dla gruntów

⁴⁷⁶ Dz. Praw P. Pol.1919, nr 12, poz. 136, art. 3.

⁴⁷⁷ Z. Ofiarski, 5. *Klasyfikacja podatków* [w:] *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, dostęp z bazy LEX.

⁴⁷⁸ Dz. Praw P. Pol.1919, nr 11, poz. 128, str. 98.

⁴⁷⁹ Dz. Praw P. Pol.1919, nr 11, poz. 128, art. 1.

⁴⁸⁰ Dz. Praw P. Pol.1919, nr 11, poz. 128, art. 2.

⁴⁸¹ Dz. Praw P. Pol.1919, nr 11, poz. 128, art. 6.

⁴⁸² Dz. Praw P. Pol.1919, nr 11, poz. 128, art. 3.

⁴⁸³ Dz. Praw P. Pol.1919, nr 11, poz. 128, art. 4.

zależała natomiast od klasy gruntu⁴⁸⁴. Za złożenie fałszywego oświadczenia majątkowego groziła grzywna⁴⁸⁵. Wynik fiskalny daniny obrazuje tabela 29⁴⁸⁶. Godna przytoczenia jest opinia Rybarskiego, zgodnie z którą zarówno podatek od zysków wojennych, jak i danina od nieruchomości i majątków w kapitale miały znikome znaczenie⁴⁸⁷.

3.1.2. Podatek od wzbogacenia się w formie nieruchomości i spłaty długów

Fiasko dochodowego podatku nadzwyczajnego od zysków wojennych i nieznaczne skutki jednorazowej daniny majątkowej, nie przeszkodziły wniesieniu 10 listopada 1921 r. do Sejmu Ustawodawczego rządowego projektu (chadeckiego premiera Antoniego Ponikowskiego i ministra skarbu Jerzego Michalskiego) o podatku od wzbogacenia się, które ujawniło się przez nabycie nieruchomości i przez spłatę długów hipotecznych. Sądono, że zawężenie bazy opodatkowania do sytuacji nabywania nieruchomości oraz spłaty przedwojennego długu hipotecznego ułatwi wymiar podatku, przynajmniej na tle skali trudności z 1919 r. Akt uchwalono 31 marca 1922 r.⁴⁸⁸. Podpisali go: marszałek Sejmu Ustawodawczego, Wojciech Trąpczyński; premier Ponikowski i minister Michalski.

Przyczyn ustanawiania nadzwyczajnych przepisów należy upatrywać w rosnącym zewnętrznym zadłużeniu publicznym i intensywnym rozwoju pierwszych instytucji socjalnych. Te dwa zjawiska bardzo niekorzystnie oddziaływały na wydatkową stronę budżetu. Oprócz tego, motywem wprowadzenia regulacji było uświadomienie, że to właśnie nabycie budynku zabezpieczało majątek od utraty wartości w sytuacji stale przyspieszającej inflacji⁴⁸⁹. Zachodziła konieczność wprowadzenia podatku, który sięgnie do majątku, który zdołano uchronić przed podatkiem inflacyjnym. Wzrost cen w 1922 r. przybrał już

⁴⁸⁴ Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 11, poz. 128, art. 5.

⁴⁸⁵ Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 11, poz. 128, art. 19.

⁴⁸⁶ Zbigniew Landau i Jerzy Tomaszewski przywołują znamienne anegdotkę jakościowo opisującą realny sposób działania jednorazowej daniny majątkowej. Kiedy minister Karpiński zapytał delegata władz skarbowych Kalisza o wpływ z daniny, ten miał odrzec: „nic o tym podatku nie wiemy, Panie Ministrze”. Cytowani autorzy uznali, że klęska dwóch pierwszych podatków nadzwyczajnych wynikała z opóźnień w wydawaniu rozporządzeń wykonawczych do ustaw (trzy/cztery miesiące zwłoki pozwoliły na skuteczną ucieczkę przed opodatkowaniem). Zob. na ten temat: Z. Landau, J. Tomaszewski, *op. cit.*, s. 256, 258.

⁴⁸⁷ R. Rybarski, *Nauka skarbowości... op. cit.*, 2015, s. 308-309.

⁴⁸⁸ Dz. U. RP 1922, nr 30, poz. 238, więcej konkretów dotyczących tej regulacji w rozporządzeniu wykonawczym – Dz. U. RP 1922, nr 42, poz. 357.

⁴⁸⁹ Zauważmy, że ten sposób myślenia trwa w Polsce do dzisiaj, mimo iż w międzyczasie powstały setki nowych, bardziej wyrafinowanych niż zwykły zakup nieruchomości, instrumentów finansowych.

niebagatelne rozmiary (ale jeszcze nie hiperinflacyjne, jak w 1923 r.). Jego ilustrację stanowi tabela 28:

Tabela 28 Wskaźnik cen hurtowych w Polsce w postaci przeciętnego wskaźnika ogólnej liczby towarów za okres X 1921 – XII 1922

Rok i miesiąc	Wskaźnik cen liczony względem stycznia 1922 r. (I 1922 =100)	Wskaźnik cen liczony względem stycznia 1914 r. (I 1914 =100)
X 1921	-	655
XI 1921	-	586
XII 1921	-	570
I 1922	100	592
II 1922	108,2	634
III 1922	120,2	735
IV 1922	128,2	751
V 1922	136,5	786
VI 1922	150,4	877
VII 1922	173,1	1 016
VIII 1922	229,3	1 358
IX 1922	254,8	1 524
X 1922	338,6	2 013
XI 1922	469,4	2 756
XII 1922	589,3	3 464

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

Tabela 28 uwypukla inflację przekraczającą 500% na przestrzeni dwunastu miesięcy (ponad pięciokrotny wzrost cen od stycznia do grudnia). Uświadamia ona też długofalowość ekonomicznych konsekwencji wojny oraz trwały charakter zaburzeń gospodarki okresu pierwszych lat II RP. Wśród rządzących panowało przekonanie, iż biedny człowiek, uczciwie pracujący, nie mógł w tamtym czasie nawet pomarzyć o tak dużej inwestycji, jak zakup nieruchomości⁴⁹⁰. Ten pogląd formalizowały art. 2 i 16 przedmiotowej regulacji⁴⁹¹. Dostrzeżono również niesprawiedliwy charakter „wzbogacenia się” dłużników, którzy, korzystając z chaosu inflacyjnego, spłacili długi hipoteczne po wartościach nominalnych, zaspokajając wierzycieli w minimalnym stopniu.

W ustawie postanowiono egzekwować od dłużników 40% kwoty zobowiązania dla spłaty w 1918 r., 80% sumy zobowiązania dla spłaty, która nastąpiła w 1919 r., 140% sumy spłaconej wierzytelności dla 1920 r. i aż 200%-250% dla zobowiązań regulowanych w latach 1921-1922. Dla spłat długów hipotecznych przekraczających kwotę 75 tys. mkp. podnoszono *ex lege* obciążenie o 25% (dla długów przenoszących 150 tys. mkp. o 50%, dla

⁴⁹⁰ H. Wiesenberg, *Ustawa o podatku od wzbogacenia się... op. cit.*, s. 7.

⁴⁹¹ Dz. U. RP 1922, nr 30, poz. 238, art. 2 (szereg zwolnień dla potencjalnie „uczciwych” przypadków nabycia), art. 16 (możliwość dyskrecjonalnego zwolnienia z podatku decyzją władzy).

ponad 225 tys. mkp. o 75%, dla ponad 300 tys. mkp. o 100%)⁴⁹². Stawki dla przypadków nabycia nieruchomości wyniosły zaś 50% ceny kupna dla nabycia w 1918 r., 40% ceny kupna dla 1919 r., 30% ceny kupna dla 1920 r., 20-10% ceny kupna dla zakupów w latach 1921-1922⁴⁹³. Wynik fiskalny daniny pokazuje tabela 29.

3.1.3. Nadzwyczajna danina państwowa

Minister Michalski planował jeszcze dwa podatki z elementami nadzwyczajności. Były to: nadzwyczajna danina państwowa z 16 grudnia 1921 r.⁴⁹⁴ oraz danina wyrównawcza z 1 lipca 1926 r.⁴⁹⁵. Z uwagi na względny sukces regulacji, warto poświęcić więcej miejsca tej pierwszej daninie. Taylor twierdził, że wprowadzono ją w miejsce, ostatecznie odrzuconej, idei pożyczki przymusowej, jakiej mieliby udzielić obywatele państwu. Pożyczkę „zastąpiono (...) jednorazową daniną majątkową, stanowiącą wielokrotność podatków przychodowych”⁴⁹⁶. Tłumaczył, iż tego rodzaju podatek, nawet gdy płacony był w większości z dochodu, ma charakter majątkowy, ponieważ trzeba patrzeć na system fiskalny jako na pewną całość: „(...) w kombinacji jednak z innymi podatkami stałymi niejednokrotnie z formalno-majątkowych stawały się one rzeczywistymi majątkowymi”⁴⁹⁷. Natomiast Edward Strasburger wygłosił odmienną opinię:

„(...) nadzwyczajna danina z grudnia 1921 r., pomimo pozorów, nie jest jednak podatkiem majątkowym. Z punktu widzenia formalnego nie jest nim, gdyż za podstawę obliczenia wzięto na ogół istniejące podatki przychodowe (...) pod względem materialnym nie jest danina pod majątkowym, gdyż jako zbyt lekka nie narusza na ogół majątku, lecz jest uiszczana z dochodu. W konstrukcji daniny nie wytrzymuje krytyki z punktu widzenia naukowego regresja dla drobnej własności rolnej. Przy podatkach przychodowych o charakterze rzeczowym nie chodzi bowiem o absolutną wysokość przychodu, lecz o rentowność gospodarstwa, drobna zaś własność jest raczej rentowniejsza niż wielka. Zdecydowały też tutaj **nie motywy rzeczowe, lecz polityczne** i skład naszego Sejmu”⁴⁹⁸.

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

⁴⁹² Dz. U. RP 1922, nr 30, poz. 238, art. 3.

⁴⁹³ Ibidem.

⁴⁹⁴ Dz. U. RP 1922, nr 1, poz. 1.

⁴⁹⁵ E. Strasburger, *Miscellanea*, „Ruch Prawniczy i Ekonomiczny” 1922, nr 2, z. 3, Poznań, s. 663.

⁴⁹⁶ E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, s. 262.

⁴⁹⁷ Ibidem, s. 261.

⁴⁹⁸ E. Strasburger, *op. cit.*, s. 663. Podkreślenie moje.

„wielokrotność podatków przychodowych”⁴⁹⁹. Ustawę o daninie podpisali obok Jerzego Michalskiego: Trąmpczyński, Ponikowski, minister spraw wewnętrznych – Stanisław Downarowicz i minister byłej Dzielnicy Pruskiej – Józef Wybicki.

Politycznych i ekonomicznych motywów, stojących za wprowadzeniem daniny, poszukiwał Michał Michalski. Badacz, analizując poglądy J. Michalskiego, zwrócił uwagę na trafne spostrzeżenie tego ministra skarbu, iż długi zagraniczne rosą wraz ze spadkiem wartości krajowego pieniądza, w związku z czym zwiększenie opodatkowania obok drastycznego ograniczania uprawnień i liczebności administracji skarbowej oraz wydłużania dnia pracy robotnikom były w istocie działaniami w sytuacji przymusu ekonomicznego ze strony państwa polskiego⁵⁰⁰. M. Michalski na podstawie badań archiwalnych, pokazał różne głosy na temat daniny, wygłoszonych na etapie drogi ustawodawczej. W kontekście sprawiedliwości podatkowej najbardziej godne przytoczenia są słowa wypowiedziane przez endeckiego posła, Stanisława Głębińskiego⁵⁰¹, który poparł daninę, ale miał też fundamentalne zastrzeżenia:

„(...) nie w tem znaczeniu, ażebyśmy uważali tę daninę za podatek idealny, albo nawet sprawiedliwy, ale dlatego, ponieważ pragniemy dopomóc Ministrowi Skarbu i Rządowi do realizacji jego programu sanacji naszych finansów, i waluty i stosunków gospodarczych”⁵⁰².

Zapisane w ustawie przyczyny wprowadzenia nadzwyczajnej daniny państwowej miały skutkować przywróceniem równowagi budżetowej i stworzeniem „podstawy dla banku biletowego”⁵⁰³. Do kręgu podmiotowego obowiązanej do uiszczania daniny zaliczono płatników podatków bezpośrednich (zarówno osoby fizyczne, jak i prawne). Chodziło konkretnie o osoby płacące podatek podymny, gruntowy, od nieruchomości, przemysłowy, domowo-czynszowy, od handlu domokrażnego, zarobkowy i procederowy⁵⁰⁴

⁴⁹⁹ E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, s. 262. Podobnie jak Taylor pisze Grata, stwierdzając, iż danina była podatkiem majątkowym, mającym zagwarantować równowagę budżetową, w: P. Grata, *Budowa polskiego systemu...*, s. 70.

⁵⁰⁰ M. Michalski, *Nadzwyczajna danina państwowa – jeden z elementów naprawy finansów publicznych II Rzeczypospolitej ministra skarbu Jerzego Michalskiego (1921/1922 r.)*, [w:] *Z dziejów historii podatków. Wybrane problemy*, red. K. Banaś, R. Stasiak, Łódź 2017, s. 76.

⁵⁰¹ Głębiński (1862-1941) był działaczem galicyjskim, posłem parlamentu austriackiego oraz ministrem transportu kolejowego. Na polu naukowym łączył historię z ekonomią. Zob. Z. Szymański, *Hierarchia czynników produkcji a model rolnictwa polskiego w „Ekonomice narodowej” Stanisława Głębińskiego*, „*Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*” 2010, vol. 44, no. 1, s. 201-213; Z. Szymański, *Ekonomia narodowa a etyka w ujęciu Stanisława Głębińskiego*, „*Annales. Ethics in Economic Life*” 2014, vol. 17, no. 1, s. 23-34.

⁵⁰² SSSU (Sprawozdanie Stenograficzne Sejmu Ustawodawczego) z dn. 9 XII 1921 r., ł. CCLXIX/42–48, za: M. Michalski, *op. cit.*, s. 78.

⁵⁰³ Dz. U. RP 1922, nr 1, poz. 1, art. 1.

⁵⁰⁴ Wymienione, nieznane nam dziś, podatki były po prostu różnymi formami opodatkowania działalności gospodarczej. Tak jak dzisiejszy VAT wówczas składał się z dziesiątków pojedynczych podatków pośrednich, tak podatki bezpośrednie były równie kazuistycznie podzielone na pomniejsze daniny wymierzone w

(podatników pogrupowano następnie na byłe dzielnice: pruską, rosyjską i austriacką)⁵⁰⁵. Art. 3 stanowił katalog zwolnień podatkowych, wskazujący na różnorakie instytucje publiczne (związki samorządowe, instytucje humanitarne, religijne, zakłady ubezpieczeń społecznych i oświatowe, komunalne kasy oszczędności, itp.)⁵⁰⁶. Bazę dla podatku tworzyła należność podatkowa za 1920 r., zwielokrotniona mnożnikami. Ustawa uwzględniała ponad czterdzieści mnożników dla różnych przypadków⁵⁰⁷. Na przykład, dla płacących podatek gruntowy przekraczający 3 tys. mkp. rocznie, przewidziano mnożnik aż 450. Z kolei płatnicy podatku przemysłowego z podgrupy przedsiębiorstw handlowych V kategorii lub handlu jarmarcznego dostali mnożnik w wysokości zaledwie pięciokrotności rocznej należności⁵⁰⁸. W świetle takiego stopnia skomplikowania przepisów bardzo dziwią przyzwoite wyniki fiskalne (zob. tabela 29)⁵⁰⁹.

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

i poborze zwyczajnych podatków”⁵¹⁰. Strasburger również oceniał efektywność daniny. Jego zdaniem zamiast 100 mld mkp., zysk z niej dla budżetu miał ostatecznie wynieść 80 mld mkp. Wskazywał, że podatek miał być narzędziem antyinflacyjnym, lecz zawiódł w tej funkcji. Realizacja celu zwalczania inflacji by się powiodła, gdyby danina była „naprawdę majątkowa”⁵¹¹. Mimo wszystko, wpływy z daniny stanowiły 24% całości wpływów do budżetu (zob. tabela 29, GUS wykazał 75 mld mkp.⁵¹²), zatem ocena tego autora wydaje się być nadmiernie krytyczna. Brak indeksacji zobowiązania podatkowego powodował, że rezultat stabilizacji waluty utrzymywał się tylko przez chwilę⁵¹³. Dane w postaci dużych wpływów w wartościach bezwzględnych oraz względnych odniesionych do całości wpływu

konkretne typy działalności gospodarczej (rolnictwo, przemysł, handel), bądź źródło dochodu (grunt, nieruchomości).

⁵⁰⁵ Dz. U. RP 1922, nr 1, poz. 1, art. 2.

⁵⁰⁶ Dz. U. RP 1922, nr 1, poz. 1, art. 3.

⁵⁰⁷ Dz. U. RP 1922, nr 1, poz. 1, art. 4.

⁵⁰⁸ Ibidem.

⁵⁰⁹ Dodatkowo system ulg i zmniejszeń mnożnika za straty wojenne również zmieniał ostateczną wysokość zobowiązań podatkowych, dywersyfikując ją na poziomie powiatowym.

⁵¹⁰ R. Rybarski, *Nauka skarbowości... op. cit.*, 2015, s. 309.

⁵¹¹ E. Strasburger, *op. cit.*, s. 663.

⁵¹² Nawiasem mówiąc, tak znaczący wpływ, na poziomie 75% celu fiskalnego, sugerowałby, że jednak danina naruszała, przynajmniej w pojedynczych przypadkach, substancję majątków podatników.

⁵¹³ Z. Landau, J. Tomaszewski, *op. cit.*, s. 269.

budżetowego, nie odwzorowują sytuacji, iż cały wpływ budżetowy w warunkach silnej inflacji miał w istocie znikomą wartość.

Normatywna niesprawiedliwość daniny polegała natomiast na nierównomiernym obciążeniu podatkiem różnych grup społecznych, ponieważ główną bazę opodatkowania stanowiła wysokość podatku gruntowego obarczona podwyższonymi mnożnikami. Spowodowało to około trzykrotnie silniejsze uderzenie fiskalne w sektor rolniczy, niż w przemysłowy⁵¹⁴.

Strasburger poczynił również krótką wzmiankę o daninie wyrównawczej. Okazał on spory sceptycyzm wobec niej: „danina wyrównawcza, jeszcze nie uchwalona, przynieść ma także 5 miliardów (pisownia oryginalna), w praktyce będzie **niesłuchanie trudna do wykonania**”⁵¹⁵. W rzeczywistości wprowadzono ją sporo później (w 1926 r.) i przybrała ona postać 10%-owego dodatku do wysokości wszystkich pozostałych funkcjonujących podatków bezpośrednich za wyjątkiem podatku majątkowego (zob. tabela 29). Danina wyrównawcza była w założeniu chwilowym i nadzwyczajnym narzędziem fiskalnym i pozostała w polskim systemie prawnym przez kolejną dekadę⁵¹⁶.

Generalny sposób funkcjonowania finansów publicznych tego podokresu II RP tłumaczy publikacja wydana na 100-lecie GUS: „szacuje się, że w latach 1921-1923 normalne dochody budżetu państwa (wpływy podatkowe, wpłaty monopolu skarbowych i cła) pozwalały na sfinansowanie 40-60% wydatków. Pozostałym źródłem ich finansowania był kredyt Skarbu Państwa w instytucji emisyjnej, tj. Polskiej Krajowej Kasie Pożyczkowej. Ta metoda finansowania deficytu budżetowego była najważniejszą przyczyną inflacji, która w 1923 r. przerodziła się w hiperinflację”⁵¹⁷.

Trudno natomiast wskazać na jednoznaczne rekomendacje odnośnie do tak szczegółowego tematu jak podatki nadzwyczajne. Mimo tego, w „Roczniku dla Handlu i Przemysłu na rok 1922” sformułowano kilka przejrzystych wskazówek:

„(...) do sanacji naszej gospodarki finansowej dojdziemy zdaniem naszym przez:

⁵¹⁴ M. Michalski, *op. cit.*, s. 79.

⁵¹⁵ E. Strasburger, *op. cit.*, s. 664. Podkreślenie moje.

⁵¹⁶ P. Grata, *Polityka podatkowa...*, s. 146; Dz. U. 1926, nr 63, poz. 376, art. 5; Dz. U. RP 1927, nr 114, poz. 972; *Pobieranie 10% dodatku do podatków bezpośrednich*, „Przemysł i Handel” 1926, z. 29, s. 873; *Przedłużenie poboru 10% nadzwyczajnego dodatku do niektórych podatków i opłat stempowych*, „Polska Gospodarcza” 1930, z. 16, s. 721–722; T. Zaremba, *Dodatki do podatków*, „Polska Gospodarcza” 1934, z. 45, s. 1393-1395.

⁵¹⁷ C. Leszczyńska, *Polska 1918-2018. Historia Polski w liczbach*, t. 5, GUS, Warszawa 2018, s. 325.

1. zmniejszenie importu (...)
2. zwiększenie eksportu (...)
3. odpowiedni system opodatkowania
4. **jednorazową daninę dla Państwa (podobnej niem. Reichsnotopfer) od majątków w wartości w wyż. 500,000 M., względnie od dochodu w wyż 25,000 M. miesięcznie.**
5. redukcję i odpowiedni dobór urzędników państwowych.
6. pomnożenie i udoskonalenie środków transportowych oraz przez większe wykorzystanie dróg wodnych.
7. zatrzymanie względnie podwyższenie norm celnych dla artykułów luksusowych (...)
8. zastosowanie jaknajwiększej (pisownia oryginalna) oszczędności we wszystkich działach administracji państwowej i wojskowej (...)
9. pomoc państwową wybitnym i utalentowanym jednostkom (...)
10. ostatecznie unormowania jednostki monetarnej waluty polskiej (...)^{518b}

Punkt 4. dotyczył bezpośrednio podatków nadzwyczajnych. Stanowiły one tylko jeden z elementów pakietu reform. Takie podejście wydaje się być inspirowane rozwiązaniami niemieckimi (realizacja pakietu reform fiskalnych Erzbergera). Patrząc z punktu widzenia powiązań kulturowych, nie byłoby zresztą w tym nic dziwnego, że akurat działaczom wielkopolskim mogło być bliżej do metod stosowanych w Republice Weimarskiej⁵¹⁹.

3.1.4. Rekapitulacja rozwiązań podatkowych z okresu 1918-1922

Pierwsze lata niepodległości przyniosły od trzech do pięciu prób (rozbieżność wynika z problemów definicyjnych i klasyfikacyjnych) wprowadzenia opodatkowania nadzwyczajnego (zazwyczaj majątkowego): danina od nieruchomości i majątków w kapitale, podatek od zysków wojennych, podatek majątkowy z 1919 r., podatek od wzbogacenia się, które ujawniło się przez nabycie nieruchomości i przez spłatę długów hipotecznych oraz nadzwyczajna danina państwowa.

Tabela 29 Dochody skarbowe z danin nadzwyczajnych – lata 1919-1921, w mln. mkp., lata 1922-1924, w mln. zł), na tle pozostałych podatków

Nazwa podatku nadzwyczajnego	1919	1920	1921	1922	1923	1924
Jednorazowa danina 04.02.1919r.	86 (11%)	99 (2%)	143 (0%)	-	-	-
Od zysków wojennych 06.02.1919r.	15 (2%)	205 (4%)	1 785 (3%)	-	-	-
Nadzwyczajna danina państwowa 16.12.1921 r.	-	-	-	75 (24%)	-	-

⁵¹⁸ M. Kuliński, *Rocznik dla Handlu i Przemysłu na rok 1922*, POL, Poznań 1921, s. 243-244. Pogrubienie moje.

⁵¹⁹ Znaczący wpływ niemieckich i austriackich regulacji na decyzje polskiego ustawodawcy o ustanawianiu podatków nadzwyczajnych przedstawiają badania Taylora, w: E. Taylor, *Prawo skarbowe Rzeczypospolitej Polskiej*, cz.2, wyd. M. Niemierkiewicz, Poznań 1920, s. 91-94.

Podatek od wzbogacenia się 31.03.1922r.	-	-	-	1 (1%)	-	-
Zwykły majątkowy z 05.02.1919 r. / Nadzw. majątkowy „Grabskiego” od 11.08.1923r.	9 (1%)	40 (1%)	153 (1%)	10 (3%)	2 (1%)	199 (17%)
Nazwa podatku zwyczajnego	1919	1920	1921	1922	1923	1924
Dochodowy	14 (2%)	37 (1%)	2 894 (5%)	8 (3%)	16 (6%)	40 (3%)
Gruntowy	28 (3,5%)	43 (1%)	2 721 (5%)	3 (1%)	7 (3%)	48 (4%)
Od budynków	23 (3%)	44 (1%)	666 (1%)	1 (0,5%)	1 (1%)	8 (1%)
Od kapitałów i rent	19 (2,5%)	30 (1%)	158 (0%)	1 (0,5%)	1 (1%)	2 (1%)
Od przemysłu i handlu	45 (6%)	263 (5%)	2 021 (3%)	11 (3%)	24 (10%)	177 (15%)
Obrotowe i opłaty	145 (18%)	745 (16%)	6 365 (11%)	28 (9%)	30 (12%)	79 (7%)
Pośrednie+monopole	317 (39%)	2 533 (54%)	32 700 (55%)	142 (47%)	117 (47%)	387 (32%)
Cła	95 (12%)	653 (14%)	9 576 (16%)	25 (8%)	48 (19%)	237 (20%)
SUMA wszystkich wpływów budżetowych	803	4 722	59 721	308	249	1 195

Źródła: Rocznik statystyki Rzeczypospolitej Polskiej 1920/22-1924, *Annuaire statistique de la République Polonaise 1920/22-1924*, GUS, Warszawa 1923, s. 268; 1925, s. 268-269; I. Weinfeld, *Rocznik Polski*, wyd. 2, Książnica Polska, Warszawa-Lwów 1922, s. 129-130; P. Michalski, *Podatki bezpośrednie w Polsce w okresie pięciolecia 1918-1923*, Warszawa 1924, s. 166-167. Suma wpływów w wartościach nominalnych nie sumuje się z uwagi na nieuwzględnienie nieistotnych, pozapodatkowych, wpływów z kar grzywny i odsetek. Wartości procentowe zostały jednak zaokrąglone do 100% z uwagi na promilowe znaczenie nieuwzględnionych wpływów.

Tabela 29 ukazuje, iż II RP po zaborcach odziedziczyła system, w którym bardzo istotną rolę pełniły podatki pośrednie i monopole – stąd brały się powojenne trudności w oparciu budżetu o podatek dochodowy. Tabela nie potwierdza zależności zaobserwowanej w analizie przypadków zachodnioeuropejskich. Ważną rolę w powojennych budżetach pełnił tam *excess profits duty/tax*, sięgający do nadwyżkowych dochodów wojennych. Na polskim gruncie przyjął on nazwę podatku od zysków wojennych (w polskim przypadku podatek ten nie stanowi aż tak wysokiego odsetka wpływów, jak na Zachodzie – w tym sensie mógł on rzeczywiście zawieść oczekiwania). Zestawienie uwidacznia również wzrost roli podatków pośrednich. Skarb państwa w okresie 1919-1924 odnosił nieporównywalnie większe korzyści z monopoli, kredytów (wewnętrznych pożyczek), podatku przemysłowego oraz konsumpcyjnych podatków pośrednich. Trudno jednak powiedzieć w tym konkretnym przypadku, na ile niepowodzenie podatków o charakterze majątkowym/nadzwyczajnym wynikało z samej ich istoty, czy wadliwej konstrukcji, a na ile z generalnego chaosu i trudów pierwszych lat budowania nowej państwowości polskiej.

3.2. Ustawa z 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym

Ustawa z 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym wykazywała wiele znamion nadzwyczajności – już w art. 1 spotyka się sformułowanie: „na cele związane z naprawą Skarbu Rzeczypospolitej”, z czego można wnioskować, iż chodziło o naprawienie trudnej, powojennej, kondycji finansów publicznych (w Polsce odmiennosc sytuacji polegała na tym, iż realia gospodarki wojennej trwały dłużej niż na Zachodzie z uwagi na walki o granice i wojnę polsko-bolszewicką). Poza tym, choć zjawiska inflacyjne nie wystąpiły w Polsce z taką ostrością, jak w Niemczech, to i tak gwałtownie przyspieszyły w okresie poprzedzającym podatek. Janusz Skodlarski zwrócił uwagę na odzwierciedlenie inflacji w kursie walutowym i obciążeniach podatkowych. Jak pisał, o ile w 1918 r. 1\$ równał się 9 mkp, o tyle w 1923 r. 1\$ wart był 6 375 000 mkp. Jednocześnie malały wpływy z podatków. Przynotował on na dowód wiele mówiące wyliczenie: „w 1923 r. podatek inflacyjny przypadający na 1 mieszkańca wynosił 5,2 dol., a pozostałe podatki 1,8 dol.”⁵²⁰. Danina majątkowa stanowiła zatem reakcję na kryzys gospodarczy. Dokument ją wprowadzający wspólnie podpisali: prezydent – Stanisław Wojciechowski, premier – Wincenty Witos, minister spraw wewnętrznych – Władysław Kiernik, minister skarbu Hubert Linde oraz minister przemysłu i handlu – Władysław Kucharski.

Rzeczywistym pomysłodawcą oraz aktywnym wykonawcą regulacji był jednak Władysław Grabski, który przez krótki moment nie piastował funkcji w rządzie. Jemu to przypisują autorstwo ustawy Paweł Bukowski i Filip Novokmet. Wskazują oni na regulację podatku majątkowego jako na jeden z elementów pakietu polityk stabilizacyjnych, w tym przypadku wymierzoną głównie w zamożną część społeczeństwa⁵²¹. Motyw przewodni ustawy sprowadzał się zatem do przygotowania kraju do gruntownej reformy ekonomicznej, która miała przejść do historii jako reformy Grabskiego.

Art. 1 mówi o jednorazowym pobraniu podatku, podczas gdy klasyczne podatki bezpośrednie i pośrednie mają w sobie element powtarzalności, zazwyczaj trzeba je uiszczać co roku. Poza tym, ustalono, że z podatku ma zostać zebrane równo miliard franków

⁵²⁰ J. Skodlarski, *Zarys historii gospodarczej Polski do 1939 roku*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa – Łódź 1995, s. 242.

⁵²¹ P. Bukowski, F. Novokmet, *Top Incomes during Wars, Communism and Capitalism: Poland 1892-2015*, WID.world Working Paper Series N°22, 2017, s. 28.

w złocie⁵²². Osiągnąwszy tę kwotę miano zaniechać dalszego pobierania daniny. Zastosowano zatem nietypowe połączenie progresywności (zob. tabela 30) z kontyngentem⁵²³. Okoliczności te pozwalają analizować podatek z 1923 r. jako przykład daniny nadzwyczajnej.

Odnosnie do zakresu podmiotowego regulacji, ustawodawca posłużył się standardową formułą – osoby fizyczne i prawne (art. 2). Następnie jednak sformułował cały katalog zwolnień. Z podatku zwolniono m.in. Kościół katolicki i biblioteki. Bardziej szczegółowo kwestię zwolnień podmiotowych i przedmiotowych precyzowały art. 3 i art. 4. Podatek nie miał charakteru powszechnego, ponieważ do grupy rzeczywistych podatników trafiło zaledwie około miliona obywateli. Pod względem przedmiotowym, do opodatkowanych form majątku nie liczone jedynie akcji krajowych spółek. Zgodnie z art. 5 opodatkowaniu podlegał „wszelki majątek nieruchomy i ruchomy osoby opodatkowanej (art. 2) po potrąceniu długów i ciężarów,

które majątek ten zmniejszają, według stanu w dniu 1 lipca 1923 r.”⁵²⁴. Art. 6 wyjaśniał, że wymierzając podatek, doliczano „do majątku głowy rodziny majątek jej małżonka i niewłasnowolnych krewnych zstępnych, o ile prowadzą wspólne gospodarstwo z głową rodziny”⁵²⁵. Bukowski szacuje, że średni majątek osób podlegających podatkowi wyniósł 11 700 zł, a zatem trafili oni w piąty próg (dla tego progu stopa wyniosła 2%), zgodnie z tabelą 30:

Tabela 30 Wartość majątku we frankach złotych⁵²⁶ według stanu na 1 lipca 1923 r., a wysokość opodatkowania

Baza opodatkowania – wartość majątku na 1 lipca 1923 r.:	Wysokość podatku w %:
3 000 - 4 500	1,2
4 500 - 6 000	1,4
6 000 - 7 500	1,6
7 500 - 10 000	1,8
10 000 - 12 500	2
12 500 - 15 000	2,2
15 000 - 25 000	2,4

⁵²² Dz. U. RP 1923 nr 94, poz. 746, art. 1.

⁵²³ R. Rybarski, *Nauka skarbowości... op. cit.*, 2015, s. 309.

⁵²⁴ Dz. U. RP 1923 nr 94, poz. 746, art. 5. Warto może uświadomić sobie z jakich składników mógł się wówczas składać majątek, podlegający opodatkowaniu: ziemia, lasy, inwentarz martwy, inwentarz żywy (konie, bydło, trzoda, owce), budynki rolnicze, budynki nierolnicze, przemysł (drzewny, hutniczy, mineralny, poligraficzny itd.), rolnictwo, górnictwo, komunikacja, ruchomości, kruszec. Taką przynajmniej klasyfikację zastosował Bohdan Dederko w estymacie majątku narodowego dla lat 1926-1927, zob. B. Dederko, *Majątek narodowy Polski*, Warszawa 1930, s. 140. Na ten moment cały majątek II RP wynosił z grubsza 143 mld zł. Pobór miliarda złotych poprzez podatek wydaje się w tym świetle dość rozsądnym, choć już ambitnym pomysłem, świadczącym o sporych oczekiwaniach względem podatku.

⁵²⁵ Dz. U. RP 1923 nr 94, poz. 746, art. 6.

⁵²⁶ Taylor podaje, że 20 000 mkp. = 1 fr. zł. = 1 zł – zob. E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, s. 265.

25 000 - 35 000	2,6
35 000 - 45 000	2,8
45 000 - 60 000	3
60 000 - 75 000	3,2
75 000 - 90 000	3,4
90 000 - 120 000	3,6
120 000 - 150 000	3,8
150 000 - 180 000	4
180 000 - 240 000	4,25
240 000 - 300 000	4,5
300 000 - 360 000	4,75
360 000 - 480 000	5
480 000 - 600 000	5,25
600 000 - 800 000	5,5
800 000 - 1 000 000	5,75
1 000 000 - 1 500 000	6
1 500 000 - 2 000 000	6,5
2 000 000 - 3 000 000	7
3 000 000 - 4 000 000	7,5
4 000 000 - 6 000 000	8
6 000 000 - 8 000 000	8,5
8 000 000 - 10 000 000	9
10 000 000 - 12 000 000	10
12 000 000 - 14 000 000	11
14 000 000 - 16 000 000	12
16 000 000 +	13

Źródło: Dz. U. RP 1923 nr 94, poz. 746, art. 9⁵²⁷.

Kwota wolna od podatku wyniosła 3 tys. franków zł. (wprost wyrażał to art. 3 pkt 4). Cechę charakterystyczną regulacji stanowiła duża liczba progów podatkowych – 33⁵²⁸. Podatek Grabskiego był progresywny w mniejszym stopniu niż analogiczne rozwiązania zachodnioeuropejskie (widelki 1,2%-13%). Również jego stawek nie określono na poziomie nadzwyczajnie wysokim. Art. 8 dzielił źródła, z jakich ma zostać uzbierany miliard franków zł. Połowa kwoty miała pochodzić od posiadłości gruntowych przeznaczonych pod uprawę rolną i leśną, 3/8 od przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, a 1/8 od „innych” kategorii majątku⁵²⁹. Ta regulacja dyskryminowała rolników, nakładając na nich nieproporcjonalnie duże obciążenie. Rybarski jednak doprecyzował, że pokrzywdzeni nie zostali wszyscy rolnicy, lecz jedynie wielkoobszarowi: „podatek majątkowy nie był zresztą powszechnym, zwłaszcza w rolnictwie, gdzie bardzo lekko objął drobną własność

⁵²⁷ Analizę tę pogłębia pod kątem ilościowym Marcin Wroński, podając jeszcze liczbę podatników i wielkość majątku podlegającego opodatkowaniu w każdym z progów podatkowych – Wroński M., *Wealth inequality in interwar Poland*, “Economic History of Developing Regions” 2022, s. 11. Jego unikalne dane z Ministerstwa Skarbu posłużyły zmierzeniu nierówności majątkowych w II RP.

⁵²⁸ Jednak aby stwierdzić, iż okoliczność ta plasuje polski podatek w światowej czołówce podatków z rekordową liczbą progów podatkowych, należałoby przeprowadzić dodatkowe, znacznie szersze, badania komparatystyczne.

⁵²⁹ Dz. U. RP 1923 nr 94, poz. 746, art. 8.

rolną”⁵³⁰. Art. 9 ustalał progresywny charakter podatku majątkowego i stawki podatkowe (zob. tabela 29)⁵³¹. Progresywna konstrukcja podatku uderzała naturalnie w zamożniejszą część społeczeństwa. Zjawisko dostrzegli też m.in. Landau i Tomaszewski:

„środki niezbędne do naprawy skarbu miały być zgromadzone w dużej mierze przez obciążenie klas posiadających. Najważniejszym instrumentem takiej polityki był podatek majątkowy”⁵³².

Bogatsi obywatele na ten stan rzeczy reagowali poprzez składanie „ostrożnych” zeznań i sporadyczne defraudacje⁵³³. Art. 10 określał właściwość miejscową dla wymiaru podatku⁵³⁴. Następne dwa zapisy wskazywały zaś na ministra skarbu jako organ nadzorczy oraz komisje szacunkowe, odwoławcze i izby skarbowe jako organy wykonawcze, dokonujące również samego szacunku majątku⁵³⁵. Art. 13 powoływał komisje szacunkowe⁵³⁶. W art. 26 opisującym kształt zeznania podatkowego można odczytać, co wchodziło w skład bazy opodatkowania. Stanowiły ją: grunty, budynki, przedsiębiorstwa, kapitały i prawa majątkowe oraz urządzenia domowe wraz z przedmiotami codziennego użytku⁵³⁷. Ta podstawa była trudna do uchwycenia. Rybarski zarzucał władzom dowolność w jej szacowaniu, argumentując: „wiadomo np., że wartość inwentarza rolnego i budynków nie pozostaje w stałym stosunku do wartości ziemi”⁵³⁸. Punktował: „komisje szacunkowe miały dość dużą swobodę w szacunku”. Celnie wytknął również słabsze odniesienie do standardu wyceny według wartości obiegowej niż na Zachodzie. W jego miejsce stosowano bardziej wątpliwe, przesadnie skomplikowane, metody, typowe dla podatków przychodowych (np. klasyfikowanie gruntów według odległości od miasta, czy rodzaju uprawy)⁵³⁹.

Z kolei Taylor, przechodząc od zagadnień akcji wymiarowej do celów ekonomicznych opodatkowania, referował:

„wpływy z niego miały służyć na specjalne cele, mianowicie na pokrycie deficytu budżetowego⁵⁴⁰, wydatków na siłę zbrojną i na odbudowę kraju. Wysokość jego została

⁵³⁰ R. Rybarski, *Nauka skarbowości... op. cit.*, 2015, s. 310.

⁵³¹ Dz. U. RP 1923 nr 94, poz. 746, art. 9.

⁵³² Z. Landau, J. Tomaszewski, *Zarys historii gospodarczej Polski 1918-1939*, wyd. 6, Książka i Wiedza, Warszawa 1999, s. 109.

⁵³³ E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, s. 270.

⁵³⁴ Dz. U. RP 1923 nr 94, poz. 746, art. 10.

⁵³⁵ Dz. U. RP 1923 nr 94, poz. 746, art. 11, 12.

⁵³⁶ Dz. U. RP 1923 nr 94, poz. 746, art. 13.

⁵³⁷ Dz. U. RP 1923 nr 94, poz. 746, art. 26.

⁵³⁸ R. Rybarski, *Nauka skarbowości...*, 2015, s. 310.

⁵³⁹ Ibidem, s. 309.

⁵⁴⁰ Wyrażna zbieżność celu z analogicznymi regulacjami (bądź projektami) angielskimi, włoskimi i niemieckimi.

oznaczona w sumie kontyngentowej 1 miljarda franków złotych do pobrania w ciągu 3 lat, od roku 1924 aż do końca roku 1926, w 6-ciu ratach półrocznych”⁵⁴¹.

Podobnie jak w przykładzie włoskim, niemieckim i francuskim, także ten podatek poniósł częściowe fiasko, czego wyrazem była propozycja komisji skarbowej (ze stycznia 1926 r.) dotycząca obniżenia kwoty docelowej z miliarda do 407 mln franków zł⁵⁴². W miejsce brakujących 593 mln sugerowano stały (już nie nadzwyczajny), niski podatek majątkowy⁵⁴³. Sugestię tę wprowadzono zresztą w życie. Skutki realnie przeprowadzonej akcji wymiarowej przybliżył Taylor, przywołując konkretne dane:

„w rezultacie ściągnięto podatku w roku 1924 – 189,5, w roku 1925 – 58,5, a w roku 1926 – 62,9, razem więc 310,9 milionów złotych, a więc zaledwie 3/5 wymiaru bez podwyżek kontyngentowych, przyczem pamiętać należy, że kwoty ściągane w złotych od połowy 1925 roku nie równały się już owym kwotom w frankach złotych, pierwotnie ustanowionym przez ustawę. W złocie więc ściągnięto w roku 1924 – 189,5, w roku 1925 – 52,7, w roku 1926 – 36,6 milionów fr. zł. Ponadto w pierwszym kwartale 1927 roku ściągnięto 15,1 milionów zł. (8,8 milionów fr. zł), w r. 1927/28 – 65,9 milionów zł, a na rok 1928/29 preliminowano w budżecie ściągnięcie 50 milionów zł”⁵⁴⁴.

Dane Taylora należy uzupełnić informacją, że akcja wymiarowa bardzo przedłużała się w czasie, doprowadzając do przekształcenia podatku nadzwyczajnego w stały. Tę zmianę postulował Grabski, twierdząc, że podatek w formie uchwalonej w 1923 r. był niesprawiedliwy (po czasie uświadomił sobie bezsensowność własnego rozwiązania, podług którego deklaracje wysokości majątku z 1923 r. wiązały prawnie podatników na wiele lat – kilka lat później konkretny podatnik mógł przecież zadeklarowany majątek utracić, a w międzyczasie mogły powstać nowe, wielkie, majątki, których nie było już jak opodatkować). Zrozumiał on, że wydajność tego podatku będzie rosła tylko w takim przypadku, kiedy posiadane przez Polaków majątki będą się zwiększać⁵⁴⁵.

Aparat skarbowy nie zrealizował postawionego przed nim zadania. Było to spowodowane nierealistycznymi założeniami ustawodawcy. Nawet w najlepszym pod kątem ściągalności 1924 r. wpływy z tego podatku ledwie przekroczyły równowartość 1% PKB. Podatek wywołał bardzo krótkotrwały efekt deflacyjny. Na wymienione trudności nałożyły się dwa zasadnicze problemy: brak danych statystycznych o wartości majątku w rękach prywatnych (to wymuszało stosowanie wysoce niedoskonałych metod wyceny) oraz załamanie złotego latem 1925 r. Podobnego rodzaju uwagi formułowali również

⁵⁴¹ E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, s. 263.

⁵⁴² M. Wroński, *op. cit.*, s. 12.

⁵⁴³ E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, s. 272.

⁵⁴⁴ *Ibidem*, s. 272-273.

⁵⁴⁵ J. Skodlarski, *Władysław Grabski jako ekonomista (1874-1938)*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2015, s. 48.

Landau i Tomaszewski. Zwrócili uwagę, iż Grabski w 1924 r. skupiał się głównie na przyspieszaniu akcji wymiarowej podatku majątkowego oraz realizacji ustawy z grudnia 1923 r. o waloryzacji podatków⁵⁴⁶. Nawet te dodatkowe instrumenty prawne nie pomogły istotnie poprawić wydajności podatku. Stąd pesymistyczna ocena Rybarskiego:

„doświadczenia z podatkiem majątkowym nie zachęcają do tego, by ponawiać ten system opodatkowania. Niemniej jednak trzeba podkreślić tę wielką gotowość, jaką okazał Sejm, wprowadzając tak wielki ciężar, i to bez wielkich targów i trudności. (...) Trzeba go było znieść, gdy coraz trudniej było ściągać zaległości, względnie zarządzać płatność nowych rat tego podatku”⁵⁴⁷.

Na problemy z daniną nadzwyczajną wskazywał Taylor, odnosząc się do kolejnych reformatorskich propozycji⁵⁴⁸, które składano w Sejmie w maju 1926 r., a następnie dwukrotnie w 1928 r. Mimo słabych rezultatów rząd uparcie trwał przy pierwotnych założeniach regulacji podatku, odrzucając propozycje reform, jedynie formalnie przekształcając podatek nadzwyczajny w stały podatek majątkowy⁵⁴⁹. Na podstawie roczników statystycznych można zweryfikować dane referowane przez Taylora (tabela 31):

Tabela 31 Dochody skarbowe z danin nadzwyczajnych za lata 1924-1929, w mln. zł., z wyeksponowaniem roli podatku majątkowego z 1923 r., na tle pozostałych dochodów podatkowych⁵⁵⁰

Nazwa podatku nadzwyczajnego	1924	1925	1926/7	1927/8	1928/9
Majątkowy „Grabskiego”	190 (16%)	59 (4%)	66 (3,5%)	66 (3%)	49 (2%)
Nadzwyczajny dodatek 10% do podatków („danina wyrównawcza”)	-	-	46 (2,5%)	97 (4,25%)	117 (4%)
Nazwa podatku zwyczajnego	1924	1925	1926/7	1927/8	1928/9
Dochodowy	40 (3%)	62 (5%)	115 (7%)	171 (7,5%)	243 (9%)
Gruntowy	48 (4%)	49 (4%)	92 (5%)	64 (3%)	64 (2,5%)
Przemysłowy	175 (15%)	197 (15%)	225 (13%)	282 (12%)	350 (13,5%)
Pomniejsze podatki bezpośrednie	24 (2%)	55 (4%)	81 (5%)	97 (4,25%)	109 (4%)
Obrotowy i opłaty stemplowe	80 (7%)	114 (9%)	140 (8%)	179 (8%)	199 (8%)
Cła	238 (20%)	285 (21%)	213 (12%)	372 (16%)	425 (16%)
Pośrednie + Monopole	387 (33%)	508 (38%)	776 (44%)	964 (42%)	1072 (41%)
SUMA wszystkich wpływów budżetowych	1 182	1 329	1 754	2 292	2 628

⁵⁴⁶ Z. Landau, J. Tomaszewski, *Gospodarka Polski Międzywojennej. 1924-1929. Od Grabskiego do Pilsudskiego*, t. 2, Książka i Wiedza, Warszawa 1971, s. 209. Zob. też: Dz. U. RP 1924 nr 5, poz. 38 – przyspieszanie wymiaru; Dz. U. RP 1923 nr 127, poz. 1044 – waloryzacja podatków.

⁵⁴⁷ R. Rybarski, *Nauka skarbowości...*, 2015, s. 310.

⁵⁴⁸ Prezentowanych przez komisję rzeczoznawców, działającej na podstawie raportu Edwina Waltera Kemmerera, współautora planu Charlesa Dawesa.

⁵⁴⁹ E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, s. 273.

⁵⁵⁰ Od roku 1926 rok kalendarzowy i podatkowy przestały się pokrywać. Rok podatkowy trwał od 1 kwietnia jednego roku do 31 marca roku następnego.

Źródła: obliczenia procentowe własne, na podstawie: *Rocznik statystyki Rzeczypospolitej Polskiej 1925-1929*, *Annuaire statistique de la République Polonaise 1925-1929*, GUS, Warszawa 1926-1930. Uwagi techniczne te same, co w tabeli 29.

Dane z tabeli 31 uwypuklają niewielką skalę wpływów z danin nadzwyczajnych. Okoliczność ta wynika z faktu, iż Skarb Państwa odnosił znaczne korzyści z opłat stemplowych, podatku przemysłowego, podatków obrotowych i cła. Można zauważyć minimalny wzrost znaczenia podatku dochodowego w budżecie, przy obniżeniu się wagi majątkowego opodatkowania nadzwyczajnego. Utrzymywała się stale najistotniejsza rola opodatkowania pośredniego oraz instytucji monopolii państwowych.

Oceniając skuteczność i cechy majątkowego podatku nadzwyczajnego, należy zauważyć duże podobieństwa do przypadków zachodnich:

- niepowodzenie w osiągnięciu ustawowo określonego celu regulacji – zebrania miliarda złotych do kasy państwa,
- przekształcenie daniny w stały podatek majątkowy⁵⁵¹,
- zastosowanie, sprawiedliwe, kwoty wolnej od podatku,
- złamanie zasad sprawiedliwości podatkowej poprzez uszczuplanie majątków podatników i dopuszczenie niesprawiedliwości w skutkach (konsekwencjalnej, mikroekonomicznej) w postaci sektorowego uderzenia w rolników.

Podobnie jak w Turcji, nadzwyczajna danina zadziałała antyinflacyjnie w krótkim okresie⁵⁵². Różnicę zaś stanowi dostrzegalny skutek fiskalny – uzyskanie ponad 300 mln złotych przez pierwsze trzy lata ściągania podatku oraz spory odsetek wpływów budżetowych w pierwszym roku (16%). Przychylnie tę wielkość wpływu ocenił Roszkowski: „budżet za rok 1924 zamknięto nadwyżką, osiągnięto to głównie dzięki dochodom nadzwyczajnym”⁵⁵³. Dostrzegł też pozytywny wpływ podatku na powodzenie reformy Grabskiego: „większość jej ciężarów poniósł jednak kapitał prywatny płacąc ogromną daninę majątkową”⁵⁵⁴. Inną różnicę konstituowały istotnie niższe stawki (1,2%-13%) podatku Grabskiego na tle podatków zachodnioeuropejskich, których silniej

⁵⁵¹ Próba przekształcenia była udana *de facto*, bo przekształcenie nastąpiło. Nieudana była natomiast pod względem uzyskiwanych wpływów podatkowych. Dlatego tak musiało się stać dobitnie wskazał Rybarski: „podatek ten nie nadawał się do tego, by zamienić go, w celu ulżenia opodatkowanym, na stały podatek majątkowy, właśnie **ze względu na eklektyzm i przypadkowość w podstawach wymiaru**” – zob. R. Rybarski, *Nauka skarbowości...* *op. cit.*, 2015, s. 310, podkr. moje.

⁵⁵² J. Skodlarski, *op. cit.*, s. 48; Z. Landau, *Podatek majątkowy*, [w:] *Encyklopedia historii gospodarczej Polski do 1945 r.*, Warszawa 1981, s. 89; W. Breit, B. Blumenfeld, *Podatek majątkowy*, Lwów 1924.

⁵⁵³ W. Roszkowski, *op. cit.*, s. 50.

⁵⁵⁴ *Ibidem*, s. 45.

progresywne stawki potrafiły sięgnąć 40, 50, 60, 70, a nawet 80%. Ta odmienność mogła powodować sytuację, w której, klasy posiadające były skłonne finansować proces uzdrawiania polskich finansów publicznych, zamiast masowo uchylić się przed opodatkowaniem. Wysokość stawek odzwierciedlała „ukrytą” intencję ustawodawcy, wedle której podatek miał stać się stałym, a nie jednorazowym i nadzwyczajnym, podatkiem majątkowym. Można podać jeszcze trzecią interpretację – niższe stawki odpowiadały niższej zamożności polskiego społeczeństwa względem społeczeństw Włoch, Niemiec i Francji.

Ostatnia różnica polegała na ustanowieniu aż 33 progów podatkowych (konstrukcje zachodnich podatków ograniczały się do maksymalnie 11 progów). Polskie rozwiązanie należy skrytykować jako niepotrzebne skomplikowanie, ale powinno się też przywołać zdanie Josepha Stiglitz, które padło w kontekście amerykańskiej reformy podatkowej w 1986 r.:

„główne uproszczenie, na które zwolennicy reformy zwracają uwagę, to redukcja liczby progów podatkowych. To jednak powierzchowny argument. Spojrzenie w tabelę, gdy dochód jest już obliczony, to proste zadanie, niezależnie od liczby progów”⁵⁵⁵.

Warto podkreślić, iż podatek majątkowy miał z założenia charakter rozwiązania doraźnego. Docelowo wizja Grabskiego opierała budżet o inne podatki bezpośrednie, pośrednie oraz, przede wszystkim, monopole skarbowe. Jak zauważyli Landau i Tomaszewski, Grabskiego cechował realizm polityczny. Nadzwyczajny podatek majątkowy uderzał w interesy warstwy społecznej, którą reprezentował autor ustawy. Rozumiał on jednak, że takie posunięcie będzie korzystne dla wszystkich pozostałych grup społecznych, a klasy posiadające usatysfakcjonuje z kolei „osłabienie narastającego wrzenia rewolucyjnego”⁵⁵⁶.

3.3. Podsumowanie

Odnosząc konkretne przykłady z historii gospodarczej Polski do hipotez Thomasa Piketty’ego należy zauważyć, iż również w Polsce nadzwyczajne podatki majątkowe nie spełniły pokładanych w nich nadziei. Sprawiedliwość (nieproporcjonalne obciążenie rolników nadzwyczajną daniną państwową oraz podatkiem majątkowym 1923 r.) i efektywność (zob. tabele 29 i 31) zastosowanych środków pozostawiły wiele do życzenia. Nie rozwiązały one problemu długu publicznego (dług II RP wręcz rósł z biegiem czasu, mimo kolejnych ustaw o opodatkowaniach nadzwyczajnych). Nie były one wydajne

⁵⁵⁵ J. E. Stiglitz, *Economics of The Public Sector...* op. cit., s. 612.

⁵⁵⁶ Z. Landau, J. Tomaszewski, *Gospodarka Polski Międzywojennej. 1924-1929...* op. cit., s. 211.

fiskalnie – akcje wymiarowe napotykały liczne trudności. W tym i innych aspektach polskie przypadki powieliły wzorzec włoski i niemiecki.

Tabela 32 Porównanie podatków nadzwyczajnych 1918-1944 w różnych krajach pod kątem oceny sprawiedliwości

Kraj, okres	ekonomista oceniający aspekt etyczny	Wprowadzenie	Osiągnięcie celu regulacji	Kwota wolna jest sprawiedliwa	Ulgi i zwolnienia są sprawiedliwe	Dyskryminowana grupa społeczna	Które pokolenie obciążyć? (problem sprawiedliwości międzygeneracyjnej)
Włochy, 1919-1921'	Gini	TAK	w bardzo małym stopniu	TAK	TAK	Trudno wskazać	Pokolenia przyszłe również
Włochy, 1919-1921'	Einaudi	TAK	w małym stopniu	Brak opinii	Brak opinii	Trudno wskazać	Brak opinii
Niemcy, 1919-1921'	Jastrow	TAK	NIE	NIE	NIE	Objęci podatkiem w porównaniu do niepłacących z powodu ulg, zwolnień i kwoty wolnej	Tylko pokolenie powojenne
Wielka Brytania, 1918-1920'	Pigou	NIE	NIE	TAK	TAK	Nikt	Tylko pokolenie powojenne
Wielka Brytania, 1918-1920'	Scott	NIE	NIE	Brak opinii	Brak opinii	Objęci podatkiem w porównaniu do przyszłych pokoleń	Pokolenia przyszłe również
Turcja, 1942-1944'	Ökte	TAK	TAK, celu ideologicznego; w bardzo małym stopniu celu ekonomicznego	Brak opinii	NIE	Mniejszości narodowe	Pokolenia przyszłe również
Polska 1918-1922'	Rybarski, Wiesenberg i Strasburger	TAK	w bardzo małym stopniu	Brak opinii	Brak opinii	Rolnicy (w odniesieniu do nadzw. daniny państwowej 1921)	Brak opinii
Polska 1923-1927'	Rybarski i Taylor	TAK	w małym stopniu	Brak opinii	Brak opinii	Rolnicy wielkoobszarowi	Brak opinii

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 32 potwierdza mniejszą liczbę wniosków etycznych i ekonomicznych (liczniejse pozycje „brak opinii”) wyciągniętych przy okazji analizy przypadków

opodatkowania nadzwyczajnego w Turcji i Polsce⁵⁵⁷ na tle ustaleń ekonomistów brytyjskich, włoskich⁵⁵⁸ i niemieckich. Podatki od kapitału były jednak bardziej efektywne właśnie

w Turcji i Polsce (kolumna „osiągnięcie celu regulacji”) niż na Zachodzie. Wniosek ten, jakkolwiek na bazie szerszego zestawu przykładów z różnych krajów (Włochy, Czechosłowacja, Austria, Węgry, Niemcy, Francja, Wielka Brytania, Japonia) formułował również Barry Eichengreen w 1989 r., pisząc:

„jedynie skuteczne przypadki miały miejsce w przypadkach takich, jak Japonia po II wojnie światowej, kiedy ważne elementy procesu demokratycznego były wstrzymane (...)”⁵⁵⁹

i

„literatura osiągnęła swój najbardziej wyrafinowany poziom w Wielkiej Brytanii w latach dwudziestych. Swój wkład wносиła cała plejada ekonomicznych gwiazd: Edgeworth, Hicks, Hobson, Keynes, Pigou i Stamp, by wskazać kilku”⁵⁶⁰.

Odmienne od powyższego wniosku było stanowisko Rybarskiego, który wskazywał na wiele przykładów powojennych *Capital Levies*:

„został on wprowadzony, nie licząc Polski, w r. 1919 w Rzeszy Niemieckiej, we Włoszech i w Czechosłowacji, w r. 1920 w Austrii, w r. 1921 na Węgrzech, w r. 1923 w Grecji. Nigdzie nie osiągnął pełnego wyniku. Okazało się, że wpływy z podatku majątkowego (...) nie przerastają o bardzo wielkie sumy wpływów z głównych stałych podatków”⁵⁶¹.

Jako przyczyny, składające się na negatywną ocenę wymienionych opodatkowań nadzwyczajnych, Rybarski wskazał na, niszczącą wielkość wpływu podatkowego, inflację, a także na brak równoległych kompleksowych reform (takie reformy, głównie o charakterze antyinflacyjnym, przeprowadzono w Czechosłowacji⁵⁶² i tam podatek od kapitału zadziałał

⁵⁵⁷ Precyzując, warto zauważyć, iż polscy ekonomiści rozważali głównie kwestię majątkowego, bądź dochodowego charakteru danin nadzwyczajnych, co stanowi mniej istotną dyskusję na tematy klasyfikacyjne. Tymczasem Gini, Einaudi, Scott, Pigou i Jastrow omawiali doniosłe problemy etyczne sprawiedliwości międzypokoleniowej czy ekonomiczne zagadnienie wpływu opodatkowania nadzwyczajnego na inwestycje, dług publiczny i inflację.

⁵⁵⁸ Braki opinii u Scotta i Einaudiego wynikały nie z ich wąskiego spojrzenia, lecz z dążenia do tego, by tekst był możliwie pozbawiony elementów subiektywnego wartościowania (ich argumentacja ekonomiczna jest bogata).

⁵⁵⁹ B. Eichengreen, *The Capital Levy in Theory and Practice*, Working Paper no. 3096, NBER, Cambridge 1989, s. 37, s. 5. Odnośnie do przykładu należy podkreślić, że podatek od kapitału narzuciło Japończykom USA.

⁵⁶⁰ W oryginale: *This literature reached its most sophisticated stage in Britain in the 1920s. Contributors constitute a galaxy of economic stars: Edgeworth, Hicks, Hobson, Keynes, Pigou and Stamp, to name a few.*

⁵⁶¹ R. Rybarski, *op. cit.*, s. 308.

⁵⁶² W Czechosłowacji rządzący uciekali się do tak radykalnych środków, jak wymiana banknotów na egzemplarze specjalnie oznaczone oraz przymusowe blokowanie kont bankowych. Zob. na ten temat: L. Rostás, *Capital Levies in Central Europe, 1919-1924*, “The Review of Economic Studies” 1940, vol. 8, no. 1, s. 20-32.

najlepiej) i konieczność przekształcania realnego opodatkowania majątkowego w nominalne⁵⁶³.

Polscy ekonomiści w mniejszym stopniu sięgali po analizy makroekonomiczne, ale ich myśl zawierała podejście interdyscyplinarne. W II RP istniał bowiem silny sojusz prawa i ekonomii, w czasie kiedy Zachód ruszył już w stronę silnej specjalizacji. Taylor i Rybarski posiadali wykształcenie prawnicze (ten element widać w swobodniejszym przywoływaniu konkretnych przepisów – Arthur Cecil Pigou całkowicie unikał tego, przecież niezbędnego w tematach podatkowych, sposobu analizy). Zakładali oni sąsiadujące ze sobą wydziały prawa i ekonomii na polskich uczelniach. Współpracowali blisko ze skarbowcami (ówczesnymi ekspertami prawa podatkowego). Jednakże, w kolejnych dekadach przymierze nauk prawnych i ekonomicznych było skazane na porażkę. Składały się na to zjawisko cztery zasadnicze czynniki – kryzys nauki wywołany drugą wojną światową (straty w kapitale ludzkim); praktyczne nieistnienie nauk ekonomicznych w okresie Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (dalej: PRL); gwałtowny rozrost materii prawa zarówno w okresie PRL, jak i gospodarki rynkowej⁵⁶⁴ (i idący za tym brak czasu ze strony jurystów na poznanie innych gałęzi nauk społecznych, takich jak ekonomia); rozwój skomplikowanych metod ekonometrycznych (na świecie od lat trzydziestych, w Polsce od momentu przemian ustrojowych) i konieczność przyswojenia sobie współczesnego stanu wiedzy ekonomicznej przez polskich naukowców (i będący tego konsekwencją brak czasu ze strony ekonomistów na zapoznanie się z podstawami prawa).

Podsumowując efekty nadzwyczajnych środków fiskalnych w skali krajowej, warto przywołać zestawienie procentowych wag tychże podatków na tle całości wpływów budżetowych. W niniejszym opracowaniu udało się rozszerzyć wyniki badań na ten temat Pawła Graty o dane z pierwszych lat po uzyskaniu niepodległości.

Dane zawarte w tabeli 33 wskazują, iż najbardziej efektywnym z podatków nadzwyczajnych okresu II RP była nadzwyczajna danina państwowa z 1921 r. Ten wynik może zaskakiwać, ponieważ ustawa cechowała się skomplikowaniem, a sam podatek stanowił uciążliwość dla podatników (choć z uwagi na tempo inflacji nie aż tak dużą, by

⁵⁶³ R. Rybarski, *op. cit.*, s. 308.

⁵⁶⁴ Można chociażby prosto spostrzec, że Rybarski, w ramach swoich studiów prawniczych, z całą pewnością nie musiał zdawać niezwykle obszernego egzaminu z prawa Unii Europejskiej.

musieli wyzbywać się majątku, zazwyczaj bez problemu uiszczali ją z dochodu⁵⁶⁵). Przyczyn względnego sukcesu daniny należy się dopatrywać w krytycznej sytuacji finansów państwa polskiego w momencie jej wprowadzania. Nagły skok udziału podatków nadzwyczajnych w budżecie dla 1924 r. znajduje łatwiejsze wytłumaczenie. Stanowi je grudniowa ustawa z 1923 r. o waloryzacji podatków. Przepisy waloryzacyjne nie muszą oddziaływać równomiernie na wszystkie obowiązujące podatki. Przerachowanie podstawy, według aktualniejszego kursu franka zł., podatku Grabskiego z 1923 r. mogło powodować przeskok o aż kilka progów podatkowych, zob. tabela 30. Ten efekt nie musiał występować przy innych podatkach o odmiennej konstrukcji.

Tabela 33 Struktura wpływów z nadzwyczajnych danin w Polsce w % całkowitych wpływów budżetowych; dla lat 1919-1921 ograniczenie obszarowe do byłego Królestwa Polskiego i Małopolski

Rok	Wpływy do budżetu (w % całości)
1919	14
1920	7
1921	4
1922	28
1923	1
1924	16
1925	4
1926	5
1927/28	7
1928/29	6
1929/30	6
1930/31	6
1931/32	6
1932/33	4
1933/34	5
1934/35	5
1935/36	6
1936/37	2
1937/38	2
1938/39	1

Źródło: P. Grata, *Problemy skarbowości Drugiej Rzeczypospolitej*, [w:] *Między stabilizacją a ekspansją. System finansowy w służbie modernizacji*, red. J. Łazor, W. Morawski, Wrocław 2014, s. 399 oraz obliczenia własne na podstawie *Roczników statystyki Rzeczypospolitej Polskiej* za lata 1919-1921.

Tabela 33 stanowi ilościowe podsumowanie studiów o naturze konsekwencjalnej nad nadzwyczajnymi podatkami w II RP. Aspekt etyczny (utożsamiany z podejściem deontologicznym) należy zamknąć uwagą Wiesenberga o niemoralności podatkowej, którą dostrzegł przy pierwszych próbach opodatkowania Polaków daninami nadzwyczajnymi. Otóż, części polskich podatników państwo jako poborca podatków kojarzyło się z opresją

⁵⁶⁵ Zwlekanie z zapłatą świadczenia publicznego pozwala maksymalizować zysk podatnika (zoptymalizować podatki) w sytuacji inflacyjnej, zob. J. E. Stiglitz, *Economics of The Public Sector... op. cit.*, s. 593-594.

systemów zaborczych, co w sposób naturalny stanowiło źródło konfrontacji. Trudno więc nazwać to jednoznacznie niemoralnością (a nawet jeśli, to specyfika polskich uwarunkowań historycznych stanowi swoistą okoliczność łagodzącą).

Uwagi analizowanych ekonomistów i polityków skłaniają do kolejnego wniosku, iż w skrajnych okolicznościach każdy podatek, choćby źle zaprojektowany i niesprawiedliwy, okazuje się „względny” sukcesem, ale tylko z politycznego punktu widzenia (z powodu braku dobrych, alternatywnych rozwiązań oraz generalnego oczekiwania podejmowania jakichkolwiek działań przez władzę w kryzysowych momentach dziejowych⁵⁶⁶). Pokazanie, że władza zdecydowanie reaguje na kryzys pozwala jednak tylko krótkotrwale podtrzymać popularność. W dłuższym okresie silnie odczuwalne obciążenie fiskalne (a takie z definicji powinny być podatki nadzwyczajne) grozi utratą poparcia i przegraniem wyborów.

Analizę polityki fiskalnej po I wojnie światowej można podsumować uwagą Taylora, iż zasadniczym celem polskich nadzwyczajnych opodatkowań majątkowych było nałożenie kontrybucji na przesunięcia majątkowe, które wynikają ze specyficznego charakteru koniunktury wojennej⁵⁶⁷. Tego rodzaju opodatkowanie powinno teoretycznie dotyczyć wyłącznie dostawców wojennych. Wyjaśniał, że takie rozumienie byłoby ostatecznie zbyt wąskie, bo wzbogacenia wojenne powstają również w branżach niebezpośrednio związanych z przemysłem wojennym⁵⁶⁸.

W efekcie, podatki te mijają się ze swym celem, mając ostatecznie charakter ogólnodochodowy lub ogólnomajątkowy⁵⁶⁹. Podatki nadzwyczajne mogą zatem uchwycić przyrost dużych majątków i dochodów. Dlatego ich dzisiejsze zastosowania (opodatkowanie najbogatszych, wyrównywanie nierówności społecznych) wydają się być ich naturalniejszym i prostszym do osiągnięcia celem⁵⁷⁰, niż redukcja niesprawiedliwości wywołanej specyfiką okresu powojennego (a tym bardziej całkowita redukcja długu publicznego).

Osiągnięciem polityki fiskalnej okresu II RP stało się nie sięgnięcie po opodatkowanie majątkowe nadzwyczajne, lecz uchwalona 15 marca 1934 r. ordynacja

⁵⁶⁶ Nawet jeśli zaniechania i bierność byłyby w danych okolicznościach bardziej wskazane.

⁵⁶⁷ E. Taylor, *Prawo skarbowe...*, s. 85.

⁵⁶⁸ Ibidem, s. 85-86.

⁵⁶⁹ Ibidem, s. 86.

⁵⁷⁰ Choć wciąż etycznie niejednoznaczny oraz technicznie problematyczny na etapie realizacji.

podatkowa⁵⁷¹, skutecznie reformująca ówczesny system podatkowy i oceniana pozytywnie za technikę legislacyjną. Dobra reforma nie oznaczała jeszcze zakończenia budowy efektywnego systemu fiskalnego w Polsce – procesu tego nie zdołano ukończyć przed wybuchem II wojny światowej⁵⁷².

⁵⁷¹ Dz. U. RP 1934, nr 39, poz. 346.

⁵⁷² P. Grata, *Polityka podatkowa...*, s. 152.

4. Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 r.

*(...) w celu „ratowania zagrożonej śmiercią głodową” ludności, postanowiono pobrać jednorazowo podatek od „hien społecznych, które, będąc wyzute ze wszelkich uczuć ludzkich, dorobiły się ciężkich majątków podczas okupacji niemieckiej, kosztem cierpień najbardziej upośledzonych warstw pracujących”*⁵⁷³.

Wprowadzenie do tematyki tytułowego podatku zostało przedstawione/przybliżone w opublikowanych badaniach wstępnych⁵⁷⁴. Warto jednak nakreślić historyczne tło zachodzącego procesu społeczno-ekonomicznego (nacionalizacji kapitału), którego podatek od wzbogacenia wojennego był istotnym elementem. Jak relacjonuje cybernetyk społeczny, Józef Kossecki, przytaczając dane z GUS-u:

„w 1946 roku wydatki na administrację stanowiły 92,8% (podkreślenie A.K.) wydatków budżetowych państwa ogółem. W tym czasie w administracji publicznej było ponadto 152 tys. etatów – nie licząc Ministerstwa Obrony Narodowej i Ministerstwa Bezpieczeństwa Publicznego, jak również nauczycielstwa. Istniało w tym czasie 20 ministerstw, z których następujące zajmowały się – w ścisłym sensie – sterowaniem gospodarką: Ministerstwo Przemysłu, Ministerstwo Apropozycji i Handlu, Ministerstwo Rolnictwa i Reform Rolnych, Ministerstwo Leśnictwa, Ministerstwo Żeglugi i Handlu Zagranicznego, Ministerstwo Komunikacji. W tych sześciu resortach pracowały łącznie (w centralach i agendach terenowych) 58 262 osoby. Do resortów zajmujących się administrowaniem gospodarką (w szerszym tego słowa znaczeniu) zaliczyć można jeszcze Ministerstwo Odbudowy – które dysponowało 3 669 etatami, a także w pewnym stopniu Ministerstwo Skarbu – dysponujące 17 430 etatami. W sumie administrowaniem gospodarki polskiej zajmowało się 8 resortów – a więc 40% ogólnej ich liczby, dysponujących łącznie 79 361 etatami, co stanowiło 52,2% ogółu zatrudnienia w administracji”⁵⁷⁵.

Charakterystyczny dla Polski Ludowej, systemowy, biurokratyzm identyfikuję jako zasadniczą przyczynę wprowadzania różnorodnych regulacji, w tym podatków nadzwyczajnych. Nadzwyczajny podatek miał też kilka przyczyn szczególnych, charakterystycznych już tylko dla tej konkretnej regulacji. Wymagają one szerszego omówienia w osobnym podrozdziale.

4.1. Przyczyny wprowadzenia

Polska po wojnie znalazła się w strefie wpływu bloku radzieckiego. Ukształtowały się wówczas dwa główne obozy polityczne – rząd na emigracji i szeroko pojęte, krajowe,

⁵⁷³ M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego wynikającego ze zobowiązań prywatnoprawnych i publicznych powstałych przed 1 września 1939 roku*, „Klio” 2017, t. 41, nr 2, s. 104-105; AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Wyciąg z protokołu nr VII z posiedzenia Prezydium Rady Narodowej powiatu stopnickiego w dniu 30 IV 1945 r., s. 163-164.

⁵⁷⁴ A. Kędrzyński, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 roku - początek procesu nacionalizacji kapitału*, [w:] *Na gruzach starego świata. Rok 1945 z perspektywy gospodarczej i społecznej*, red. Tomasz Głowiński, Wydawnictwo GAJT, Wrocław 2020, s. 81-82.

⁵⁷⁵ J. Kossecki, *Podstawy nowoczesnej nauki porównawczej o cywilizacjach. Socjologia porównawcza cywilizacji*, Śląsk, Katowice 2003, s. 142; *Rocznik Statystyczny 1947*, GUS, Warszawa 1947, s. 183, 188.

środowiska lewicowe. 21 lipca 1944 r. powstał nowy ośrodek władzy – Polski Komitet Wyzwolenia Narodowego (dalej: PKWN⁵⁷⁶). Manifest PKWN ustanawiał nowy sposób organizacji państwa polskiego⁵⁷⁷. Władze komunistyczne w oparciu o dekret PKWN z 6 września 1944 r.⁵⁷⁸ przeprowadziły reformą rolną, co można uznać za początek procesów nacjonalizacyjnych (jakkolwiek akurat w odniesieniu do rolnictwa nacjonalizacja nigdy się w pełni nie powiodła), stanowiących zarazem przyczynę, jak i skutek wprowadzenia nadzwyczajnego opodatkowania⁵⁷⁹. Sprawne nacjonalizowanie gospodarki ułatwiał czynnik etniczny – większość przemysłowców na ziemiach polskich przed wojną stanowili bowiem Niemcy i Żydzi.

Nie dostrzegam w nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego elementu nacjonalizacji kapitału jako pierwszy. Na takie rozumienie wskazywali we wcześniejszych badaniach polscy badacze: Andrzej Stelmachowski, Andrzej Witkowski⁵⁸⁰ i Aleksander Hetko⁵⁸¹. Według przejrzystej klasyfikacji Stelmachowskiego można wyróżnić cztery akcje nacjonalizacyjne przeprowadzone na ziemiach polskich w latach 1944-1951:

- „1) nacjonalizację bezpośrednią (*sensu stricto*),
- 2) nacjonalizację faktyczną przemysłu drobnego,
- 3) nacjonalizację faktyczną:
 - a) kapitałów,
 - b) dochodów,
- 4) nacjonalizację polegającą na zastrzeżeniu na rzecz państwa wyłączności prowadzenia określonej działalności gospodarczej”⁵⁸².

Nacjonalizacja kapitałów została przeprowadzona przy pomocy dwóch narzędzi prawnych: dekretu o nominalizmie pieniężnym⁵⁸³ i dekretu o podatku od nadzwyczajnego wzbogacenia wojennego⁵⁸⁴. Pierwszy z tych aktów oficjalnie wprowadził zasadę nominalizmu w rozliczeniach. Zasada ta stanowiła cios wymierzony w wierzycieli

⁵⁷⁶ Dz. U. RP 1944, nr 1, poz. 1. PKWN powstał w Moskwie jako tymczasowy ośrodek władzy wykonawczej.

⁵⁷⁷ Ta nowa forma nie została uznana przez rząd emigracyjny.

⁵⁷⁸ Dz. U. RP 1944, nr 4, poz. 17.

⁵⁷⁹ Dążenie do skutku jest przyczyną wielu działań, stąd można mówić o przyczynach celowych.

⁵⁸⁰ A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r.*, [w:] *Jednostka, państwo, administracja - nowy wymiar: międzynarodowa konferencja naukowa, Olszanica, 23-26 maja 2004 r. pod patronatem honorowym Marszałka Województwa Podkarpackiego*, red. E. Ura, Rzeszów 2004, s. 625-650.

⁵⁸¹ A. Hetko, *Dekret Warszawski. Wybrane aspekty systemowe*, wyd. 2, Warszawa 2012.

⁵⁸² A. Stelmachowski, *Modele własności i ich uwarunkowania społeczno-ustrojowe*, [w:] *System Prawa Prywatnego. Prawo rzeczowe*, red. T. Dybowski, t. 3, Warszawa 2007, s. 101.

⁵⁸³ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 332.

⁵⁸⁴ Dz. U. RP 1945, nr 13, poz. 72.

(„warstwy posiadające” w nomenklaturze komunistycznej) z powodu panującej hiperinflacji. Prywatni dłużnicy również nie odnieśli z tego żadnej korzyści, ponieważ nałożono na nich podatek „od wzbogacenia wojennego” (dla dłużników o tożsamości podmiotów publicznych przewidziano zwolnienia podatkowe). Wzbogacenie miało charakter fikcji prawnej, która pozwoliła państwu na ściągnięcie z rynku kapitału⁵⁸⁵. Podobny los spotkał obligacje przedwojenne. Państwo nie tylko nie wykupiło obligacji państwowych, lecz doprowadziło do ich dewaluacji. Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK) uznał to działanie za przykład rozwiązania, w którym prawo podmiotowe miało charakter pozorny – jego wartość w nominale nie uległa zmianie, ale w rezultacie inflacji wartość rzeczywista drastycznie spadła (po 2006 r. realna wartość łączna wszystkich obligacji okresu II RP wynosiła... 9460 zł), wskutek czego przestała mieć znaczenie dla uprawnionego. Prawo podmiotowe teoretycznie istniało, można je było jednak nazwać prawem pozbawionym treści (*nudum ius*)⁵⁸⁶.

Dochody natomiast znacjonalizowano poprzez opodatkowanie należności czynszowych z kamienic. Część kamienic nie została przejęta na własność przez państwo. Właścicielom pozostawiono zarząd, mimo że oczekiwano od nich aktu zrzeczenia. Jeżeli decydowali się na utrzymanie swojego zarządu, podatek wynosił 85% wartości pobieranych czynszów. Podatkowi towarzyszył obowiązek spożytkowania pozostałych 15% na remonty. Wielu właścicieli przymuszono w ten sposób do zrzeczenia się zarządu⁵⁸⁷.

Dane dotyczące biurokracji uświadamiają, że proces ustawodawczy, poprzedzający wprowadzenie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, nie mógł przebiegać bez przeszkód, podobnie jak zresztą dowolnego innego podatku. Co najmniej kilka ministerstw (z ośmiu odpowiedzialnych za gospodarkę), musiało być zainteresowanych treścią regulacji⁵⁸⁸. Zbyt duża liczba ministerstw odpowiedzialnych za zagadnienia

⁵⁸⁵ A. Stelmachowski, *op. cit.*, s. 102.

⁵⁸⁶ Wyrok TK z dnia 24 kwietnia 2007 r. Sygn. akt SK 49/05. Sentencja została ogłoszona dnia 10 maja 2007 r. w Dz. U. RP 2007, nr 81, poz. 554, s. 27-28.

⁵⁸⁷ A. Hetko, *op. cit.*

⁵⁸⁸ Na międzyinstytucjonalne krążenie sprawy podatku wskazują pisma: AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Pismo naczelnika wydziału prawnego biura Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów S. Boraksy do Ministerstwa Skarbu departament podatkowy wydział prawny z 4 lipca 1945 r.; AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Projekt okólnika Ministerstwa Skarbu skierowany do Izb Skarbowych, urzędów skarbowych i urzędów rewizyjnych w sprawie analizy wyników postępowania przygotowawczego do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z 28 maja 1946 r.; AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 655, Pismo Ministra Skarbu do Prezesa Centralnego Urzędu Planowania z 6 lutego 1948 r. Z podatkiem miało również do czynienia Biuro Kontroli przy Prezydium KRN, zob. T. Filipczak, *Kancelaria Sejmu i Rady Państwa oraz Archiwum w latach [1944]1952-1989*, Warszawa 2015, s. 46. Ministerstwo Skarbu wymieniało

ekonomiczne generowała nadmierną złożoność procesów decyzyjnych, co, *notabene*, prowadzi do ogólniejszego wniosku, że gospodarka nakazowo-rozdzielcza nie mogła działać bezproblemowo *per se* w żadnym zakresie, a nie tylko w akcydentalnym zakresie ściągłości podatku od wzbogacenia.

Inna ciekawa obserwacja dotyczy źródeł w postaci zbiorowych publikacji dotyczących finansów publicznych czasów Polski Ludowej – przypisy w tych ekonomicznych pracach (nie przypadkiem wydawanych przez Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne) zawierają niemal jedynie odnośniki do tekstów ustaw oraz, w pozostałym, bardzo niewielkim, zakresie, do najoczywistszego źródła danych statystycznych (GUS), bez jakichkolwiek odwołań do wyników badań empirycznych, zewnętrznych źródeł statystycznych, teorii ekonomii czy klasyki myśli ekonomicznej⁵⁸⁹. Na system oddziaływano zatem przede wszystkim bodźcami prawnymi, a nie ekonomicznymi (co ponownie świadczy o typie państwa dostosowanego głównie do wiedzy i potrzeb biurokracji).

Do materialnych przyczyn wprowadzenia podatku od wzbogacenia należały bardzo dotkliwe straty wojenne (zarówno w rolnictwie, w przemyśle, jak i w niełatwo rodzącym się sektorze usług), potrzeba powstrzymania inflacji oraz zadłużenie publiczne, odziedziczone po II RP i istotnie pogłębione kosztami wojny. Skalę strat opinii publicznej przekazał Mirosław Kłusek w raporcie – w samym zakresie dóbr kultury i dzieł sztuki straty sumowały się do ponad 19 mld dzisiejszych złotych z 2021 r. (a to przecież relatywnie mało istotny aspekt zniszczeń)⁵⁹⁰. Z kluczowych statystyk wystarczy przywołać straty ludnościowe – wyniosły one blisko 30% całej populacji⁵⁹¹.

Omawiany podatek był (w oficjalnym przekazie) wymierzony głównie w podmioty, które wzbogaciły się nielegalnie podczas wojny, np. poprzez szaber, szantaż polskich obywateli, bądź kolaborację lub interesy gospodarcze z okupantem. W praktyce

również korespondencję z Ministerstwem Administracji Publicznej – M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 106; A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 630.

⁵⁸⁹ Zob. np. S. Kołakowski, *Opodatkowanie gospodarki nieuspołecznionej poza rolnictwem*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w latach 1944-1960*, PWE, Warszawa 1964, s. 365-384; J. Białobrzeski, *Opodatkowanie gospodarki nieuspołecznionej (poza rolnictwem) i ludności*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w trzydziestolecu (1944-1973)*, PWE, Warszawa 1975, s. 491-518.

⁵⁹⁰ M. Kłusek, T. Luterek, *Straty Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie dóbr kultury i sztuki podczas drugiej wojny światowej*, [w:] *Raport o stratach poniesionych przez Polskę w wyniku agresji i okupacji niemieckiej w czasie II wojny światowej 1939-1945*, red. K. Wnęk, Polska Fundacja Narodowa, Warszawa 2022, s. 251-297.

⁵⁹¹ F. Musiał, *Polska pojattańska (1945-1948)*, [w:] *Od niepodległości do niepodległości. Historia Polski 1918-1989*, IPN, Warszawa 2010, s. 206.

uderzał zaś po prostu w zamożniejszych ludzi przedsiębiorczych. Zwolnienie od podatku do kwoty 100 tys. zł wykluczało pokrzywdzenie biedniejszych warstw społeczeństwa. Podane, etyczne, przyczyny wprowadzenia podatku (walka z kolaborantami, szabrownikami i szmalcownikami), podobnie jak cel fiskalny, były „zasłonami dymnymi”, usprawiedliwiającymi władzę w oczach wyborców. Fałsz tego myślenia zdemaskował Edward Taylor w analogicznej sytuacji po I wojnie światowej:

„motywem tego było przekonanie, że wojna przysporzyła dochodów i majątku klasom posiadającym, a całym swym ciężarem odbiła się na klasach nieposiadających. (...) Założenie to było zupełnie mylne, wojna, a następnie inflacja, zubożyły całość społeczeństwa i zmniejszyły jego majątek narodowy. Nominalny wzrost majątku był tylko pozorem, pod którym kryła się deprecjacja pieniądza”⁵⁹².

Prawdziwych motywów można doszukiwać się w urzeczywistnianiu ideologii marksistowskiej, dbałości o interes administracji państwowej (kolejne miejsca pracy w administracji skarbowej) oraz w naciskach zza wschodniej granicy (której nie potwierdza, póki co żadne źródło pierwotne). Presja ze strony ZSRS była jedynie o tyle prawdopodobna, że potężny sąsiad głęboko ingerował w sprawy gospodarcze Polski. Mianowicie, dekretem z 24 sierpnia 1944 r. wprowadzono złoty polski opatrzony mylącym napisem „Narodowy Bank Polski”. W rzeczywistości nowy pieniądz wydrukowano w ZSRS. Wymiana *Reichsmarek* (dalej: RM) na złote nastąpiła w październiku w stosunku 1:1, z krzywdzącym ograniczeniem do 300 zł na osobę. Szacunki pozwalają przypuszczać, że z 700 mln RM pozostało w obiegu ok. 19 mln zł. Resztę pieniędzy przejęło państwo⁵⁹³. Pomimo całej niesprawiedliwości tej decyzji, trzeba jednak przyznać, iż ekonomicznie musiało ono wyrzucić, pożądaną po wojnie, efekt antyinflacyjny poprzez ściągnięcie nadmiaru płynności z rynku.

Z drugiej jednak strony silniejsze argumenty niż za domniemaną presją ze wschodu (którą roboczo nazywam hipotezą „wschodnią” genezy podatku), przemawiają za hipotezą o paradoksalnej, bo „zachodniej” genezie nadzwyczajnego podatku majątkowego. Otóż, pierwszy polski projekt podatku od wzbogacenia wojennego stworzyły środowiska Armii Krajowej (dalej: AK) w 1943 r.⁵⁹⁴ tytułując go: „Ustawa o podatku od zysków wojennych”. Można podnieść więc zarzut, że w poprzednim rozdziale sformułowanie „zysk” rozumiałem

⁵⁹² E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, s. 261.

⁵⁹³ B. Dziewanowski-Stefańczyk, *Wymiany pieniądza w Polsce w latach 1944-1950*, s. 81-82, dostęp online: http://mowiawieki.pl/templates/site_pic/files/NBP_odcinek_5.pdf.

⁵⁹⁴ AAN, Delegatura Rządu na Kraj, sygn. 202/IX-2, Ustawa o podatku od zysków wojennych, s. 34-38. Delegatura Rządu na Kraj – tajny naczelny organ władzy administracyjnej w okupowanej Polsce, utworzony w 1940 r., składający się z departamentów. Na jej czele stał Delegat Rządu na Kraj, podporządkowany Rządowi RP na uchodźstwie.

jako dochód, w efekcie klasyfikując regulację podatku od zysków wojennych jako zupełnie inną kategorię obciążenia (podatek dochodowy, a nie majątkowy). W projekcie AK następowało jednak zgoła inne wytłumaczenie terminu zysku. Tutaj była to bowiem „nadwyżka wartości majątku”, a nie „zysk względnie dochód”, co pozwala mówić w uprawniony sposób o podatku majątkowym. Jeszcze ważniejszą okoliczność stanowił fakt, że dekret z 13 kwietnia 1945 r. dokładnie tak samo, jak projekt z 1943 r., opisuje najistotniejszy element tego typu regulacji, czyli przedmiot opodatkowania:

„podstawą wymiaru podatku jest nadwyżka wartości majątku płatnika posiadanego według stanu w dniu w stosunku do wartości majątku płatnika według stanu z dnia 31.VIII.1939 r. (...)”⁵⁹⁵; „podstawę opodatkowania stanowi nadwyżka wartości majątku, wynikała dla podatnika w okresie od dnia 31 sierpnia 1939 r. do dnia 30 czerwca 1945 r.”⁵⁹⁶.

Podobieństwo wydaje się uderzające, zbliżona jest też długość obu regulacji – odpowiednio 13 i 16 artykułów oraz struktura projektów. Hipotezę o „zachodniej” proveniencji podatku potwierdzają również badania Karola Dąbrowskiego (eksperta od izb handlowo-przemysłowych):

„należy podkreślić, iż projekt podatku od wzbogacenia wojennego został opracowany w środowisku izbowców, skupionych wokół Czesława Klarnera – kierownika Departamentu Skarbu Delegatury Rządu RP na Kraj. Późniejszy dekret z 13 kwietnia 1945 roku był co do istoty identyczny z projektem ustawy o podatku od zysków wojennych autorstwa działaczy podziemnych i zawierał analogiczne postanowienia. Zasadnicza różnica polegała na tym, iż projekt Departamentu Skarbu sprawiedliwiej traktował podatników, którzy ponieśli straty w czasie wojny, rozpoczęli drobną działalność gospodarczą, nabyli spadek, otrzymali darowiznę oraz reemigrantów. Przewidywał także szerszy udział samorządu gospodarczego w postępowaniu podatkowym”⁵⁹⁷.

W tym sensie, podatku rozpatrywanego jako koncepcji pochodzącej z Zachodu, można też mówić o tej regulacji jako o swoistym wyjątku od zachodzącego na ziemiach polskich procesu sowietyzacji. Należy też pamiętać o generalnej cesze polskiego systemu prawnego, czyli oparciu go na rozwiązaniach legislacyjnych niemieckich i francuskich. Również w tym kontekście wzorowanie się na niemieckim *Reichsnotopfergesetz* oraz francuskim *Impôt de Solidarité Nationale* nie byłoby niczym niezwykłym.

Praktyczna próba opodatkowania wzbogaceń wojennych nastąpiła po pierwszej wojnie światowej, m.in., we Włoszech. Po II wojnie po ten instrument fiskalny sięgnięto

⁵⁹⁵ AAN, Delegatura Rządu na Kraj, sygn. 202/IX-2, Ustawa o podatku od zysków wojennych, art. 3, s. 34. Wielokropek wynika oczywiście z faktu, iż w 1943 r. nie wiadano jeszcze, kiedy dokładnie zakończą się działania wojenne.

⁵⁹⁶ Dz. U. RP 1945, nr 13, poz. 72, art. 4.

⁵⁹⁷ K. Dąbrowski, *Izba Przemysłowo-Handlowa w Lublinie w latach 1944–1950*, Fundacja Obywatelskiego Rozwoju-Ryki, Ryki 2016, s. 91. Izby, ze względu na przedmiot ich działalności, można utożsamiać z pierwiastkiem kapitalistycznym w kontekście interakcji między ideologiami komunizmu i wolnego rynku.

w Austrii, Danii, Francji, Holandii i Norwegii⁵⁹⁸. Trudno zaś wskazać przykłady opodatkowywania wojennych przyrostów majątkowych w bloku wschodnim, gdzie raczej uciekano się do mniej finezyjnego rozwiązania w postaci konfiskaty nieuczciwie zdobytych majątków. Za przykład mogła służyć Bułgaria, gdzie „Ustawa o Sądzie Ludowym” legalizowała zabór mienia należącego do faszystów i kolaborantów⁵⁹⁹. Ewentualnie nadzwyczajnie zwiększano dochody podatkowe poprzez kontyngenty, jak w bolszewickiej Rosji⁶⁰⁰. W NRD, jak pisze Wojciech Karpiński: „w zasadzie utrzymano dotychczasowe podatki, lecz podniesiono w sposób jednolity ich stawki”⁶⁰¹. Skoro w strefie wpływów ZSRS stosowano tak proste rozwiązania, jak zwykłe podniesienie stawek podatkowych oraz konfiskata mienia, to hipoteza o „zachodniej” proveniencji skomplikowanej konstrukcji nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego wydaje się sensownym, choć zaskakującym wyjaśnieniem zjawiska. Inne elementy „reform” komunistycznych były wspólne dla całego bloku wschodniego. Na ich pakiet składały się: nacjonalizacja przemysłu, kolektywizacja rolnictwa, wymiany pieniędzy, etatyzacja spółdzielczości, planowanie i centralne zarządzanie.

Materiały archiwalne wskazują ponadto, że członkowie Krajowej Rady Narodowej (dalej: KRN) mieli świadomość złudności oficjalnie podawanego celu fiskalnego i potrafili zdemaskować prawdziwe moralno-polityczne pobudki Ministerstwa Skarbu (dalej: MS) i podległych mu jednostek⁶⁰². Te same dokumenty świadczą, że przedstawiciele KRN-u wiedzieli, że próby opodatkowywania wzbogacenia po I wojnie światowej w większości spaliły na panewce. Sygnałem pozwalającym dostrzec, iż nowa władza stanowczo zmierza do uregulowania nadzwyczajnych stosunków wojennych był pobór 50% dodatku wojennego do państwowego podatku dochodowego (dekret z dnia 14 stycznia 1945 r., chodziło o dochody z praw majątkowych, kapitałów pieniężnych oraz dochody z przedsiębiorstw i nieruchomości)⁶⁰³.

⁵⁹⁸ P. Robson, *Capital Levies in Western Europe After the Second World War*, “The Review of Economic Studies” 1959, vol. 27, no. 1, s. 24, 42.

⁵⁹⁹ I. Dymitrow, *Bułgaria. Zarys dziejów*, Książka i Wiedza, Warszawa 1986, s. 295.

⁶⁰⁰ R. Pipes, *Rewolucja rosyjska*, Magnum, Warszawa 2006, s. 779, 897.

⁶⁰¹ W. Karpiński, *Rozwój teorii finansów, a jednolitość systemu finansowego w NRD*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1961, nr 23, z. 2, Wydział Prawa i Administracji UAM, Poznań, s. 231-252.

⁶⁰² AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Notatka biura prawnego Prezydium Krajowej Rady Narodowej z 8 czerwca 1945 r., s. 160; M. Klusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 103-105.

⁶⁰³ Dz. U. RP 1945, nr 3, poz. 8; P. Klimek, *Wybrane aspekty jakości prawa finansowego a funkcje systemu opodatkowania dochodów w PRL*, „Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały” 2017, t. 20, nr 1, s. 175.

4.2. Szczegółowe regulacje dekretu z kwietnia 1945 r.

Ta część będzie miała charakter komentarza do ustawy i aktów wykonawczych. Przyjęcie takiej formy jest o tyle zasadne, że analiza powinna być zrozumiała zarówno dla prawników, jak też ekonomistów, historyków gospodarczych i filozofów. Teksty prawne pozostają enigmatyczne ze względu na specyfikę języka prawnego. Zachowany zostanie porządek chronologiczny, aby były uchwytne kolejne zmiany regulacji w czasie. Posłużę się metodą dogmatyczną⁶⁰⁴.

Zgodnie z art. 1 dekretu z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego wzbogacenie wojenne (definiowane jako przyrost majątku między 31 sierpnia 1939 r., a 30 czerwca 1945 r.) nie musiało być uzyskane na siebie. Dodano, że powstanie zobowiązania podatkowego wiązało się również z uzyskaniem wzbogacenia na imię osób podstawionych⁶⁰⁵.

W art. 2 określono przedmioty, które nie zostały wliczone do kwoty wzbogacenia. Były to, w punkcie pierwszym: spadki, legaty⁶⁰⁶, darowizny i posagi z majątku posiadanego na dzień przed wybuchem II wojny światowej przez spadkodawcę lub darczyńcę⁶⁰⁷. Kolejne punkty mówią o pozostałych przedmiotach – kapitałach z tytułu ubezpieczenia na życie, nadziałach ziemi dekretem PKWN, doliczeniach odsetek ustawowych, majątku ruchomym przeznaczonym do osobistego użytku oraz majątku ruchomym nabytym w miejsce wcześniej posiadanego, o ile ów uległ zniszczeniu w wyniku działań wojennych⁶⁰⁸.

Art. 3 stanowi enumeratywnie katalog podmiotów zwolnionych z obowiązku płacenia podatku. Do tych podmiotów zaliczono: państwo, związki samorządowe, przedsiębiorstwa państwowe, spółdzielnie i związki zawodowe. Trafiły tu również osoby prawne, których dochody były w całości obracane na cele naukowe, oświatowe, kulturalne,

⁶⁰⁴ Co swoją drogą oznacza wszystko (określa metodę, którą posługują się nauki prawne) i nic (recenzenci prac dyplomowych interpretują tę metodę na bardzo wiele, zasadniczo odmiennych, sposobów) – ciekawie o fundamentalnych problemach metodologicznych prawa, a szczególnie o mętności pojęcia metody dogmatycznej, w: D. Van Kędzierski, *Metodologia i paradygmat polskich szczegółowych nauk prawnych*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2018, nr 3, s. 5-59.

⁶⁰⁵ Dz. U. RP 1945 nr 13, poz. 72, art. 1.

⁶⁰⁶ Poprzez instytucję legatu (pochodzącą jeszcze z prawa rzymskiego) zapisuje się w testamencie określone dobra osobie niebędącej spadkobiercą. Obecnie używany termin, opisujący tę instytucję, to właśnie zapis.

⁶⁰⁷ W tym przepisie warto zwrócić uwagę na element sprawiedliwościowy, wskazujący, że trudno kogoś dodatkowo karać za śmierć bliskiej osoby, ponieważ byłoby to w sposób jawny krzywdzące, pierwotne wyrażenie myśli w: A.C. Pigou, *A Capital Levy...*, s. 57 – *To subject a son to a special impost because his father happened to die in 1917 and not in 1920 would be plainly inequitable (...) it would be ridiculous to treat the son's inheritance as war wealth.*

⁶⁰⁸ Dz. U. RP 1945 nr 13, poz. 72, art. 2.

wyznaniowe, dobroczynne, na cele pomocy konkretnym grupom ludności oraz na inne cele użyteczności publicznej⁶⁰⁹.

Art. 4 regulował bazę opodatkowania oraz aspekt temporalny. Mianowicie, określał jako podstawę opodatkowania nadwyżkę wartości majątku, wynikłą dla podatnika w okresie od 31 sierpnia 1939 r. do dnia 30 czerwca 1945 r. W innym razie nie można byłoby mówić o „wzbogaceniu wojennym”. Warto też zwrócić uwagę na słowo „nadwyżka”, które sugerowało istnienie czegoś, czego nie powinno być (czegoś nadmiarowego) oraz nacechowało wzbogacenia wojenne silnie pejoratywnie. Jednocześnie zwrot „nadwyżka majątku” w przeciwieństwie do pozornie analogicznego „zysk z kapitału/majątku” zdecydował o możliwości kwalifikacji podatku jako podatku majątkowego. Przepis precyzował, że „nadwyżki” nie pomniejszono o straty wojenne. Wyjątkiem od tej reguły uczyniono majątek ruchomy z art. 2 pkt 6. Regulacja odsyłała również do rozporządzenia, które wydano 27 czerwca 1945 r.⁶¹⁰.

4.2.1. Model efektywnej stopy opodatkowania

Art. 5 zawierał kluczową informację o zwolnieniu z podatku wzbogaceń do kwoty 100 tys. zł⁶¹¹, co znajduje dodatkowe, ekonomiczne uzasadnienie (obok już zaznaczonego ideologicznego/sprawiedliwościowego) w generowanych na potrzeby ściągnięcia należności kosztach administracyjnych⁶¹². Dane w tabeli 34 ilustrują, w jaki sposób przepis określił stawki podatkowe:

Tabela 34 Podatek z 13 kwietnia 1945 r. - stawki w % dla podstawy w zł

PROGI PODATKOWE	PODSTAWA - kwota przyrostu majątku od 31 sierpnia 1939 r. do dnia 30 czerwca 1945 r. (zł)	STAWKA
I	0 – 100 000	0 % (zwolnienie)
II	100 000 – 250 000	15 %
III	250 000 – 500 000	20 %
IV	500 000 – 1 000 000	35 %
V	1 000 000 – 2 000 000	50 %

⁶⁰⁹ Dz. U. RP 1945 nr 13, poz. 72, art. 3, ta ostatnia kategoria budzi największe zainteresowanie, gdyż definicja legalna tych podmiotów ma się niespodziewanie przydać w orzeczeniu WSA w Warszawie 62 lata później, patrz rozdział 5.3.

⁶¹⁰ Dz. U. RP 1945 nr 13, poz. 72, art. 4.

⁶¹¹ Dz. U. RP 1945 nr 13, poz. 72, art. 5.

⁶¹² Dodatkowe koszty administracyjne powstałaby przecież również przy załatwianiu spraw dotyczących małych wzbogaceń. Zwracał na to uwagę już Pigou: „małe kwoty wzbogacenia najlepiej zostawić w spokoju”, w: A.C. Pigou, *A capital levy...*, s. 53. Pogląd ten mógł potencjalnie zaczerpnąć od Marshalla, który był zdania, że instytucja ta wspiera najbardziej potrzebujących, zob. w: J. Dzionek-Kozłowska, *op. cit.*, s. 330.

VI	2 000 000 +	75%
----	-------------	-----

Źródło: Dz. U. RP 1945 nr 13, poz. 72, art. 5.

Ustęp trzeci wykluczył nadmierną progresywność poprzez dopowiedzenie, iż ze wzbogacenia wyższego stopnia po odjęciu podatku nie może pozostać mniej, niż zostaje z najwyższej sumy wzbogacenia niższego stopnia. Ten zagmatwany zapis warto zanalizować na przykładzie. Przypuśćmy, iż w czasie wojny osoba wzbogaciła się o fabrykę wartą 3 mln zł. Z tabeli 34 wynika, że podatek winien wynieść 2,25 mln zł, a więc w kieszeni podatnika pozostałaby równowartość 750 tys. zł. Najwyższa suma wzbogacenia niższego stopnia wynosi 2 mln zł, a podatek od niego w stawce 50% podstawy opodatkowania równałby się jednemu milionowi. Wniosek z tego, że w tej hipotetycznej sytuacji, w kieszeni podatnika zostałyby równo milion. Tymczasem, analizowany punkt przepisu wykluczył nielogiczną możliwość, aby osoba z mniejszym wzbogaceniem stała się nagle bogatsza od osoby z większym wzbogaceniem. W związku z tym, w omawianym przykładzie osobie mającej na własność fabrykę wartą 3 mln zł miał zostać naliczony nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego w wysokości 2 mln zł w stawce 66,(6)%, tak aby w majątku pozostał jeden milion złotych, jak przy najwyższej sumie wzbogacenia niższego stopnia. Zapis ten rozsądnie niweluje efekt zakwalifikowania do wyższej grupy podatkowej. Korzystny efekt zanikał tylko dla naprawdę najbogatszych (powyżej 4 mln zł) – przy nabyciu nieruchomości wartej 5 mln zł, stawka 75 % podstawy zmniejszała posiadany majątek do 1,25 mln zł, a zatem nie można było podnieść argumentu, że to mniej niż z sumy najwyższego wzbogacenia niższego stopnia.

Zestawienie danych statystycznych, sporządzone na podstawie archiwalnych dokumentów, wykazało, iż rzeczywista stawka podatkowa (została ona obliczona następująco: cały podatek wymierzony został podzielony przez całą nadwyżkę wartości majątku podlegającą opodatkowaniu) silnie zależała od województwa, oscylując od 15% do 44%⁶¹³, co zostało przedstawione w tabeli 35.

Tabela 35 Realne stawki opodatkowania nadzwyczajnym podatkiem od wzbogacenia wojennego według podziału terytorialnego na izby skarbowe na dzień 31 grudnia 1946 r.

Izba Skarbowa	Wysokość realnej stawki opodatkowania
Białystok	15%
Bydgoszcz	27%
Gdańsk	20%
Katowice	25%
Kielce	22%

⁶¹³ Dane udało się znaleźć na stronie GUS-u oraz w materiałach archiwalnych AAN: *Rocznik Statystyczny 1947*, GUS, Warszawa 1947, s. 77-78 oraz AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1166, Dane GUS na dzień 31 XII 1946 r., s. 109-114.

Kraków	27%
Lublin	20%
Łódź	42%
Płock	22%
Poznań	44%
Rzeszów	21%
Warszawa	21%

Źródło: *Rocznik Statystyczny 1947*, GUS, Warszawa 1947, s. 77-78 oraz AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1166, *Dane GUS na dzień 31 XII 1946 r.*, s. 109-114.

W związku z rozbieżnościami od 15% do 44% nasuwa się pytanie, czy tę realną progresywność, zależną od konkretnego województwa, podatku od wzbogacenia wojennego da się empirycznie wyjaśnić? W tym celu w badaniu wykorzystany został model regresji liniowej. Zastosowana została klasyczna metoda najmniejszych kwadratów (KMNK). Model ma charakter jednorównaniowy o liniowym związku funkcyjnym z jedną zmienną objaśniającą. Model oparty jest na danych przekrojowych. Silna inflacja występująca w latach 1947-1948 utrudniłaby modelowanie rozciągnięte w czasie. Zjawisko inflacji tego okresu badał m.in. Jacek Luszniwicz, pisząc:

„presję inflacyjną wywołało (...) połączenie programu dużych inwestycji restytucyjnych w przemyśle i infrastrukturze z polityką podnoszenia stopy życiowej ludności (co również należało do wyjściowych priorytetów planu trzyletniego)”⁶¹⁴.

Przyjmując perspektywę statyczną, niezmuszającą do indeksowania inflacją kwot wzbogaceń i wymierzonego podatku, udało się uchwycić reprezentatywny dla nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego konkretny moment – 31 grudnia 1946 r. Rok 1946 był właściwie jedynym, w którym władze ludowe wiązały jeszcze nadzieje z tym podatkiem jako sensownym źródłem dochodu. To nie jednak trudność uwzględnienia inflacji w rachunkach, a brak odpowiednio szczegółowych danych dotyczących podatku jest głównym powodem przyjęcia statycznego sposobu modelowania, gdyż dane o ówczesnych cenach są dostępne w zdigitalizowanych wersjach historycznych roczników GUS.

W pierwszej kolejności wyższe, w niektórych regionach, odsetki stawki opodatkowania wyjaśniono za pomocą danych dotyczących populacji – liczby ludności oraz zmian liczby ludności w wyniku działań wojennych. Model taki należy ocenić negatywnie, ponieważ zmienne objaśniające nie miały istotnego statystycznie wpływu na zmienną objaśnianą. Regresja ta pozwoliła przypadkowo odkryć nieproporcjonalnie i zaskakująco duże do liczby ludności kwoty wzbogaceń wojennych podlegających pod wymiar w Izbie Skarbowej w Kielcach – jak się okazało istniał tam rozwinięty przemysł wojenny, a Niemcy

⁶¹⁴ J. Luszniwicz, *Procesy inflacyjne w Polsce w latach 1945-1955 – przejawy, fazy, uwarunkowania, konsekwencje. Przyczynek do badań nad inflacją w PRL*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego. Studia i Prace” 2014, nr 2, s. 112.

wywieźli tylko maszyny, nie niszcząc za sobą samych fabryk. Mając to na uwadze, podjęto próbę znalezienia wskaźnika uprzemysłowienia jako zmiennej objaśniającej. Przyjął on ostatecznie postać, udostępnianej przez GUS, liczby zakładów przemysłowych, zatrudniających 5 i więcej osób, na terenie danego województwa, co zostało przedstawione w tabeli 36.

Tabela 36 Liczba zakładów przemysłowych zatrudniających 5 i więcej osób w województwach albo ich fragmentach, podlegających pod konkretną Izbę Skarbową. Dane na rok 1946

Izba Skarbowa	Liczba zakładów zatrudniających 5+ osób
Białystok	406
Bydgoszcz	1983
Gdańsk	1122
Katowice	3409
Kielce	1590
Kraków	2056
Lublin	1264
Łódź	2873
Płock	946
Poznań	3925
Rzeszów	985
Warszawa	1600

Źródło: obliczenia własne na podstawie *Rocznik Statystyczny 1947*, GUS, Warszawa 1947, s. 77-78.

Model przyjął formę liniową (1) $y = \alpha_0 + \alpha_1 x_1 + \varepsilon$, gdzie:

y – zmienna objaśniana (wysokość realnej stawki opodatkowania [realnast])

α_0 – wyraz wolny

α_1 – współczynnik kierunkowy

x_1 – zmienna objaśniająca (liczba zakładów przemysłowych, zatrudniających co najmniej 5 osób [przemysA5pl])

ε – składnik losowy

Na osi x znalazła się zmienna objaśniająca w postaci wskaźnika uprzemysłowienia, zaś na osi y zmienna objaśniana, czyli wysokość realnej stawki opodatkowania. W tym punkcie należy wskazać trudności przy pracy z danymi. Otóż, podział na izby skarbowe nie pokrywał się idealnie z podziałem na województwa, stosowanym w statystyce GUS-u. Aby oszacować liczbę zakładów przemysłowych dla terenów izby skarbowej w Płocku należało odwołać się do literatury przedmiotu. Mianowicie, jak pisał Witkowski:

„właściwość terytorialna każdej z izb skarbowych rozciągała się na teren województwa. Wyjątek stanowiły Izba Skarbowa w Płocku, obejmująca 15 powiatów województwa warszawskiego, oraz Izba

Skarbowa w Warszawie, której przypisano obszar pozostałych 6 powiatów województwa warszawskiego i miasto stołeczne Warszawę”⁶¹⁵.

W modelu nie uwzględniono trzech izb, uzyskując próbę 12, a nie 15 obserwacji. Izby Skarbowe w Olsztynie, Szczecinie i Wrocławiu nie wywiązały się terminowo z obowiązku sprawozdawczości do GUS. Co więcej, izby te konsekwentnie nie dokonywały wymiarów podatku w kolejnych latach. Trudności tych izb mogły brać się z faktu, iż należały one do terenów tzw. Ziemi Odzyskanych. Postawę tamtejszych skarbowców wobec podatku potwierdza wewnętrzna dokumentacja przesyłana między MS a urzędami skarbowymi: „Przy opracowaniu analizy wyłączono okręgi Izb Skarbowych w Szczecinie i Wrocławiu w Olsztynie, wobec negatywnych sprawozdań z tych Izb Skarbowych”⁶¹⁶. Władze samorządowe nie współpracowały z władzami wymiarowymi. Organy nie potrafiły zgromadzić określonego materiału informacyjnego o potencjalnych podatnikach⁶¹⁷. Ministerialne pismo wytknęło izbom i urzędowi skarbowym rzecz tak fundamentalną, jak „brak należytego zainteresowania się podatkiem przez nie”⁶¹⁸. Szczególnie zignorowanie podatku przez dużą Izbę Skarbową we Wrocławiu wydaje się mieć niebagatelne znaczenie dla ostatecznych znikomych wyników procesu ściągania daniny.

Zgromadzone dane przedstawiono na osiach pierwszej ćwiartki układu współrzędnych (wykres 1 i 2). Dla lepszego zobrazowania wychwyconej korelacji zamieszczam dwie wersje badania – ze wszystkimi danymi (wykres 1) oraz z usunięciem obserwacji nietypowej (wykres 2). Obserwacją odstającą okazały się być Katowice. Współczynnik korelacji liniowej Pearsona dla wszystkich danych wyniósł 0,84. Zaprezentowanie wyników bez okręgu w Katowicach dodatkowo uzasadnia fakt, iż obserwacja ta pozostawała odstająca także w kolejnych latach 1947-1949⁶¹⁹ (mimo następującego wówczas, kontrowersyjnego metodycznie, ograniczenia liczby obserwacji do zaledwie jedenastu). Nietypowość tej zmiennej wynikała z faktu, iż, jako główne miasto kopalnianego Śląska, Katowice były od dawna silnie uprzemysłowione. Na obszarze

⁶¹⁵ A. Witkowski, *Urzędy rewizyjne w Polsce (1945-1950)*, „Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka” 2009,

t. 16, nr 3, s. 24.

⁶¹⁶ AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1166, Projekt okólnika Ministerstwa Skarbu skierowany do Izb Skarbowych w sprawie analizy wyników postępowania przygotowawczego do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z 28 maja 1946 r., s. 100. W cytacie zachowano niepoprawną pisownię, normalną dla pism o charakterze projektu.

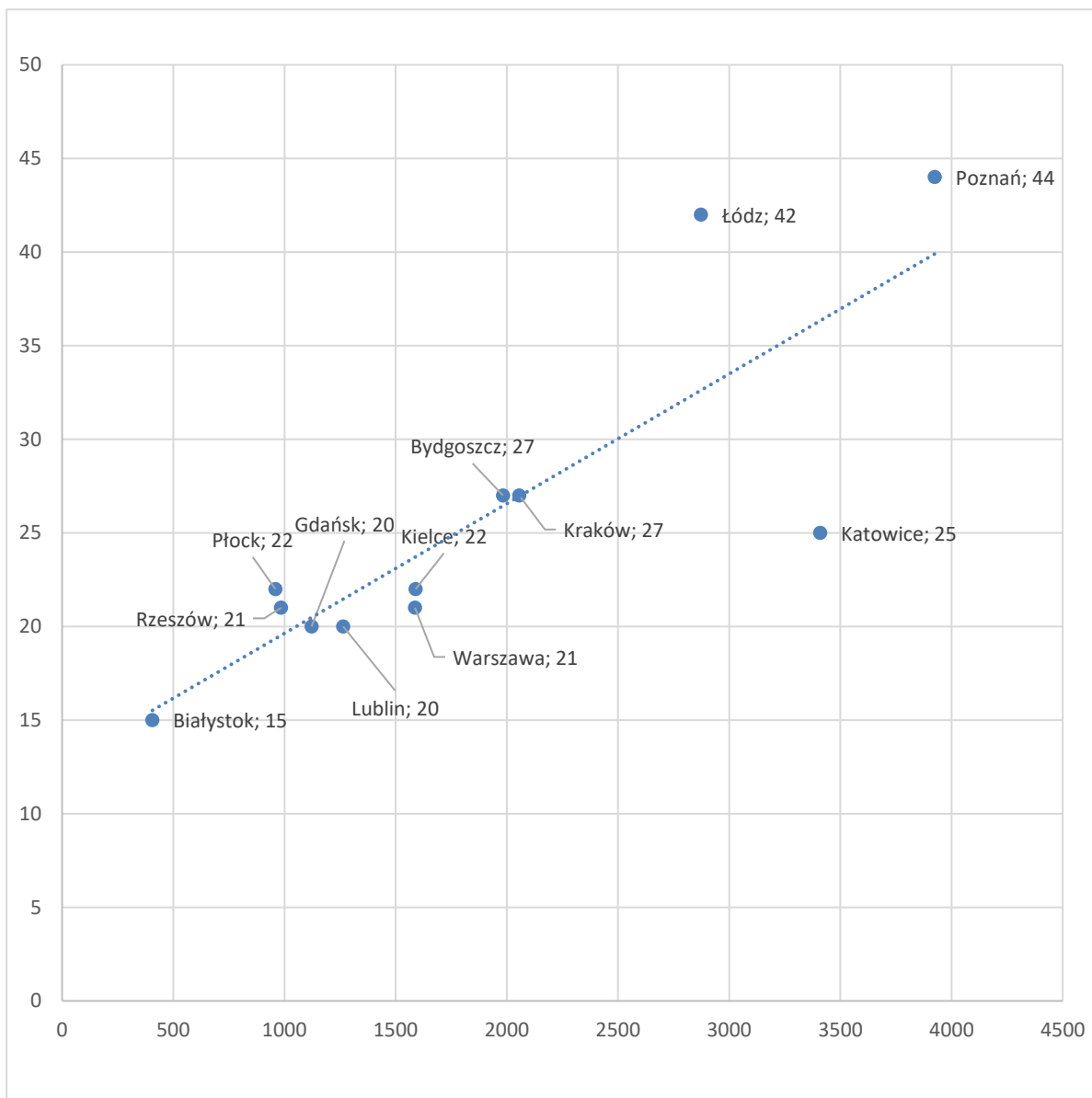
⁶¹⁷ Ibidem, s. 112; w piśmie str. 5. Zarzucano organom praktykę „pójścia po linii najmniejszego oporu” (s. 113, w piśmie str. 6).

⁶¹⁸ Ibidem, s. 101; w piśmie str. 2.

⁶¹⁹ A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 649-650. Witkowski tabelarycznie przedstawia wyniki fiskalne dla wszystkich izb w kolejnych latach (1947-1949).

terytorialnym izby znajdowało się zatem wielu potencjalnych podatników podatku od wzbogacenia wojennego. Tamtejszy przemysł planowano jednak w całości znacjonalizować⁶²⁰, a zatem państwo, tak czy owak, uzyskiwało efekt dalej idący, niż w przypadku samego tylko opodatkowania. Ściąganie podatku od, pokrzywdzonych nacjonalizacją, byłych właścicieli prywatnych musiało napotykać znaczące praktyczne trudności

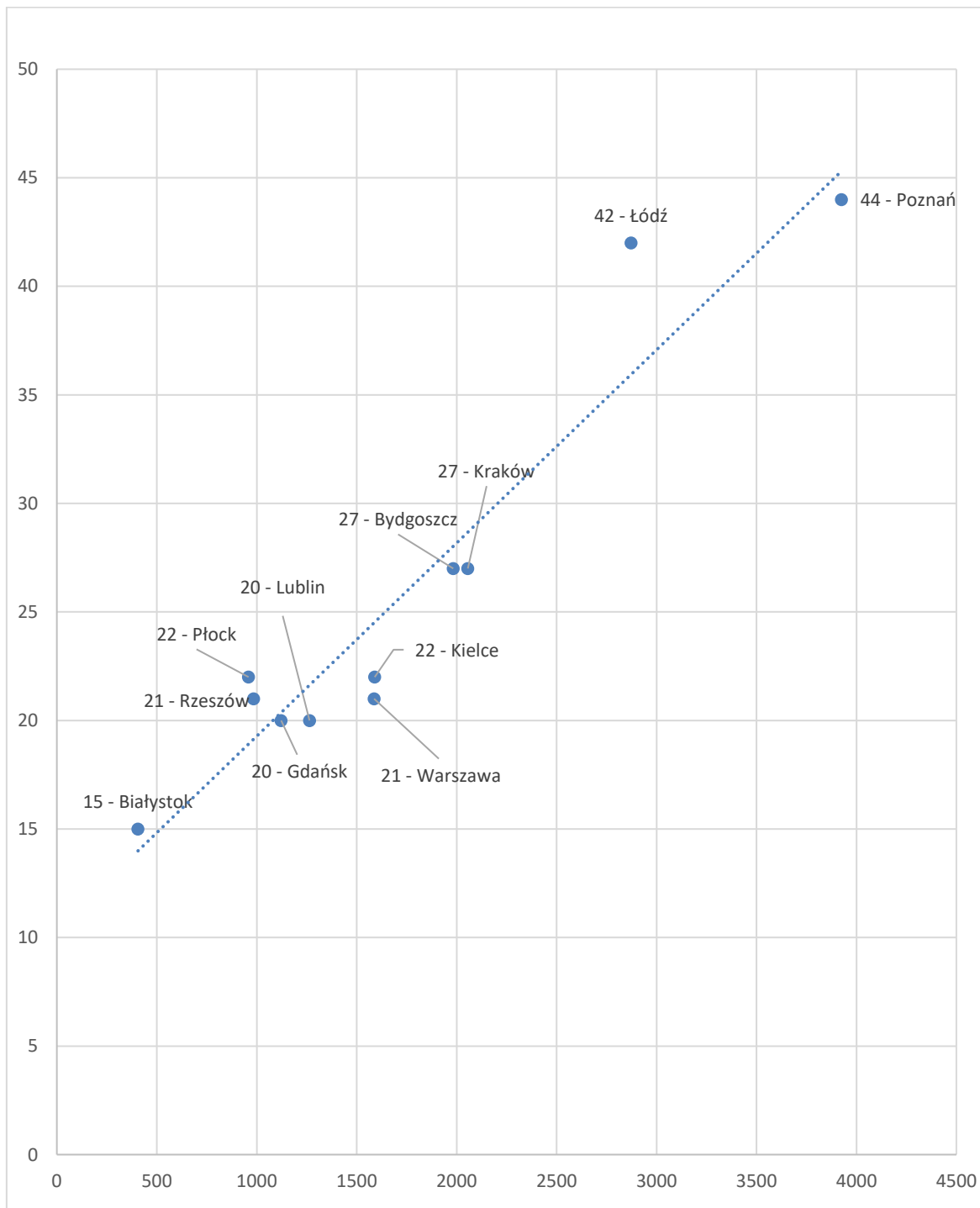
Wykres 1 Zależność realnej stopy opodatkowania w % (y) od wskaźnika uprzemysłowienia w postaci ilości zakładów przemysłowych zatrudniających 5 lub więcej osób (x)



Źródło: opracowanie własne w Excelu na podstawie: *Rocznik Statystyczny 1947*, GUS, Warszawa 1947, s. 77-78 oraz AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1166, *Dane GUS na dzień 31 XII 1946 r.*, s. 109-114.

⁶²⁰ Dz. U. RP 1946, nr 3, poz. 17.

Wykres 2 Zależność realnej stopy opodatkowania w % (y) od wskaźnika uprzemysłowienia w postaci ilości zakładów przemysłowych zatrudniających 5 lub więcej osób (x) z usunięciem obserwacji odstającej



Źródło: opracowanie własne w Excelu na podstawie: *Rocznik Statystyczny 1947*, GUS, Warszawa 1947, s. 77-78 oraz AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1166, *Dane GUS na dzień 31 XII 1946 r.*, s. 109-114.

Współczynnik korelacji liniowej Pearsona, po usunięciu obserwacji nietypowej, wyniósł aż 0,95. Tak wysoki współczynnik zwykle wskazuje na dopełnienie w badaniu

błędów metodycznych. Ten zarzut jednak nie jest trafny, gdyż występowanie w analizowanych danych korelacji ma charakter niemal oczywisty, a przez to zbliżony do związku przyczynowo-skutkowego (płacenie wyższych kwotowo podatków przez większe podmioty zdaje się być równie naturalnym zjawiskiem, jak najbardziej podstawowe fakty fizyczne czy chemiczne). Wyniki regresji liniowej z uwzględnieniem oraz pominięciem obserwacji nietypowej przedstawiono w tabelach 37 i 38.

Tabela 37 Wyniki estymacji parametrów w modelu na podstawie danych z wykresu 1

Zmienna zależna (Y): realnast					
	Współczynnik	Błąd stand.	t-Studenta	wartość p	
const	12,7027	3,01893	4,208	0,0018	***
przemysA5pl	0,00693024	0,00143113	4,843	0,0007	***
Średn.aryt.zm.zależnej	25,50000		Odch.stand.zm.zależnej	8,816307	
Suma kwadratów reszt	255,6068		Błąd standardowy reszt	5,055757	
Wsp. determ. R-kwadrat	0,701045		Skorygowany R-kwadrat	0,671149	
F(1, 10)	23,44981		Wartość p dla testu F	0,000679	
Logarytm wiarygodności	-35,37966		Kryt. inform. Akaike'a	74,75933	
Kryt. bayes. Schwarza	75,72914		Kryt. Hannana-Quinna	74,40027	

Źródło: opracowanie w programie Gretl na podstawie: *Rocznik Statystyczny 1947*, GUS, Warszawa 1947, s. 77-78 oraz AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1166, *Dane GUS na dzień 31 XII 1946 r.*, s. 109-114. Pogrubiono współczynnik podlegający interpretacji w modelu.

Tabela 38 Wyniki estymacji parametrów w modelu na podstawie danych z wykresu 2

Zmienna zależna (Y): realnast					
	Współczynnik	Błąd stand.	t-Studenta	wartość p	
const	10,3800	1,82692	5,682	0,0003	***
przemysA5pl	0,00889704	0,000937445	9,491	<0,0001	***
Średn.aryt.zm.zależnej	25,54545		Odch.stand.zm.zależnej	9,245146	
Suma kwadratów reszt	77,64447		Błąd standardowy reszt	2,937203	
Wsp. determ. R-kwadrat	0,909159		Skorygowany R-kwadrat	0,899065	
F(1, 9)	90,07396		Wartość p dla testu F	5,52e-06	
Logarytm wiarygodności	-26,35667		Kryt. inform. Akaike'a	56,71334	
Kryt. bayes. Schwarza	57,50913		Kryt. Hannana-Quinna	56,21171	

Źródło: opracowanie w programie Gretl na podstawie: *Rocznik Statystyczny 1947*, GUS, Warszawa 1947, s. 77-78 oraz AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1166, *Dane GUS na dzień 31 XII 1946 r.*, s. 109-114. Pogrubiono współczynnik podlegający interpretacji w modelu.

Model liniowy przyjął postać:

- $realnast_{1946} = 12,703 + 0,007 przemysA5pl_{1946}$ (2);
- $realnast_{1946} = 10,380 + 0,009 przemysA5pl_{1946}$ (3).

Wyniki w modelu (2) należy interpretować w ten sposób, iż każdy kolejny tysiąc zakładów przemysłowych, podlegających pod właściwość danej izby skarbowej, generował zwiększoną o 7 pkt. procentowych realną stopę opodatkowania, przy innych czynnikach niezmiennych. W przypadku badania z pominięciem obserwacji odstającej (model 3) wzrost stopy opodatkowania na tysiąc zakładów wynosi 9 pkt. procentowych.

Otrzymane wyniki pokazują, że liczba zakładów przemysłowych, zatrudniających co najmniej 5 osób, miała wpływ na realną stopę opodatkowania podatkiem od wzbogacenia wojennego. Zakłady przemysłowe są naturalnym kandydatem do znajdowania się w grupie najwyżej opodatkowanych podmiotów (czyli po stawkach 50% i 75% wzbogacenia). Małe zakłady rzemieślnicze, handlowe, czy mniej kapitałochłonne rolnictwo, jako źródła mniejszych wzbogaceń obniżały z kolei realny poziom opodatkowania. Wartość statystyki t-Studenta oraz wartość *p-value* w obu modelach wskazują na odrzucenie hipotezy zerowej na rzecz hipotezy alternatywnej, która mówi o istotnym statystycznie związku między wskaźnikiem uprzemysłowienia, a realną stawką opodatkowania.

4.2.2. Ciąg dalszy regulacji ustawowej z kwietnia 1945 r.

Art. 6 określał podmioty odpowiedzialne za wykonywanie ustawy o nadzwyczajnym opodatkowaniu⁶²¹. Były to dla osób prawnych urzędy rewizyjne oraz komisje obywatelskie dla osób fizycznych. Apelacje kierowane były odpowiednio do izb skarbowych oraz komisji odwoławczych przy izbach skarbowych. Trzeba nadmienić, że przepis ten został zmieniony przez art. 1 pkt 2 dekretu z dnia 27 lipca 1949 r.⁶²² zmieniającego niniejszy dekret z dniem 6 sierpnia 1949 r.

Art. 7 zawierał odesłanie do ówczesnie obowiązującej treści ordynacji podatkowej⁶²³ w kwestiach proceduralnych⁶²⁴. Art. 8 z kolei mówił o możliwości podania do publicznej wiadomości imion i nazwisk osób, której zostaną obciążone nadzwyczajnym podatkiem od wzbogacenia wojennego⁶²⁵. Organy wyposażono również w uprawnienie do wzywania potencjalnych świadków, mogących zeznawać, co do zaistnienia wzbogacenia u osób z listy.

⁶²¹ Dz. U. RP 1945, nr 13, poz. 72, art. 6.

⁶²² Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333.

⁶²³ Dz. U. RP 1934, nr 39, poz. 346, z późn. zm. – Dz. U. RP 1936, nr 14, poz. 134.

⁶²⁴ Dz. U. RP 1945 nr 13, poz. 72, art. 7.

⁶²⁵ Dz. U. RP 1945 nr 13, poz. 72, art. 8. Rzecz dzisiaj absolutnie nie do pomyślenia w świetle coraz silniejszej ochrony danych osobowych.

Przepis ten angażował więc „lud pracujący miast i wsi” do walki z burżuazją, zachęcając do donosów obywatelskich⁶²⁶.

Art. 9 przeciwdziałał zbyciu majątku przez podatnika, czyniąc nabywcę solidarnie odpowiedzialnym ze zbywcą za zapłatę należności, o ile zachodzi „uzasadnione przypuszczenie”, że nabywca o istnieniu zobowiązania podatkowego wiedział⁶²⁷. Słowo „przypuszczenie” to termin nieostry, wówczas zdecydowanie mniej rozległe opisany w doktrynie i orzecznictwie. Sformułowanie umożliwiało w konkretnych przypadkach korzystanie z władzy dyskrecyjnej urzędowi rewizyjnym i komisjom obywatelskim. W sytuacji trudności z otrzymaniem pełnej kwoty od zbywcy, można było uznać (ta właśnie uznaniowość jest cechą dystynktywną władzy dyskrecyjnej), że zachodzi uzasadnione przypuszczenie, iż nabywca o wzbogaceniu wojennym wiedział i w ten sposób uzyskiwano widoki na obciążenie kolejnej osoby zaległością podatkową – analizując zagadnienie od strony interesu organu podatkowego. Ustęp drugi rozciągnął odpowiedzialność na spadkobierców. Przewrotnie rozumując, należy stwierdzić, że organy podatkowe wyposażono w swoistą wersję skargi pauliańskiej⁶²⁸ wobec podatników. Ta skomplikowana konstrukcja prawna była i jest obecnie bardzo potrzebna wierzycielom w konfrontacji z nieuczciwymi dłużnikami, jednak jako kolejny atrybut władzy państwowej zdaje się tylko pogłębiać nierównorzędną podmiotów – państwa i obywatela.

Art. 10 określa termin płatności na 30 dni od momentu doręczenia nakazu. Treść przepisu uwypukla również jednorazowość omawianego podatku⁶²⁹, która, w przedstawianym ujęciu, stanowi główny komponent pojęcia „nadmierzalności”. Zwyczajne jest w podatkach właśnie to, że płacone muszą być regularnie – przy zakupie towarów (w pośrednich) albo okresowo (w bezpośrednich). Niekiedy jednak stany wyjątkowe, a przede wszystkim, wojny, powodują, że ustawodawcy muszą sięgnąć

⁶²⁶ Dzisiaj zjawisko to jest nazywane *Third-Party Reporting* i podobnie jak bycie sygnalistą w korporacji, przestało być nacechowane pejoratywnie. Co więcej stanowi ono ważny element prawidłowego *designu* podatkowego.

⁶²⁷ Dz. U. RP 1945 nr 13, poz. 72, art. 9. Można się zatem pokusić o daleką analogię, że sytuacja polskiej burżuazji zaczęła przypominać sytuację mniejszości religijnych w Turcji w 1942 r.

⁶²⁸ Art. 527 k. c. stanowi, że: „gdy skutek czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową, każdy z wierzycieli może żądać uznania tej czynności za bezskuteczną w stosunku do niego, jeżeli dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli, a osoba trzecia o tym wiedziała lub przy zachowaniu należytej staranności mogła się dowiedzieć”. Instytucję tę omawia szczegółowo w kontekście historycznym A. Fermus-Bobowiec, *Actio Pauliana w polskim prawie cywilnym na tle dorobku XIX-wiecznej nauki prawa*, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2013, nr 19, s. 125-130, dostęp online:

http://bazhum.muzhp.pl/media/files/Studia_Iuridica_Lublinensia/Studia_Iuridica_Lublinensia-r2013-t19/Studia_Iuridica_Lublinensia-r2013-t19-s119-130/Studia_Iuridica_Lublinensia-r2013-t19-s119-130.pdf. (08.04.2020 r.)

⁶²⁹ Dz. U. RP 1945 nr 13, poz. 72, art. 10.

do rozwiązań nadzwyczajnych, jednorazowych, które poprawiają budżet państwa w kryzysowej sytuacji. Niezapłacenie należności zgodnie z ustępem drugim skutkowało przypadkiem przedmiotu opodatkowania na rzecz Skarbu Państwa (dalej: SP) – tylko do wysokości samej kwoty podatku, nie ponad nią, co precyzował ustęp trzeci. O przypadku orzekła właściwa izba skarbowa. Prawna instytucja przypadku polega oczywiście po prostu na bezpowrotnej utracie majątku na korzyść SP.

Art. 11 zaś zawierał regulację karną i określał sankcje za niezastosowanie się do treści ustawy⁶³⁰. Artykuł z czasem uchylono⁶³¹. Dopóki jednak przepis nie został zastąpiony regulacją karnoskarbową, ustęp pierwszy karał podmioty za brak współpracy z władzą grzywną w wysokości 200 tys. złotych. Według Witkowskiego podatnikom groziła jeszcze druga grzywna, wynikająca z ordynacji podatkowej⁶³². Czy takie kary pieniężne były wysokie? Wzrosty cen są permanentną cechą gospodarki wojennej⁶³³. Cena chleba jednak nawet w szczytowym momencie inflacji nie przekroczyła 12 zł⁶³⁴, zatem wysokość ustalonej grzywny w ustawie o nadzwyczajnym podatku była dotkliwa dla podatnika (stanowiła równowartość kilkunastu tysięcy bochenków chleba, niezbędnego do przeżycia), który z pewnością wywoływał już efekt obawy przed karą. Poza tym, skoro zwolnione od opodatkowania były wzbogacenia do kwoty 100 tys. zł, to 200 tys. zł jako sankcja tym bardziej musiało robić wrażenie. Brak współpracy z władzą mógł przybrać postać niestawiennictwa na wezwania, niezłożenia zeznania podatkowego, utrudniania i uniemożliwiania dokonywania czynności władzom. Ust. 2 zamieniał grzywnę na obowiązek wykonania prac przymusowych, bądź karę aresztu do lat 3 w przypadku niewypłacalności dłużnika. Świadome zatajenie, a nawet samo usiłowanie zatajenia, wzbogacenia wojennego groziło przypadkiem tegoż wzbogacenia, a nie tylko przypadkiem do wysokości zobowiązania podatkowego, jak w art. 10⁶³⁵.

⁶³⁰ To rozwiązanie również jest nietypowe, gdyż obecnie przepisy karne znajdują się w osobnym Kodeksie Karnoskarbowym (KKS), bądź po prostu w Kodeksie Karnym (KK), gdy chodzi o przestępstwo gospodarcze.

⁶³¹ Przez art. 304 § 1 pkt 5 dekretu z dnia 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe (Dz. U. RP 1947 nr 32, poz. 140, art. 304), który wszedł w życie 1 maja 1947 r.

⁶³² W ordynacji 500 zł. Następnie, po dekrete o podwyższeniu grzywien – Dz. U. RP 1945 nr 56, poz. 312 – 5 000 zł.

⁶³³ Co ciekawe, Piketty wydaje się sympatyzować ze zjawiskiem wzrostu cen po II wojny światowej, przynajmniej czyni tak w zdaniu: „to inflacja pomogła krajom bogatym w pozbyciu się ich długu publicznego po zakończeniu drugiej wojny światowej”, zob. T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku*, Warszawa 2015, s. 131.

⁶³⁴ M. Klusek, *Dekret z 27 lipca 1949 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego*, „Humanities and Social Sciences” 2016, t. XXI, nr 23 (2/2016), s. 85.

⁶³⁵ Dz. U. RP 1945 nr 13, poz. 72, art. 11.

W końcu art. 12 powierzał wykonanie dekretu Ministrowi Skarbu – Konstantemu Dąbrowskiemu⁶³⁶. Podpisy pod regulacją złożyli Bolesław Bierut, Edward Osóbka-Morawski i Konstanty Dąbrowski⁶³⁷, biorąc na siebie osobistą odpowiedzialność za skutki⁶³⁸. Zgodnie z art. 13 wprowadzono dekret w życie w trybie natychmiastowym⁶³⁹.

4.3. Egzekucja podatku – rozporządzenie z 27 czerwca 1945 r.

27 czerwca 1945 r. władza ludowa wydała rozporządzenie do dekretu o podatku od wzbogacenia wojennego (zatem między 13 kwietnia a 27 czerwca dekret funkcjonował tylko teoretycznie – bez rozporządzenia jego skuteczne wykonywanie było praktycznie niemożliwe). Rozporządzenie musiało się pojawić, ponieważ ustawa jako akt prawny ogólnie-abstrakcyjny (innymi słowy, dotyczący wielu podmiotów i powtarzalnych okoliczności) nie dawała wskazówek, co do rozwiązywania konkretnych problemów, powstających przy egzekwowaniu prawa. W efekcie, izby i urzędy skarbowe zasypywały MS pytaniami o wykładnię przepisów ustawy (problem ten nie ustał wskutek wydania rozporządzenia – w materiale archiwalnym znajdują się interpretacje ministerialne z marca 1946 r.⁶⁴⁰). Należy wziąć pod uwagę zdanie Zbigniewa Landaua i Jerzego Tomaszewskiego, zgodnie z którym zbyt późne wydanie rozporządzeń wykonawczych (*implementation lag*⁶⁴¹) stanowiło główną przyczynę niepowodzenia pierwszych dwóch podatków nadzwyczajnych epoki II RP (odstęp czasowy pozwalał na skuteczną ucieczkę przed opodatkowaniem). Rozporządzenie weszło w życie 14 lipca 1945 r.

§ 1 rozporządzenia miał charakter techniczno-prawny (zawiera wyjaśnienia dotyczące prawidłowego sposobu odczytywania przedmiotowego aktu prawnego)⁶⁴²,

⁶³⁶ Dz. U. RP 1945 nr 13, poz. 72, art. 12.

⁶³⁷ Bolesław Bierut pełnił wówczas kilka funkcji – Przewodniczącego Krajowej Rady Narodowej, prezydenta KRN i osoby zastępującej Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej (1944-47); Edward Osóbka-Morawski – od 31 grudnia 1944 premier Rządu Tymczasowego; Konstanty Dąbrowski – Minister Skarbu.

⁶³⁸ Ówczesny system władzy był tak projektowany, by tę osobistą odpowiedzialność maksymalnie rozmyć. Szersza refleksja o opłakanych skutkach braku osobistej odpowiedzialności w: N. N. Taleb, *Na własne ryzyko. Ukryte asymetrie w codziennym życiu*, Zys i S-ka, Poznań 2019, s. 28-69. Dzisiaj zresztą mówienie o odpowiedzialności osób podpisujących akt prawny też jest na wyrost – ostatecznie to władza ustawodawcza uchwała regulację, a przedstawiciele rządu „tylko” ją wykonują.

⁶³⁹ Dz. U. RP 1945 nr 13, poz. 72, art. 13.

⁶⁴⁰ Np.: AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1166, Okólnik nr 170 z dnia 22 marca 1946 r. dotyczący wątpliwości w sprawie stosowania dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego, s. 84-87.

⁶⁴¹ J. E. Stiglitz, *Economics of The Public Sector...*, s. 396-397.

⁶⁴² Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 1. Przepisy te dalej doprecyzowały wyjaśnienia pkt. 1, 3 i 8 okólnika MS z dnia 31 stycznia 1946 r., Nr. D. V. 54446/4/5/7/45 oraz pkt. 2, 3 i 6 okólnika MS Nr. 170 z dnia 22 marca 1946 r. Nr. D. V. 4-6/2/46 w sprawie wyjaśnień wątpliwości przy stosowaniu dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego.

natomiast § 2, § 3 i § 4 precyzowały art. 1 dekretu wprowadzającego podatek od wzbogacenia wojennego. Standardowy krąg podmiotowy (osoby prawne i fizyczne) został rozszerzony o spadki wakujące⁶⁴³. Zastrzeżono odmiejszczenie wzbogacenia oraz postanowiono o doliczaniu wzbogacenia zgromadzonego na imię małżonka, osób pozostających we wspólności majątkowej z płatnikiem, krewnych i innych osób, gdy organ podejrzewa je, że tak naprawdę zakupiły majątek za środki płatnika⁶⁴⁴. Podkreślono, że osoby podstawione odpowiadają wyłącznie za podatek od nabytego majątku, a nie za całe wzbogacenie płatnika⁶⁴⁵.

§ 5 ograniczał zwolnienia podmiotowe spadków i darowizn o te spadki i darowizny, które stanowią wzbogacenie wojenne spadkodawcy/darczyńcy⁶⁴⁶. § 6 określał sposób szacowania wartości przedmiotów majątkowych poprzez wyznaczenie umownej daty wyceny, co w powojennych realiach bardzo niestabilnych kursów walut miało istotne znaczenie. Przyjęto datę 30 czerwca 1945 r.⁶⁴⁷. § 7 regulował rzadką sytuację posiadania przez osoby, wymienione w § 2, majątku stanowiącego mienie opuszczone lub porzucone⁶⁴⁸ w rozumieniu ustawy z dnia 6 maja 1945 r. o majątkach opuszczonych i porzuconych⁶⁴⁹.

§ 8 rozporządzenia do art. 4 dekretu o nadzwyczajnym wzbogaceniu wojennym wskazał na wartość obiegową przedmiotów jako zasadnicze kryterium wyceny. Zawierał również wyliczenie szczegółowych form, które wzbogacenia mogło przybrać (nabycie, nabycie z potrąceniem kosztów, ulepszenie, powiększenie i wzrost wartości rzeczy)⁶⁵⁰. Paragraf uwzględniał również przykłady obrazujące naliczanie podatku i skład bazy podatkowej. Miały pokazywać z czego konkretnie prowadzono egzekucję podatku.

Jeśli 31 sierpnia 1939 r. płatnik miał dom i przedsiębiorstwo, a na dzień 30 czerwca 1945 r. wykazał w zeznaniu podatkowym dom, willę, przedsiębiorstwo i plac, to podlegającą

⁶⁴³ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 2. Spadki wakujące to takie, po które nikt się nie zgłasza, a ewentualni następcy prawni pozostają nieznanymi albo dokonali aktu zrzeczenia się. Współczesne polskie prawo spadkowe nie posługuje się kategorią spadków wakujących. Dzisiaj następuje (prostsze) nabycie spadku z mocy prawa.

⁶⁴⁴ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 3.

⁶⁴⁵ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 4.

⁶⁴⁶ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 5.

⁶⁴⁷ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 6

⁶⁴⁸ Regulowała ona stan dwóch rodzajów majątku. W pierwszej kolejności majątku porzuconego, który był własnością lub w posiadaniu III Rzeszy oraz osób, które zbiegły do nieprzyjaciela. Majątek taki przechodził na rzecz Skarbu Państwa. Drugi typ majątku, majątek opuszczony, który z powodu wojny nie był w posiadaniu właściciela, jego prawnych następców lub pełnomocników prawnych, miał być na wniosek właściciela jemu przywrócony „niezależnie od tego, w czym posiadaniu majątek ten się znajduje”. W tych rozróżnieniach dostrzegalne są elementy moralnego wartościowania – karano przejście na stronę wroga.

⁶⁴⁹ Dz. U. RP 1945, nr 17, poz. 97; Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 7.

⁶⁵⁰ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 8.

podatkowi podstawę stanowi naturalnie wartość willi i placu. W nieco bardziej skomplikowanym przypadku drugim ustawodawca rozważał skład majątkowy: dom, majątek ziemski i przedsiębiorstwo handlowe w 1939 r. oraz plac po spalonym domu, majątek ziemski objęty reformą rolną, przedsiębiorstwo handlowe i fabrykę, należące do tego samego podatnika w 1945 r. W tym wypadku, bardziej kontrowersyjnie, wzbogacenia sprowadzało się do wartości fabryki (spalenie domu nie zmniejszało należności, bo dom posiadany był już przed wojną). Podobnie objęcia majątku reformą rolną nie traktowano jako zubożenia.

Jeszcze trudniejszy przykład trzeci zakłada hipotetyczną sytuację (ale na pewno spotykaną w praktyce), że w 1939 r. płatnik miał dom, majątek ziemski i przedsiębiorstwo handlowe, a w czerwcu 1945 r. miał już tylko przedsiębiorstwo handlowe i fabrykę, bez sprzedanego domu i objętego reformą rolną gospodarstwa. Tym razem bazę podatku stanowiła wartość nabytej fabryki, jednak powstawała możliwość odliczenia ceny domu, jeśli został sprzedany celem kupna fabryki. Dodatkowo, ciężar dowodu spoczywał na podatniku. Jeżeli podatnik był w stanie wykazać związek przyczynowo-skutkowy, to mógł uzyskać zwolnienie od podatku, jeśli akurat wartość domu przewyższała lub równała się wartości fabryki.

Przykład czwarty ustalał bazę dla opodatkowania w postaci przedsiębiorstwa handlu detalicznego i warsztatu rzemieślniczego w 1939 r. poprzez porównanie z majątkiem powojennym obejmującym: przedsiębiorstwo handlu hurtowego i fabrykę, powstałą z rozbudowanego warsztatu. Opodatkowanie miało uwzględnić powiększenia (tego rodzaju wzbogacenia należy ocenić jako z natury trudniejsze do oszacowania). Biegły z zakresu wyceny przedsiębiorstwa musiał wycenić wzrost wartości obu zakładów procentowo. Stwierdzał on, przykładowo, iż przedsiębiorstwo handlu detalicznego odpowiadało 30% wartości hurtowni, zatem 70% wartości przedsiębiorstwa handlu hurtowego weszło w skład podstawy opodatkowania.

Przykład piąty analizował sytuację podatnika posiadającego jedynie przedsiębiorstwo handlu detalicznego w dniu 31 sierpnia 1939 r., ulepszone w trakcie wojny tak, że na dzień 30 czerwca 1945 r. zostało wykazane tożsame przedsiębiorstwo, lecz ze zwiększonym asortymentem towarów i lepiej urządzone. Dla tego przypadku ustawodawca zalecał zastosować metodę z poprzedniego przykładu. Analizując akty prawnopodatkowe należało przede wszystkim zwrócić uwagę, na kim spoczywa *onus probandi*, czyli ciężar

dowodowy. Ta kwestia okazuje się zawsze najistotniejsza w realnym procesie sądowym (zob. uwagę wyżej – przykład trzeci)⁶⁵¹.

Można tę regulację skomentować w ten sposób, iż uwzględnianie tak różnorodnych przedmiotów oraz konieczność udziału biegłego znacząco utrudniały proces szacowania majątku, podlegającego opodatkowaniu⁶⁵². Mimo wszystko, w tym wypadku legislator wziął na siebie rolę komentatora przepisów i poprzez kazuistyczne przykłady wyłuszczał sposób ustalania podstawy opodatkowania. Nie zmienia to jednak ogólnej konkluzji, iż podatek był nadmiernie skomplikowany⁶⁵³. Przywołane w badaniach Kłuska przypadki prawdziwych podatników praktycznie zademonstrowały, iż prawidłowe wyliczenie wysokości zobowiązania podatkowego nastęrczyło urzędnikom znacznych trudności, mimo wszelkich wyjaśnień ze strony władzy – popełniali oni błędy, stosując choćby działania matematyczne w niewłaściwej kolejności⁶⁵⁴.

§ 9 enumeratywnie wyliczał desygnaty pojęcia „majątku osób fizycznych” (a zatem był bardzo istotny dla ekonomistów, bo przedstawiał bazę opodatkowania). W jego skład weszły: grunty, budynki, place niezabudowane, przedsiębiorstwa, pieniądze, dewizy zagraniczne (waluty obce), obligacje, akcje, papiery wartościowe, towary, surowce, narzędzia produkcji, ruchomości, metale szlachetne i inne, po potrąceniu długów i obciążeń. Dla prawnika kluczowe tu jest słowo „inne”, ponieważ pokazuje ono, że ustawodawca uczynił ten katalog katalogiem otwartym⁶⁵⁵.

§ 10 dookreślał termin „wzbogacenie” o nieoczywiste przypadki wzrostu majątku polegające na spłacie zobowiązań przedwojennych, zarówno zabezpieczonych hipotecznie, jak i innych rodzajów zobowiązań. Przesłanką zwalniającą z zapłaty podatku uczyniono sytuację, gdy płatnik udowodni, iż fundusze na spłatę czerpał z majątku posiadanego przed 1 września 1939 r. Wyłączono z odpowiedzialności spłaty ratalne, dokonane wedle planów amortyzacyjnych z tytułu kredytu długoterminowego⁶⁵⁶.

⁶⁵¹ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 8.

⁶⁵² Szczegółowo o trudnościach akcji wymiarowej na podstawie archiwaliów: M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 121-122; AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Projekt okólnika Ministerstwa Skarbu skierowany do Izb Skarbowych, urzędów skarbowych i urzędów rewizyjnych skierowany w sprawie zakończenia akcji wymiarowej nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z marca 1947 r., s. 69.

⁶⁵³ A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 628.

⁶⁵⁴ M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 110-111.

⁶⁵⁵ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 9.

⁶⁵⁶ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 10.

§ 11 zawierał ważny konkret, mianowicie że za wzbogacenie, wynikające ze spłaty zobowiązań, przyjmuje się 10-krotną sumę spłaconego zobowiązania przedwojennego⁶⁵⁷. Aby pokazać, jak działały te dwa paragrafy, Kłusek przytoczył rzeczywisty przypadek podatnika – Pawła Zinglera z Mysłowic⁶⁵⁸. Warto go tu przywołać dla lepszego zrozumienia sposobu naliczania obciążenia (tabela 39).

Tabela 39 Podatek od spłaty zobowiązania przedwojennego na przykładzie liczbowym

Dług - waluta przedwojenna	6 739, 92 RM
Dług - waluta powojenna	13 479, 84 zł
Podstawa opodatkowania (10-krotność spłaty)	134 798, 4 zł
Stawka opodatkowania (zgodna z tab. 33)	15%
Kwota należna	20 219, 76 zł

Źródło: M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 107-108.

Ten przepis z czasem przerodził się w nowelizację ustawy z 1949 r., gdyż spłaty zobowiązań przedwojennych stanowiły znaczną część wszystkich wzbogaceń wojennych (ma to szczególnie wiele sensu w świetle wcześniejszej uwagi Taylora, iż wzbogacenia wojenne zazwyczaj nie występowały, a pod tą nazwą krył się tylko nominalny, inflacyjny, wzrost wartości pieniądza). Z drugiej strony, spłaty zobowiązań stanowią *de facto* odrębne zjawisko od wojennych wzbogaceń majątkowych, jedynie na siłę splecione ze sobą komunistycznym ustawodawstwem.

§ 12 pozbawiał przedsiębiorców możliwości obrony poprzez powołanie się na bilans zysków i strat z ksiąg handlowych⁶⁵⁹. § 13 niuansował metodę obliczania wartości długów i obciążeń zmniejszających wysokość wzbogacenia. Zachowano zasadę stosowania mnożnika x10 z § 11 dla zobowiązań przedwojennych. Dla długów wojennych wahania kursowe z powodu spadków wartości złotego polskiego okresu 1939-1945 postanowiono zignorować, a świeżo (po wejściu w życie dekretu) zaciągnięte długi i obciążenia miały nie umniejszać podstawy opodatkowania⁶⁶⁰. Nietrudno zauważyć, że wszystkie trzy rozwiązania były skrajnie niekorzystne dla podatników.

⁶⁵⁷ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 11.

⁶⁵⁸ M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 107-108.

⁶⁵⁹ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 12. Paragraf ten jeszcze głębiej precyzowały wyjaśnienia pkt. 5 okólnika MS Nr. 170 z dnia 22 marca 1946 r. Nr. D. V. 4-6/2/46 w sprawie wyjaśnień wątpliwości przy stosowaniu dekretu

o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego.

⁶⁶⁰ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 13.

§ 14 stwierdzał, że do policzenia wartości majątku osób fizycznych konieczna będzie ekspertyza biegłego⁶⁶¹. § 15 ustanawiał zaś standard ceny rynkowej: „według przeciętnych cen wolnego rynku”. To rozwiązanie sugeruje szczegółową metodę szacowania majątku podatników – aby ustalić ceny na wolnym rynku można było skorzystać z metody porównawczej, według wartości godziwej. W praktyce polegała ona na znajdowaniu analogicznych transakcji z przeszłości (ktoś kupił od kogoś przedsiębiorstwo za daną sumę) i na ustalaniu, na podstawie danych z przeszłych sprzedaży (o takich transakcjach wiedzę czerpało się z czasopism branżowych), poprzez porównanie z obecną sytuacją, wartości rynkowej danego składnika majątkowego:

„O ile na wolnym rynku nie dokonywa się transakcyj przedmiotami majątkowymi, np. gruntami, nieruchomościami budynkowymi, placami niezabudowanymi, przedsiębiorstwami przemysłowymi, handlowymi itd., za przeciętną cenę należy przyjąć wartość, jaką przedmiot posiadał w końcu okresu, w którym transakcje takie jeszcze były dokonywane.”⁶⁶².

§ 16 definiował biegłych jako osoby z pełną zdolnością do czynności prawnych, godne zaufania, wyposażone w profesjonalną wiedzę oraz znające warunki miejscowe. Listę biegłych sporządzał miejscowy urząd skarbowy, zazwyczaj po konsultacji z izbami przemysłowo-handlowymi⁶⁶³, instytucjami kredytowymi i innymi organizacjami zatrudniającymi osoby z szerokimi kompetencjami intelektualnymi. Instytucje te w terminie dwóch tygodni miały przedstawić urzędowi skarbowemu kandydatów na biegłych⁶⁶⁴.

§ 17 odsyłał ponownie do ordynacji podatkowej i traktował o wynagrodzeniu biegłego⁶⁶⁵. Przepis mało ciekawy z punktu widzenia analizy prawnej, jednakże cechujący się doniosłością ekonomiczną. Koszty biegłych to typowy koszt transakcyjny, o którego wielkości powinien pomyśleć ustawodawca na etapie prac przygotowawczych do wprowadzenia ustawy. Praca biegłych bardzo zwiększała (obok zawsze kosztownej obsługi spraw przez administrację skarbową) sumę kosztów transakcyjnych realizacji ustawy po stronie państwa⁶⁶⁶ (chyba że biegły był powołany na wniosek płatnika – wówczas płatnik pokrywał ten koszt).

⁶⁶¹ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 14.

⁶⁶² Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 15.

⁶⁶³ Na temat tych instytucji oraz aktualnego stanu badań nad nimi warto przeanalizować szczegółowe ustalenia Karola Dąbrowskiego, np.: K. Dąbrowski, *Archiwalia izb przemysłowo-handlowych. Stan i perspektywy badań*, Fundacja Obywatelskiego Rozwoju-Ryki, Ryki 2012.

⁶⁶⁴ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 16.

⁶⁶⁵ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 17.

⁶⁶⁶ W tamtych czasach niezbyt zdawano sobie z tego sprawę, mimo istnienia przełomowych prac Ronalda Coase'a.

§ 18 poruszał zagadnienie właściwości miejscowej, zaś paragrafy 19–23 omawiały organizację komisji obywatelskich i odwoławczych⁶⁶⁷. Tematykę tę rozwinęło rozporządzenie Ministra Skarbu z 27 grudnia 1948 r. o organizacji i zakresie działania komisji odwoławczych przy izbach skarbowych⁶⁶⁸. Na tle tych przepisów wypada jedynie zauważyć, że przepisy proceduralne, decydujące o zajmowaniu stanowisk przez biurokratów cechowały się drobiazgowością. Urzędnicy byli zabezpieczeni szczegółowymi regulacjami. Podatnikom natomiast, zmuszonym płacić wysoce kontrowersyjny pod względem moralnym podatek, nie zapewniano analogicznego bezpieczeństwa i braku ryzyka, które zapewniano członkom partii rządzącej i urzędnikom. O sytuacji podatnika decydowały też dyskrecjonalne decyzje przedstawicieli aparatu skarbowego.

W myśl § 24 i § 25 komisje mogły powziąć wątpliwość co do prawdziwości złożonych zeznań podatkowych. Wówczas wzywano do uzupełnień, wyjaśnień oraz przedstawienia dowodów ustnych, pisemnych, a nawet rzeczowych w postaci ksiąg handlowych i gospodarczych. Generalnie jednak wiążąca była treść zeznania⁶⁶⁹. Zgodnie z § 26 komisja mogła podjąć samodzielną decyzję w zakresie oszacowania majątku, jeśli płatnik wyjaśnił jej wątpliwości w niedostatecznym stopniu, co było terminem nieostrym, tworzącym potencjalne pole do nadużyć⁶⁷⁰. § 27 podsumowywał, iż na podstawie zebranego materiału dowodowego oraz ustaleń w ramach dyskusji, komisja ustalała różnicę w stanie majątku w okresie od 31 sierpnia 1939 r. do 30 czerwca 1945 r. i obliczała kwotę podatku według skali art. 5 dekretu⁶⁷¹. § 28 nakładał formalny obowiązek współpracy z komisją. Współpraca miała obejmować przede wszystkim dostarczanie dokumentów, zeznawanie w roli świadka oraz informowanie w przedmiocie opodatkowania siebie samego, ale i, co znamienne dla czasów komunistycznych, innych osób. Nawet taki drobny zapis w rozporządzeniu mógł skutecznie demoralizować obywateli, szerząc postawy donosicielskie⁶⁷².

⁶⁶⁷ Wyjaśnione przepisy przytoczyłem już w: A. Kędrzyński, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 89-90; Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 18, § 19, § 20, § 21, § 22, § 23.

⁶⁶⁸ Dz. U. RP 1948, nr 62, poz. 489.

⁶⁶⁹ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 24, § 25.

⁶⁷⁰ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 26.

⁶⁷¹ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 27.

⁶⁷² Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 28; obszerniej o pozornie mocno wątpliwym wpływie norm prawnych na zinternalizowane normy moralne w: D. Bunikowski, *Podstawowe kontrowersje dotyczące ingerencji prawa w sferę moralności*, Toruń 2010; K. Bilz, J. Nadler, *Law, Psychology & Morality*, [w:] *MORAL COGNITION AND DECISION MAKING: THE PSYCHOLOGY OF LEARNING AND MOTIVATION*, red. D. Medin, L. Skitka,

Wedle regulacji z § 29 skonkretyzowano krąg podmiotowy, dotknięty nadzwyczajnym podatkiem od wzbogacenia wojennego. Aby podlegać przepisom z ust. 1, niezbędne było dokonanie czynności prawnej w okresie od dnia 31 sierpnia 1939 r. do dnia 30 czerwca 1945 r.⁶⁷³. Czynność mogła polegać na nabyciu przedsiębiorstwa, gruntu, budynku, placu niezabudowanego, towarów, surowców, narzędzi produkcji, kapitałów, należności, ruchomości domowych, przedmiotów osobistego użytku, innych przedmiotów majątkowych oraz na spłacie zobowiązań przedwojennych⁶⁷⁴. Tutaj szczególnie niebezpieczny dla podatnika wydaje się być podpunkt „innych przedmiotów majątkowych”, ponieważ takie sformułowania otwierają furtkę do dowolności⁶⁷⁵. Osoby, które nabyły własność, zobowiązane były do składania zeznań podatkowych w tych przypadkach, w których wartość rynkowa tych przedmiotów na 30 czerwca 1945 r. przekraczała kwotę 100.000 złotych. Do złożenia zeznania zobowiązano również te osoby, które od 31 sierpnia 1939 r. do 30 czerwca 1945 r. ulepszyły posiadane przed 1 września 1939 r. przedmioty majątkowe. Do złożenia zeznania zmuszono też wszystkie inne podmioty, jeżeli zostały do tego wezwane przez organa wymiarowe. § 30 określał termin złożenia zeznania do 15 sierpnia 1945 r.⁶⁷⁶.

Jednakże 18 sierpnia 1945 r. termin składania zeznań przez osoby fizyczne, spadki wakujące i osoby prawne przewidziany w § 30 przesunięto na 15 września 1945 r., zgodnie z § 1 rozporządzenia z dnia 4 sierpnia 1945 r. o przesunięciu terminu do składania zeznań do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego⁶⁷⁷. Ten pozornie zwyczajny akt prawny wiele mówi o realiach ściągłości podatków w 1945 r. – przesunięcie terminu wynikało ze skomplikowania i trudności akcji wymiarowej.

§ 31 w zw. z art. 9 ust. 1 i art. 9 ust. 2 właściwego dekretu o podatku, podkreślał, że art. 9 jako całość miał zastosowanie dopiero po 15 kwietnia 1945 r., kiedy wchodziła w życie regulacja nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego⁶⁷⁸. § 32 zawierał techniczną treść: „nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego płatny jest

C. W. Bauman, & D. Bartels, Northwestern Law & Econ Research Paper no. 08-13, Northwestern Public Law Research Paper no. 08-22, vol. 50, Academic Press 2009, s. 101-131. Dostęp online: <https://ssrn.com/abstract=1155104>.

⁶⁷³ Nasuwa to skojarzenie z obecnie obowiązującym podatkiem od czynności cywilnoprawnych (dalej: PCC).

⁶⁷⁴ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 29.

⁶⁷⁵ Współczesne prawo stosuje takie klauzule uelastyczniające jedynie na korzyść obywateli, nigdy w sposób mogący prowadzić do złamania podstawowej zasady sprawiedliwości podatkowej – *nullum tributum sine lege*.

⁶⁷⁶ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 30; wzór nr 1 – grafika formularza znajduje się w kolejnym podrozdziale.

⁶⁷⁷ Dz. U. RP 1945, nr 27, poz. 171.

⁶⁷⁸ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 31.

jednorazowo w terminie dni 30, licząc od dnia następnego po doręczeniu nakazu”⁶⁷⁹. Został uchylony przez § 72 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia 7 września 1951 r. w sprawie wykonania dekretu o zobowiązaniach podatkowych 1 października 1951 r.⁶⁸⁰.

§ 33 był pokłosiem faktu, iż mimo wydania szczegółowego rozporządzenia, komisje wciąż miały problem z praktyczną realizacją obowiązku podatkowego, a w szczególności surowej sankcji przepadku, który następował przy łącznym spełnieniu się trzech przesłanek: bezskutecznym upływie terminu 30 dni na zapłatę podatku, wyczerpaniu toku instancyjnego przez podatnika (o ile podatnik w ogóle wniósł odwołanie) oraz po wydaniu decyzji o przepadku przez właściwą izbę skarbową. W rozporządzeniu powtórzono, co rozumie się pod pojęciem wzbogacenia wojennego, wymieniając: nadwyżkę majątku w postaci przedmiotów majątkowych, ich ulepszenia oraz idealne części przedmiotów niepodzielnych (ewentualne pomniejszone o inwestycje poczynione na ich zakup/wykonanie). Ustawodawca ponownie posłużył się techniką obrazowania przykładami „z życia wziętymi”:

„(...) **Przykład:** W dniu 31 sierpnia 1939 r. podatnik był właścicielem domu, którego wartość obiegowa, przyjęta do wymiaru podatku na dzień 30 czerwca 1945 r., wynosiła 500.000 zł. Dom ten sprzedał podatnik w 1943 r., nabywając za uzyskaną ze sprzedaży cenę nieruchomości fabryczną wartości obiegowej na dzień 30 czerwca 1945 r. 750.000 zł. Wzbogacenie wojenne wynosi 250.000 zł. Przepadkowi podlega idealna część mienia nabytego, odpowiadająca stosunkowi wartości wzbogacenia do wartości nabytej nieruchomości fabrycznej (250.000: 750.000) tj. $\frac{1}{3}$ część nabytej nieruchomości fabrycznej; (...)

Przykład: W dniu 31 sierpnia 1939 r. podatnik był właścicielem warsztatu szewskiego, który w 1942 r. rozbudował na mechaniczną fabrykę obuwia. Przyjęta do wymiaru podatku wartość obiegowa warsztatu szewskiego na dzień 30 czerwca 1945 r. wynosiła 200.000 zł, wartość zaś fabryki obuwia 600.000 zł. Wzbogacenie wojenne wynosi 400.000 zł. Przepadkowi podlega idealna część przedsiębiorstwa odpowiadająca stosunkowi wzbogacenia wojennego do wartości przedsiębiorstwa na dzień 30 czerwca 1945 r. (400.000: 600.000) tj. $\frac{2}{3}$ fabryki.

(...) Jeżeli stanowiące powiększenie lub ulepszenie przedmioty dadzą się dogodnie oddzielić od majątku głównego bez uszkodzenia tych przedmiotów i majątku głównego oraz bez znacznego zmniejszenia wartości tych przedmiotów, jak również wartości majątku głównego, wówczas przepadkowi podlegają tylko te przedmioty, a nie idealna część majątku. (...)”⁶⁸¹.

Przykłady te pokazywały, że ustawodawca za wzbogacenia brał zwyczajny w czasie wojny wzrost cen. Poniekąd opodatkowywano podatek inflacyjny (co wydaje się stanowić praktykę dość absurdalną), przy okazji stosując podwójne opodatkowanie. Przepadek

⁶⁷⁹ Wzór nr 2 – grafika nakazu zapłaty znajduje się w kolejnym podrozdziale.

⁶⁸⁰ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 32; Dz. U. RP 1951, nr 50, poz. 362.

⁶⁸¹ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 33, w zw. z: Dz. U. RP 1947, nr 38, poz. 184, § 1.

oznaczal opodatkowanie wzbogacenia sankcyjną stawką 100% (zabierano podatnikowi całe wzbogacenie lub jego równowartość w pieniądzu).

§ 33 został dodany przez § 1 rozporządzenia z 28 kwietnia 1947 r.⁶⁸² w sprawie wykonania art. 10 dekretu 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego. § 34, § 35, § 36 stanowiły uzupełnienie przepisów wydane 28 kwietnia 1947 r. i uszczegóławiały zasady instytucji przepadku.

W myśl § 34 przepadek orzekano po upływie 30 dni od dnia następnego po dostarczeniu nakazu płatniczego, jeżeli podatnik nie wniósł odwołania albo nie uiścił należności. W przypadkach, w których apelacja nastąpiła, procedurę przepadku uruchamiano dopiero po doręczeniu podatnikowi decyzji władzy odwoławczej nie uwzględniającej częściowo, bądź całkowicie, odwołania, jeżeli podatnik nie zapłacił podatku⁶⁸³.

§ 35 nakładał na izby skarbowe obowiązek wydawania decyzji o przepadku z zachowaniem przepisów o postępowaniu podatkowym⁶⁸⁴. Właściwość izb skarbowych (a nie zwykłych, pierwszoinstancyjnych, urzędów skarbowych) dobitnie pokazuje większą wagę spraw kończących się surową sankcją przepadku mienia. Decyzja musiała zawierać uzasadnienie prawne i faktyczne, dokładne opisanie mienia opodatkowanego, określenie obszaru i granic gruntów, opis znajdujących się na gruncie budynków, numer księgi wieczystej, zakres przepadku wraz ze sposobem jego wyliczenia. Decyzja stanowiła tytuł do ujawnienia w księgach wieczystych, rejestrach handlowych i innych rejestrach publicznych przejścia nieruchomości na własność Skarbu Państwa z powołaniem art. 10 dekretu jako podstawy przepadku. Najprawdopodobniej te ujawnienia (widniejące do dziś w księgach wieczystych) czynności związanych z realizacją dekretu w rejestrach spowodowały niespodziewany renesans podatku w XXI w. Zgodnie z § 36 decyzję zaopatrzoną w klauzulę wykonalności przesyłano drogą służbową do sądu, bądź instytucji prowadzącej wspomniane powyżej rejestry wraz z wnioskiem o dokonanie wpisu⁶⁸⁵.

⁶⁸² Dz. U. RP 1947, nr 38, poz. 184.

⁶⁸³ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 34

⁶⁸⁴ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 35.

⁶⁸⁵ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 36.

4.4. Podsumowanie

Dekretem z 8 stycznia 1946 r. uregulowano podatek dochodowy. Ten ważny krok w budowie spójnego i sprawnego systemu podatkowego w niewielkim stopniu poruszał tematykę nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Jedynie w art. 11 pkt 7 wspomniano, że wydatki na nadzwyczajny podatek nie będą zaliczane jako koszty uzyskania przychodu⁶⁸⁶. Decyzja była niewątpliwie niekorzystna dla podatników.

Pomimo istnienia takich, odpowiednich odesłań w pozostałych ustawach podatkowych oraz szczegółowych rozwiązań z rozporządzenia, akcja wymiarowa w latach 1946-1949 przebiegała z problemami. Jej trudności zostały już opisane w publikacjach Kłuska (pod kątem historii gospodarczej)⁶⁸⁷ i Witkowskiego (pod kątem prawnohistorycznym)⁶⁸⁸. Ich jakościowe analizy zostały w tym rozdziale wzmocnione ilościowym modelem ekonometrycznym, który jasno wskazał na sektorowość uderzenia podatkiem od wzbogacenia wojennego. Tak jak międzywojenne podatki nadzwyczajne były zwykle wymierzone w rolnictwo, tak podatek z 1945 r., z uwagi na odmienną konstrukcję, narażał na straty sektor przemysłowy (przede wszystkim ten wojenny oraz powiązany z wojennym). W 1946 r. MS surowo oceniało postawę niższych organów, odpowiedzialnych za realizację podatku: „podatek od wzbogacenia wojennego nie znalazł pełnego zrozumienia, wycucia i zainteresowania, znaczenie zaś jego [nie zostało – przyp. A.K.] w pełni docenione”⁶⁸⁹.

Ważnym momentem akcji wymiarowej podatku stała się, uchwalona 2 czerwca 1947 r., ustawa o ulgach inwestycyjnych⁶⁹⁰. Zwolnienia dotyczyły nie tylko nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego⁶⁹¹, lecz również zwykłego podatku dochodowego, co było jeszcze ważniejsze dla większości przedsiębiorców. Władza ludowa próbowała skorzystać z prostego mechanizmu makroekonomicznego, mającego na celu pobudzenie inwestycji. Polegał on na tym, że inwestycyjna ulga podatkowa miała zwiększyć

⁶⁸⁶ Dz. U. RP 1946, nr 2, poz. 14, art. 11, pkt 7.

⁶⁸⁷ M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 104-105, 110-111.

⁶⁸⁸ A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 628.

⁶⁸⁹ AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Projekt okólnika Ministerstwa Skarbu skierowany do Izb Skarbowych, urzędów skarbowych i urzędów rewizyjnych w sprawie analizy wyników postępowania przygotowawczego do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z 28 maja 1946 r., s. 115, 136 (strony pisma 8-9).

⁶⁹⁰ Dz. U. RP 1947, nr 43, poz. 221.

⁶⁹¹ AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Projekt okólnika Ministerstwa Skarbu w sprawie zakończenia akcji wymiarowej nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego skierowany do Izb Skarbowych, urzędów skarbowych i urzędów rewizyjnych z października 1947 r., s. 63-64; M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 122.

popyt na fundusze pożyczkowe. Ten popyt z kolei miał podnieść stopę procentową, doprowadzając do wzrostu funduszy pożyczkowych⁶⁹². Przyczyny zaistniałego stanu rzeczy były takie, że przedsiębiorczość niemalże zamarła, kapitał prywatny nie chciał i bał się inwestować. Należało się z tym pogodzić i dać ponowny impuls ludzkiemu działaniu. Z punktu widzenia interesu państwa bardziej opłacało się pozwolić ludziom zainwestować kapitał ze wzbogacenia wojennego i, już pomnożony, opodatkować standardowym zestawem podatków, bez uciekania się do specyficznej konstrukcji podatku nadzwyczajnego. Konieczność sięgania po takie instrumenty, jak ulgi inwestycyjne, sama w sobie dobitnie wskazuje na to, że budowano w Polsce system fundamentalnie gospodarczo niewydolny. Rodzi się więc pytanie, po co wprowadzać podatek, od którego w następnych latach konsekwentnie zwalnia się kolejne grupy społeczne (w szczególności w świetle faktu, że podatek od samego początku celował w raczej nieliczną grupę „wzbożonych wojennie”).

Już rozpoczęte postępowania w sprawach dotyczących analizowanej daniny planowano bezwzględnie zakończyć do 31 grudnia 1947 r.⁶⁹³. Takie wycofywanie się na etapie realizacji również dowodzi, że podatek był projektem zasadniczo nieudanym. Taki wniosek potwierdzają wyniki fiskalne – za lata 1946-1949 miały one zdecydowanie symboliczny wymiar (dokładne dane – zob. tabele 40, 41, 42; choć i tak były nieco wyższe niż w latach 1950-1955, po nowelizacji)⁶⁹⁴. Należy przy tym zaznaczyć, iż okres realizacji akcji wymiarowej przypadł na czas dynamicznych zmian i intensywnego tworzenia się powojennego systemu podatkowego. Witkowski w tym krótkim przedziale czasowym (1945-1949) wyróżniał aż trzy fazy:

„pierwszy – do końca 1945 r. – charakteryzuje wykorzystanie ustawodawstwa przedwojennego (doraźne zmiany miały niemal wyłącznie charakter fiskalny) i jednolita dla wszystkich podmiotów gospodarczych wysokość obciążenia. Drugi okres obejmuje lata 1946-1947. W miejsce uchylonych przedwojennych ustaw podatkowych przyjęto nowe, które zarysowują już wielosektorowość gospodarki. Widoczne są bowiem pierwsze objawy odrębnych zasad opodatkowania gospodarki uspołecznionej i prywatnej. (...) Trzeci okres zaczyna się od 1948 r. Przyjęty wtedy i rozwijany w następnych latach system podatkowy eksponował już silnie podwójną rolę podatków: fiskalną i społeczną. Zakładał wykorzystanie podatków jako instrumentu ograniczania i likwidowania działalności gospodarczej sektora nieuspołecznionego, na rzecz kolektywnych form gospodarowania, bez względu na następstwa dla gospodarki kraju”⁶⁹⁵.

⁶⁹² N. G. Mankiw, M. Taylor, *op. cit.*, s. 148.

⁶⁹³ M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 122.

⁶⁹⁴ A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 649-650.

⁶⁹⁵ A. Witkowski, *Księgi handlowe, uproszczone i podatkowe jako dowód w postępowaniu podatkowym w latach 1946-1949*, „*Studia z Dziejów Państwa i Prawa*” 2008, nr 11, s. 314.

Cytat dobrze obrazuje powolne przesuwanie się akcentów w rolach opodatkowania w okresie Polski Ludowej – do funkcji czysto fiskalnej dodawano coraz większy komponent społeczny. Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia modelowo wpisywał się w ten proces – podatek z 1945 r. miał głównie cel fiskalny, a jego nowelizacja z 1949 r. służyła już niemal wyłącznie sprawie społecznej (znikomy efekt fiskalny zmienił się w śladowy efekt fiskalny).

Całkowicie zawiodła ponadto współpraca podmiotów: urzędów, izb skarbowych, samorządu terytorialnego, partii politycznych, dyrektorów skarbowych, a nawet notariuszy. Zabrakło też oddolnej inicjatywy obywatelskiej w ujawnianiu grup/jednostek wzbogaconych na wojnie⁶⁹⁶.

Zasadnicze były również problemy wyceny składników majątkowych. Stwierdzenie, że wycena ma nastąpić według wartości obiegowej przedmiotów nie wystarczało do precyzyjnego określenia metody. Tym bardziej, że do różnych składników majątkowych odpowiednie są różne metody określania ich wartości. Można przypuszczać, że w okresie Polski Ludowej musiał nastąpić regres w tej, kluczowej dla ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od wzbogacenia, kwestii. Odnosząc się do czasów międzywojennych Leszek Kałkowski i Wanda Stanisławska w publikacji przywołali badania Ewy Kucharskiej-Stasiak, która stwierdziła, że w tym okresie rozwinęły się racjonalne metody i procedury wyceny nieruchomości oraz istniał zawód rzeczoznawcy majątkowego. Prawo budowlane nadawało formalne ramy instytucjonalne tym zagadnieniom już od 1928 r.⁶⁹⁷. Tymczasem w Polsce Ludowej podporządkowano rzeczoznawców pod wojewodów i sądy powszechne. Mieli oni z założenia działać „na potrzeby gospodarki państwowej”⁶⁹⁸. Stracili zatem prawny status niezależnych ekspertów. Mimo to potrafili zdobyć się na moralną niezależność, zaniżając mnożniki w procesie wyceny w sposób korzystny dla obywateli⁶⁹⁹.

⁶⁹⁶ AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Okólnik nr 140 Izby Skarbowej w Warszawie skierowany do wszystkich Urzędów Skarbowych w okręgu z 30 września 1946 r., s. 131-134, w szczególności strony pisma 2-3.

⁶⁹⁷ E. Kucharska-Stasiak, *Rynek nieruchomości w Polsce w okresie międzywojennym*, „Świat Nieruchomości” 1994, nr 6, cyt. za: L. Kałkowski, W. Stanisławska, *Z historii polskiego rynku nieruchomości*, „Świat Nieruchomości” 2008, nr 63, s. 18.

⁶⁹⁸ L. Kałkowski, W. Stanisławska, *op. cit.*, s. 23.

⁶⁹⁹ AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Okólnik z dnia 12 X 1946 r. w sprawie ustalania podstaw wymiaru, s. 50; M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 123.

5. Nowelizacja regulacji podatku od wzbogacenia wojennego z 1949 r. oraz dalsze losy podatku

5.1. Dekret z 27 lipca 1949 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego

Obszerna nowelizacja z 27 lipca 1949 r., wpływająca zasadniczo na dekret o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego (nastąpiło dodanie działu II⁷⁰⁰), weszła w życie z dniem ogłoszenia – 6 sierpnia 1949 r.⁷⁰¹. Dokument został wydany na podstawie art. 4 Ustawy Konstytucyjnej 19 lutego 1947 r. o ustroju i zakresie działania najwyższych organów Rzeczypospolitej Polskiej („Małej Konstytucji”⁷⁰²) oraz ustawy z 2 lipca 1949 r. o upoważnieniu Rządu do wydawania dekretów z mocą ustawy⁷⁰³. Wykonanie dekretu powierzono Ministrowi Skarbu – Konstantemu Dąbrowskiemu⁷⁰⁴. Sejmowa Komisja Finansowo-Skarbowa wniosła o zatwierdzenie dekretu 26 października 1949 r. sprawozdaniem podpisanym przez przewodniczącego, Juliana Rataja i sprawozdawcę, Alfreda Krygiera⁷⁰⁵.

Inspiracją dla ustanowienia nowego podatku, przyłączonego do dekretu o podatku od wzbogacenia wojennego, były słabości unormowania zobowiązań FORR (Funduszu Obrotowego Reformy Rolnej)⁷⁰⁶. Innym powodem dla wprowadzenia regulacji był nieadekwatny (z punktu widzenia interesu SP) mnożnik dla opodatkowania zobowiązań w pierwotnym brzmieniu dekretu – 10x⁷⁰⁷, podczas gdy nowelizacja, uzupełniła treść postanowień o mnożniki 20x, 30x i 40x, w dodatku nadając im głębszy sens jako narzędziu

⁷⁰⁰ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 1, pkt 3. Gwoli ścisłości – Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 1, pkt 1 służył jedynie zamieszczeniu nagłówka „Dział I” nad regulacją podatku od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 roku oraz usuwał przymiotnik „wojenne” ze zwrotu „wzbogacenie wojenne”. Natomiast pkt 2 tego samego artykułu modyfikował przepis o właściwości dla podatku z 1945 r., znajdujący się w art. 6 regulacji omówionej w poprzednim rozdziale.

⁷⁰¹ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 3.

⁷⁰² Dz. U. RP 1947, nr 18, poz. 71.

⁷⁰³ Dz. U. RP 1949, nr 41, poz. 302.

⁷⁰⁴ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 2.

⁷⁰⁵ Biblioteka Sejmowa (skrót: BS), druk nr 567, *Sprawozdanie Komisji Finansowo-Skarbowej o dekrecie (...) z dnia 27 lipca 1949 r. (...)*.

⁷⁰⁶ M. Kłusek, *Dekret z 27 lipca 1949 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego*, „Humanities and Social Sciences” 2016, t. XXI, nr 23 (2/2016), s. 79. FORR w tym okresie służył już tylko rozliczeniu należności za przedwojenną reformę rolną (ok. 300 mln zł). Kłopotem tej instytucji w jej powojennym funkcjonowaniu było jedynie częściowe kierowanie się podstawowymi zasadami dla komunistycznego ładu: zasadą nierównego traktowania różnych klas społecznych oraz zasadą nominalizmu (dłużnicy FORR mieli płacić albo stałą opłatę albo 25-krotność spłaty jako podatek – spłata w kwocie nominalnej nie załatwiała sprawy). Szczegóły unormowań w: Dz. U. RP 1947, nr 66, poz. 408 (Kłusek, w cytowanym artykule, omyłkowo przypisuje do regulacji rok 1948, zamiast roku 1947).

⁷⁰⁷ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135, § 11.

walki klasowej⁷⁰⁸. Nadzwyczajny podatek z 1945 r. okazał się nieskuteczny w osiągnięciu tego specyficznego celu społecznego. Bezpośrednią przyczyną wprowadzenia nowego podatku był również, równolegle wydany (dokładnie w tym samym dniu) dekret, oficjalnie ustanawiający zasadę nominalizmu w rozliczeniach⁷⁰⁹.

Nowe regulacje zaczynały się od art. 12, otwierający dział drugi, opisujący podatek o charakterze zbliżonym do dzisiejszego podatku od czynności cywilnoprawnych (zob. rysunek 2). Bardzo nietypowa podstawa opodatkowania dla tej daniny powoduje, że trudno jest zrozumieć jej sens bez zagłębienia się w zagadnienia nominalizmu, waloryzacji oraz charakteru stosunków zobowiązaniowych w II RP i w Polsce Ludowej.

W początku funkcjonowania Polski Ludowej w społeczeństwie panowała powszechna niepewność co do wysokości długów, zaciągniętych przed wybuchem II wojny światowej, w tzw. złotym przedwojennym lub walutach zagranicznych. Wywoływały ją różnorodne, ale zawsze negatywne, zjawiska ekonomiczne: inflacja, zmiany środka płatniczego w czasie oraz współwystępowanie cen sztywnych, komercyjnych i wolnorynkowych⁷¹⁰. W takiej sytuacji nie jest zaskakujące, że wierzyciele zazwyczaj odmawiali przyjmowania spłat w nominalnej wysokości zobowiązania⁷¹¹. Takie spłaty w świetle ówczesnej interpretacji prawa zobowiązaniowego wzbogacały dłużników⁷¹². Mało tego, dłużnicy chcieli regulować zadłużenia biletami płatniczymi obowiązującymi w momencie zapłaty, a nie w momencie nawiązania więzi obligacyjnej. Naturalną reakcją wierzycieli były próby doprowadzenia do waloryzacji umownej i „narzucenia” drugiej stronie wielokrotności kwoty długu⁷¹³. Stanowisko wierzycieli znajdowało często akceptację w orzecznictwie sądowym, w którym stosowany był mnożnik waloryzacyjny od 10- aż do 300-krotnej (nominalnej) wartości wierzytelności⁷¹⁴. Waloryzacją szczególnie często posługiwały się sądy niższych instancji⁷¹⁵.

⁷⁰⁸ Dla bogatszych grup społecznych zastosowano wyższe mnożniki, dla uboższych niższe – zob. tabela 39.

⁷⁰⁹ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 332.

⁷¹⁰ M. Kłusek, *Państwowy Bank Rolny w latach 1919-1959. Studium historyczno-prawne*, Muzeum Pałac w Wilanowie, Warszawa 2013, s. 205-206.

⁷¹¹ Ibidem, s. 205.

⁷¹² M. Kłusek, *Dekret z 27 lipca 1949 r...*, s. 77.

⁷¹³ AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 655, brak tytułu dokumentu, autora i daty powstania, s. 46; M. Kłusek, *Państwowy Bank...*, s. 205.

⁷¹⁴ Ibidem, s. 217.

⁷¹⁵ Ibidem, s. 216; AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 655, Pismo Ministra Skarbu do Prezesa Centralnego Urzędu Planowania z 6 lutego 1948 r., s. 83.

Ewolucja zapatrywań sądów obierała przeciwne kierunki po I i po II wojnie światowej. O ile po I wojnie sądy początkowo stały na straży zasady *pacta sunt servanda* (umów należy dotrzymywać) i nominalizmu, następnie, na skutek powtarzających się coraz głębszych wątpliwości o charakterze słusnościowym, robiąc zwrot ku waloryzacji, o tyle po II wojnie kontynuację linii orzecniczej opartej o mechanizm waloryzacyjny przerwała interwencja władz komunistycznych w Polsce, skutkująca powrotem do nominalizmu.

Warto przy tym wspomnieć, iż strony umów cywilnoprawnych, działając w warunkach niepewności co do dominacji zasady waloryzacji bądź zasady nominalizmu, dysponowały jednak konkretnymi środkami rozwiązania problemu. Mianowicie, można było wprowadzić umowną klauzulę waloryzacyjną i zapisać w umowie „przypięcie” wartości zobowiązania do zobiektywizowanego miernika wartości – tę funkcję mogło pełnić chociażby złoto, zboże, dolar amerykański, czy frank szwajcarski. Potencjalnie można też było skorzystać z instytucji kary umownej, której zapłata równoważyłaby straty z tytułu uiszczenia długu po wartości niezwaloryzowanej⁷¹⁶. Zastosowanie prostszej formy indeksacji uniemożliwiła historia pieniądza na ziemiach polskich – złoty powojenny stanowił odmienną walutę od złotego przedwojennego (złote „Grabskiego”, wprowadzone reformą z 1924 r. nie stanowiły waluty tożsamej ze złotymi „lubelskimi” z 1945 r.⁷¹⁷). Indeksację przeprowadza się łatwo jedynie w sytuacji tożsamości waluty. Również z tego punktu widzenia nominalizm był prostszym rozwiązaniem.

Powstaje na tym tle pytanie, jak ostatecznie rozwiązano spór o prymat nominalizmu, bądź waloryzacji – czy finalnie więcej racji stało po stronie wierzycieli (szukających ochrony sądowej), czy polityków komunistycznych? Współczesny stan badań prawnych relacjonuje Wojciech Robaczyński w wypowiedzi z 2017 r.:

„przyjęcie nominalizmu albo waloryzacji w czystej postaci nie jest pożądane. Ustawodawca polski, w obliczu wielkiej inflacji przełomu lat 80. i 90. XX w., wprowadził rozwiązanie w pewnym sensie kompromisowe, choć z przewagą zasady nominalizmu. Zgodnie z art. 358¹ § 1 k.c., jeżeli przedmiotem zobowiązania od chwili jego powstania jest suma pieniężna, spełnienie świadczenia następuje przez zapłatę sumy nominalnej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Można zatem stwierdzić, że w naszym prawie obowiązuje w odniesieniu do zobowiązań pieniężnych *sensu stricto* – zasada nominalizmu. Natomiast

⁷¹⁶ R. Jastrzębski, *Między nominalizmem a waloryzacją – judykatura in statu nascendi II Rzeczypospolitej*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2011, t. LXIII, z. 1, Warszawa.

⁷¹⁷ Źródło archiwalne dostępne online: <https://polona.pl/item/obwieszczenie-inc-na-podstawie-art-3-lit-e-i-art-7-dekretu-z-dnia-6-stycznia,ODYwMTQwMDg/0/#info:metadata> (15.02.2023). Biblioteka Narodowa, sygnatura: DŹS VI 2c, druk ulotny/obwieszczenie, Lublin: wydawca nieznany, 1945.

wspomniane w treści powołanego artykułu przepisy szczególne wprowadzają pewne odstępstwa na rzecz waloryzacji.”⁷¹⁸.

Na spojrzenie prawnika warto nałożyć spojrzenie ekonomistki. Ponadczasowy, ekonomiczny sens dylematu oraz szerokość jego zastosowań, wyjaśnia Walentyna Kwiatkowska:

„kolejnym rodzajem indeksacji jest indeksacja systemu podatkowego. Proponowana jest ona w odniesieniu do różnego rodzaju płatności podatkowych, najczęściej podatków indywidualnych, ale także podatków od kapitału, papierów wartościowych, zysków, dochodów z nieruchomości, czynszów najmu i dzierżawy (...) polega na dostosowaniu do zmian indeksu cen ustalonej kwoty dochodów wolnej od podatków, progu opodatkowania dochodów, stanowiącego granicę między stałą wysokością opodatkowania dochodów a ich opodatkowaniem progresywnym oraz przedziałów podatkowych, wyrażonych w kategoriach nominalnych.”⁷¹⁹.

Warto uprościć i uzupełnić to stanowisko konstatując, iż indeksowanie podatków jest korzystne dla podatników w przypadku waloryzacji kwoty wolnej, nie zmienia sytuacji finansowej podatnika w przypadku podatków proporcjonalnych, a wpływa negatywnie na portfel zobowiązanego w przypadku podatków progresywnych, takich jak nadzwyczajne podatki majątkowe. Odnośnie do podatków cechujących się progresją należy jednak doprecyzować, co dokładnie waloryzujemy – indeksacja samych tylko progów podatkowych stanowi korzyść podatnika, pozwalając mu, w granicznej sytuacji, pozostać w niższym progu podatkowym (indeksacja kwoty do zapłaty, bądź podstawy opodatkowania jest oczywiście niekorzystna dla podatnika).

Rozumiejąc, jak konkretnie inflacja wpływała na podatek, można wrócić do treści ustawy. Witkowski celnie spostrzegł, że już w tytule nowelizacji zrezygnowano z terminu „wzbogacenie wojenne”, stosując w to miejsce po prostu „wzbogacenie”⁷²⁰. W artykule 12 ust. 1 określono przedmiot zobowiązania podatkowego⁷²¹. Były to zobowiązania prywatnoprawne i publicznoprawne powstałe przed 31 sierpnia 1944 r., a nie wygasłe do 30 czerwca 1945 r. na rzecz państwa, związków samorządu terytorialnego, przedsiębiorstw państwowych, przedsiębiorstw samorządowych i bankowych, instytucji kredytowych,

⁷¹⁸ W. Robaczyński, *Prawo cywilne i handlowe w zarysie*, red. W. Katner, 6 wyd., Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 261.

⁷¹⁹ W. Kwiatkowska, *Indeksacja dochodów. Problemy teorii i polityki*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1993, s. 40.

⁷²⁰ A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945r.*, [w:] *Jednostka, państwo, administracja – nowy wymiar: międzynarodowa konferencja naukowa, Olszanica, 23-26 maja 2004 r. pod patronatem honorowym Marszałka Województwa Podkarpackiego*, red. E. Ura, Rzeszów 2004, s. 641.

⁷²¹ Art. 12-30 zostały opublikowane w ramach Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 1, gdyż dekret nowelizujący ogółem zawierał zaledwie trzy artykuły, cytowane na wstępie. Art. 12-30 stanowią natomiast odrębne artykuły z punktu widzenia uzupełnionej regulacji roku 1945, której art. 1-11 wcześniej omówiłem. Częste zmienianie przepisów prowadzi do swoistego mętliku prawodawczego. Zaprezentowane później, współczesne, orzeczenia sądowe będą kolejnym przykładem i zarazem pokłosiem tego zjawiska.

zakładów ubezpieczeń, instytucji ubezpieczeń społecznych oraz innych (w domyśle – prywatnych) wierzycieli, o ile zobowiązania pieniężne były zabezpieczone hipoteką, bądź ustalone w księgach handlowych osób trzecich, bądź oparte na ugodach lub orzeczeniach sądowych albo na aktach notarialnych lub uwierzytelnionych notarialnie dokumentach. To rozsądne ograniczenie przedmiotów opodatkowania do roszczeń stwierdzonych godnymi zaufania dokumentami wynikało z trudności dowodowych w przypadku wszelkich pozostałych zobowiązań prywatnoprawnych (bez dokumentów trudno zweryfikować ich istnienie).

Art. 12 ust. 2 przewidywał, że sytuacje unieważnienia umowy nie będą wyłączać odpowiedzialności podatkowej, jeżeli po 31 sierpnia 1944 r. nastąpiłby, wynikający z tejże umowy, zwrot wzajemnego świadczenia w pieniądzu. W ust. 3 postawiono przed podatnikami wymaganie, że na każde zobowiązanie wygasłe do 30 czerwca 1945 r., muszą oni mieć dokument urzędowy lub dokument z datą poświadczoną urzędowo. W przypadku jego braku istniało ryzyko, że zobowiązanie zostanie potraktowane jako niespłacone, co narażało podatników w niektórych przypadkach na powtórny zapłatę tej samej należności. Ust. 4 regulował instytucję przedawnienia, wytyczając jego granicę na 1 lipca 1945 r. (zobowiązania przedawnione do tej daty nie tworzyły podlegającego podatkowi przedmiotu opodatkowania w postaci wzbogacenia)⁷²².

Art. 13 określał podmioty mające płacić podatek. W tym przepisie mieścili się nie tylko niesłusznie wzbogaceni dłużnicy (oprócz osób fizycznych wymieniono spółki komandytowe, jawne oraz spadki nieobjęte). Ustawodawca przewidział też przypadek, że wierzyciel przyjął zapłatę w wysokości wyższej niż nominalna. W takim wypadku miał on zwrócić państwu różnicę między przyjętym zobowiązaniem, a kwotą nominalną⁷²³. Art. 14 stanowił wykaz zwolnień podmiotowych, a art. 15 zwolnień przedmiotowych⁷²⁴. Wedle zaś art. 16 momentem powstania zobowiązania był 15 dzień miesiąca po wejściu w życie omawianego dekretu⁷²⁵, a miesiąc *a tempore facti* od zdarzeń opisanych w art. 12 ust. 1, pkt 2 i ust. 2⁷²⁶. Art. 17 wskazał podstawę opodatkowania, czyli w tym przypadku

⁷²² Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 12.

⁷²³ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 13.

⁷²⁴ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 14-15. Problematykę zwolnień z podatku, ze szczególnym uwzględnieniem instytucji kredytowych, rozwinął Kłusek w: M. Kłusek, *Dekret z 27 lipca 1949 r...*, s. 79-80; AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 665, s. 276-277.

⁷²⁵ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 16.

⁷²⁶ Zwrot *a tempore facti* oznacza uzależnienie terminu od daty realnego wystąpienia zdarzenia faktycznego, w przeciwieństwie do zwrotu *a tempore scientiae*, który określa początek biegu danego terminu na moment powzięcia wiedzy o zdarzeniu faktycznym.

sumę nominalną zobowiązania. Doprecyzowano też przypadek hipotek kaucyjnych⁷²⁷. Bardzo ważny art. 18 uregulował stawki podatkowe określone mnożnikowo i podzielił podatników z art. 13 na grupy podatkowe. Ustalenia te przedstawia tabela 40.

Tabela 40 Grupy podatkowe oraz przypisane im stawki opodatkowania wedle nowelizacji z 27 lipca 1949 r.

GRUPA	PRZEDSTAWICIELE GRUPY	WYSOKOŚĆ PODATKU
I	Osoby czerpiące przychody z przedsiębiorstw, dzierżawy, kapitałów i praw majątkowych	40x podstawa
II	Osoby wykonujące wolne zawody	20x podstawa
III	Osoby mające przychody z zakładów rzemieślniczych	10x podstawa
IV	Właściciele rolni	10x podstawa ⁷²⁸ przy 50-80 kwintali żyta (podstawa opodatkowania podatkiem gruntowym) 20x podstawa przy 80-150 kwintali żyta 30x podstawa przy 150-200 kwintali żyta 40x podstawa przy 200+ kwintali żyta
V	Właściciele nieruchomości	30x podstawa

Zródło: opracowanie własne na podstawie Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 18.

Treść tabeli 40 ujawnia, w które warstwy społeczeństwa miał uderzyć podatek – 40-krotność podstawy płacili tylko rolnicy wielkoobszarowi i wszelkiej maści „kapitaliści”. Wyjątek stanowili lekarze, prawnicy, inżynierowie, architekci, pielęgniarki itp., których obciążono 20-krotnością⁷²⁹.

Przyczyna takiego stanu rzeczy wydaje się być jasna. Działacze partyjni też chorowali, rozwodzili się, budowali mieszkania i musieli załatwiać wszelkie inne sprawy w zbiurokratyzowanej rzeczywistości, którą sami tworzyli. W związku z tym nie byli w stanie sobie poradzić bez przedstawicieli wymienionych zawodów – nie czyniono zatem z tych grup społecznych „wrogów partii”. Najbiedniejszych natomiast obciążano w najmniejszym stopniu, co było konieczne, aby utrzymywać wizerunek partii jako instytucji służącej nie tylko samej sobie, lecz również „proletariatowi”. Odmienne

⁷²⁷ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 17.

⁷²⁸ Chodziło o podstawy, które zostały wcześniej policzone przy pobieraniu podatku gruntowego. Podstawę w sensie materialnym stanowił „przychód szacunkowy z gospodarstwa rolnego z roku poprzedzającego rok podatkowy, wyrażony w kwintalach żyta. W tym celu liczbę hektarów gruntów gospodarstwa rolnego (...) mnoży się przez normy przeciętnej przychodowości gruntów (...) i przez przeciętną cenę jednego kwintala żyta z roku poprzedzającego rok podatkowy” – zob. Dz. U. RP 1946, nr 19, poz. 128 (dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych).

⁷²⁹ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 18.

interpretuje przepis Kłusek wskazując, że: „kierowano się przede wszystkim względami walki klasowej na wsi”⁷³⁰.

Art. 19 miał charakter techniczny, dotyczył sposobu składania zeznań podatkowych⁷³¹, a w art. 20 wprowadzono zaliczki na podatek. Ich wysokość określono na 40%⁷³². Art. 21 zobowiązywał podatników do współpracy z urzędami skarbowymi poprzez przygotowanie wyciągu informacji z prowadzonych ksiąg handlowych. Obowiązek obwarowano terminem dwumiesięcznym⁷³³. W art. 22 rozszerzono wymogi informacyjne na kolejne podmioty, mianowicie, na sądy, notariuszów, urzędy, instytucje samorządowe, kredytowe i bankowe⁷³⁴. Kolejny artykuł wskazywał, że to urzędy skarbowe obliczały podstawę oraz wysokość opodatkowania na podstawie akt (akta sprawy następnie były przekazywane obywatelskim komisjom podatkowym)⁷³⁵.

W art. 24 zamieszczono przepisy dotyczące właściwości miejscowej⁷³⁶. Art. 25 stanowił natomiast, że obywatelskie komisje podatkowe ustalają wysokość zobowiązania podatkowego na podstawie materiałów z urzędów skarbowych⁷³⁷. Art. 26 precyzował ulgę podatkową, sięgającą aż 50%, ponownie za nieostrą przesłanką „ogólnego położenia podatnika”⁷³⁸. W wyniku badań archiwalnych ujawniono przypadek zastosowania tej ulgi w przypadku siły wyższej (*vis maior*), gradobicia⁷³⁹. Stanisław Michalik, korzystając ze specyfiki warunków powojennych spłacił w kwocie nominalnej 500 zł Bankowi Ludowemu w Kazimierzu (zobowiązanie powstało 18 sierpnia 1938 r.). W jego przypadku zastosowano mnożnik x40, co w połączeniu z faktem przyznania ulgi z powodu gradobicia pozwala przypuszczać, iż był on rolnikiem wielkoobszarowym. Urząd Skarbowy prawidłowo zatem wyliczył wysokość zobowiązania z tytułu niesłusznego wzbogacenia w kwocie 20 000 zł (500 zł x40). Na skutek odwołania, decyzją obywatelskiej komisji podatkowej (datowaną na 17 sierpnia 1950 r.), Michalik wywalczył jednak wspomnianą ulgę. Finalnie musiał więc zapłacić tylko 10 000 zł. Paradoksalnie, taka ulga, wbrew intuicji, może również być niesprawiedliwym, czy po prostu nieludzkim, rozwiązaniem. Jej zastosowanie może

⁷³⁰ M. Kłusek, *Dekret z 27 lipca 1949 r...*, s. 80.

⁷³¹ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 19

⁷³² Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 20.

⁷³³ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 21.

⁷³⁴ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 22.

⁷³⁵ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 23.

⁷³⁶ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 24.

⁷³⁷ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 25.

⁷³⁸ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 26.

⁷³⁹ APP, PPRN-Szamotuły, sygn. 714, Wydział Finansowy. Wzbogacenie wojenne 1949-1956, k. 1-2.

bulwersować przy niektórych uzasadnieniach, odnajdywalnych w archiwaliach. W przypadku Józefa i Katarzyny Magdziarzów zmniejszono zobowiązanie podatkowe o 50%, podając że podatnik nie posiada żadnego majątku i w efekcie nie jest zdolny do zapłaty (w aktach sprawy odnaleziono lakoniczną notatkę urzędową: „Zobowiązany nie posiada żadnego majątku, zdolność płatnicza ograniczona. Komisja przyznała ulgę 50%”)⁷⁴⁰. Podatek, który miał uderzać w niesprawiedliwie wzbogaconych sztucznie zwiększonym wojennym popytem na określone dobra, był zatem w pojedynczych przypadkach wymierzany osobom, które straciły cały dorobek życia z powodu zniszczeń wojennych.

Art. 27 uświadamiał niemożność pozbycia się wpisu o hipotecę w księgach wieczystych bez uprzedniej zapłaty należnego podatku. Regulowano w nim również pomniejsze obowiązki notariuszy⁷⁴¹. Art. 28 wyposażał Ministra Skarbu w istotne prerogatywy. Mianowicie, pozwalał mu ustanawiać częściowe i całkowite zwolnienia z podatku względem zarówno różnorodnych przedmiotów opodatkowania, jak i podmiotów. Takie zwolnienie nie musiało obejmować całego kraju. Wolno je było ograniczyć do terenu jednego województwa. Wobec fiskalnego fiaska omawianych regulacji, aktywność państwa w zakresie podatku od wzbogacenia wojennego z czasem sprowadziła się właściwie do ustanawiania zwolnień podatkowych⁷⁴². Art. 29 konstytuował osobisty charakter podatku⁷⁴³. Art. 30 wyłączał wzbogacenia pochodzące z regulacji zobowiązań pieniężnych ciążących na przedsiębiorstwach, które podpadały pod przepisy ustawy z dnia 3 stycznia 1946 r. o przejściu na własność Państwa podstawowych gałęzi gospodarki narodowej⁷⁴⁴. To unormowanie w ogóle nie dziwi, bo pobieranie podatku od podmiotów państwowych jest z istoty swej logicznym absurdem, kultywowanym jednak dzisiaj (a, paradoksalnie, jak pokazuje ten przepis, nie zawsze w epoce PRL-u) w imię nadrzędnej zasady powszechności podatków⁷⁴⁵.

⁷⁴⁰ APP, PPRN-Szamotuły, sygn. 714, Wydział Finansowy. Wzbogacenie wojenne 1949-1956, k. 36-37.

⁷⁴¹ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 27.

⁷⁴² Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 28.

⁷⁴³ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 29.

⁷⁴⁴ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 30 w zw. z Dz. U. RP 1946, nr 3, poz. 17.

⁷⁴⁵ S. Chrupczalski, *Ekonomiczna analiza prawa własności w ujęciu szkoły austriackiej*, Kraków 2008, s. 69.

5.2. Zachowania podatników, reakcje władzy, skutki

Artykuł Teresy Famulskiej opisał spektrum potencjalnych zachowań podatnika wobec obciążenia podatkowego nakładanego przez władzę publiczną na przedsiębiorstwo⁷⁴⁶. Wyróżniła ona: zapłatę, zapłatę częściową, ucieczkę i optymalizację podatkową. Trzymając się wprowadzonych przez nią podziałów, można dokonać klasyfikacji zachowań podatników w odniesieniu do analizowanej regulacji. W podatku od wzbogacenia wojennego przedsiębiorstwo mogło być zarówno podmiotem (jako osoba prawna), jak i przedmiotem opodatkowania. Zachowanie oczekiwane przez ustawodawcę stanowiła po prostu zapłata i efekt fiskalny w postaci zasilenia budżetu właściwą kwotą należności podatkowej. Do rzadszych wzorców zachowań należały: ucieczka całkowita, skutkująca brakiem efektu fiskalnego; ucieczka częściowa, skutkująca kwotą minimalną wpłacaną do budżetu oraz minimalnym obciążeniem dla przedsiębiorstwa; strategia podatkowa, skutkująca kwotą optymalną opodatkowania dla przedsiębiorstwa⁷⁴⁷. Należy zauważyć, że przytoczone źródło dotyczy konkretnie reakcji na podatek VAT, a nie podatki majątkowe. Jednakże, z uwagi na nieznaczną rolę podatków majątkowych w budżecie państwa, nie prowadzi się w Polsce dokładnych badań odnośnie do behawioralnych reakcji na tego rodzaju obciążenia⁷⁴⁸.

Zestawienie Famulskiej odnosi się do przedsiębiorstw, zatem do osób prawnych, a nie fizycznych. Tymczasem podatkiem od wzbogacenia wojennego obciążone były zarówno osoby fizyczne, jak i prawne. Reakcje osoby fizycznej kształtowałyby się jednak podobnie, jak reakcje całych przedsiębiorstw – na ich czele (w zarządach i radach nadzorczych spółek) stoją w końcu osoby fizyczne. W czasach powojennych oczywiście trudno byłoby mówić o profesjonalnej optymalizacji podatkowej (ekspediowanie majątku do rajów podatków nastęrczałoby daleko większych trudności niż dzisiaj, szczególnie w warunkach działania „za żelazną kurtyną”). Na pewno jednak omijano przepisy w sytuacji

⁷⁴⁶ T. Famulska, *Reakcje przedsiębiorstw na obciążenia podatkowe (na przykładzie podatku od towarów i usług)*, „Optimum. Studia Ekonomiczne” 2015, vol. 73, nr 1, s. 139. Mirosław Pietrewicz dodaje jeszcze trzy pozycje do tej taksonomii: przerzucanie podatku, nadrobienie podatku, wycofywanie się z działalności będącej przedmiotem opodatkowania, w: M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Warszawa 1993, s. 65-66; cyt. za: M. Pasternak-Malicka, *Mentalność i moralność podatkowa a reakcje gospodarstw domowych na obowiązek podatkowy*, „Modern Management Review” 2013, vol. XVIII, nr 20, s. 88.

⁷⁴⁷ T. Famulska, *op. cit.*

⁷⁴⁸ W skali światowej można jednak odnotować jedną ważną pracę w tym temacie: A. Advani, H. Tarrant, *Behavioural responses to a wealth tax*, „Fiscal Studies” 2021, vol. 42, s. 509-537.

Autorzy analizują skalę odpowiedzi behawioralnej w postaci ucieczki przed opodatkowaniem z punktu widzenia analiz elastyczności względem konstrukcji podatku majątkowego, czynników kontekstowych i przyjętej metodyki badania. Trudno jednak w prosty sposób przełożyć wyniki skupiające się na brytyjskim podatniku na specyficzne, polskie, uwarunkowania.

luki prawnej, zatem w kontekście historycznym nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego należałoby uwzględnić też uchylanie się częściowe i całkowite⁷⁴⁹.

W XXI w. kombinacje, ukierunkowane na uchylenie się, przybierają znacznie bardziej wyrafinowane formy – karuzele podatkowe (w przypadku VAT)⁷⁵⁰, podmienianie olejów, metoda „na mrówkę” (wielokrotny przemyt małych, dozwolonych ilości), czy odkażanie zagranicznego, zanieczyszczonego, a przez to objętego stawką 0%, alkoholu (w przypadku akcyzy)⁷⁵¹. Przyczyny tych, niepożądanych z punktu widzenia interesu SP, zachowań analizują prace z zakresu psychologii ekonomicznej⁷⁵². W przypadku podatku od wzbogacenia wojennego, znowelizowanego w 1949 r., schematy unikania i uchylania się od opodatkowania mogły przybierać formę: zaniżania wartości majątku w deklaracji (*underreporting*), nierzetelnego prowadzenia ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych⁷⁵³ oraz na przekonywaniu biegłego do dokonania korzystnego dla podatnika oszacowania majątku.

Kształt postępowania podatkowego (determinującego zachowania podatnika i organów w rzadkich⁷⁵⁴ sytuacjach konfliktowej interakcji) zarysowano dekretem o postępowaniu podatkowym z 16 maja 1946 r. Dopracowano go obwieszczeniem Ministra Finansów z 30 listopada 1950 r., w którym art. 175 pozwolił obywatelskim komisjom podatkowym zwalniać podatników z maksymalnie 50% obciążenia należnego z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego⁷⁵⁵. Komisja musiała taką decyzję

⁷⁴⁹ Proste schematy uchylania się od opodatkowania były znane już od starożytności – w trzecim wieku Rzymianie zakopywali biżuterię i złoto, aby nie zapłacić podatku od luksusu, zaś w osiemnastowiecznej Anglii właściciele czasowo zamuroywali kominki celem uniemożliwienia skutecznych działań poborcy podatkowemu – J. Slemrod, *Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion*, „Journal of Economic Perspectives” 2007, vol. 21, no. 1, s. 25.

⁷⁵⁰ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych*, Oficyna, Warszawa 2010, s. 179-186.

⁷⁵¹ M. Pasternak-Malicka, *Podatek akcyzowy w kontekście bezpieczeństwa finansowego państwa*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2019, t. XX, z. 1, cz. 1, wydawnictwo SAN, s. 177-178.

⁷⁵² M. Niesiołbiedzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2013. W psychologii ekonomicznej, w przeciwieństwie do ekonomii behawioralnej, można projektować eksperymenty nie zawierające elementu gratyfikacji, jak również dopuszcza się zastosowanie zwodzenia osoby uczestniczącej w badaniu, zob. więcej w: T. Zaleskiewicz, *Psychologia ekonomiczna*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2015.

⁷⁵³ A. Witkowski, *Księgi handlowe, uproszczone i podatkowe jako dowód w postępowaniu podatkowym w latach 1946-1949*, „Studia z Dziejów Państwa i Prawa” 2008, nr 11, s. 292-313.

⁷⁵⁴ O tym, że w tamtych czasach sprawy nadzwyczajnego podatku rzadko kończyły się w sądzie, wiemy na podstawie niemal zupełnego braku orzeczeń, dotyczących tej daniny, w internetowych bazach prawniczych LEX i Legalis (tylko 2 orzeczenia z lat 50-tych).

⁷⁵⁵ Dz. U. RP 1950, nr 56, poz. 506, art. 175.

uzasadnić, kierując się nieostrą przesłanką „ogólnego położenia podatnika”. Należy zatem przypuszczać, iż urzędy interpretowały ją zgodnie z duchem ideologii socjalistycznej.

Zapoczątkowano wówczas trend rozszerzania zwolnień i ulg, który pozostał niezmienny aż do 1952 r. W kontekście zachowań władzy zaistnienie takiego trendu należy zidentyfikować jako zwrot w kierunku liberalizacji podejścia do zagadnień przedmiotowego podatku. Trend należy również ocenić jako kontrowersyjny od strony zasady sprawiedliwości podatkowej. Ulgi oraz zwolnienia, jakkolwiek współcześnie bardzo powszechne w systemach podatkowych i niebudzące żadnego zdziwienia (usprawiedliwiane są one po prostu wymogami praktyki oraz hasłem *policy gap*, czyli akceptowanej przez władzę luki we wpływach podatkowych, wynikającej ze wsparcia politycznego dla niektórych gałęzi gospodarki), prowadzą do nierównego traktowania podmiotów, co interpretuje się jako jeden z najoczywistszych przejawów niesprawiedliwości, z czego z kolei wnioskuje się o konieczności zniesienia instytucji zwolnień i ulg podatkowych⁷⁵⁶ (rozwiązanie przypominające zalecenia Jastrowa z czasów Republiki Weimarskiej). Mniej radykalni autorzy (głównie prawnicy, jak np. Włodzimierz Nykiel, Agnieszka Leszczyńska) bronią ulg i zwolnień jako „odstępstw w wąskim rozumieniu”, ewentualnie jako sposobu wprowadzania w życie idei sprawiedliwości społecznej⁷⁵⁷.

Reorganizacja administracji skarbowej spowodowała, że od lutego 1950 r. do odraczania i rozkładania na raty należności z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego wymierzonego na podstawie przepisów działu II dekretu z 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego uprawnionymi podmiotami stały się:

- a) izby skarbowe - do kwoty 8.000.000 zł na okres czasu do 3 lat,
- b) urzędy skarbowe - do kwoty 2.000.000 zł na okres czasu do 18 miesięcy⁷⁵⁸.

Zarządzeniem Ministra Skarbu z 8 marca 1950 r. pozwalniano całkowicie lub częściowo niektóre grupy podatników i niektóre kategorie zobowiązań pieniężnych⁷⁵⁹.

⁷⁵⁶ T. Hałajasz, *Przestrzeganie zasad podatkowych w konstrukcji podatków dochodowych*, [w:] *Finanse publiczne w warunkach przekształceń w gospodarce*, red. J. Sokołowski, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 1996.

⁷⁵⁷ J. Szołno-Koguc, *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „*Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*” 2016, nr 294, s. 170.

⁷⁵⁸ Dz. U. RP 1950, nr 4, poz. 35, § 1.

⁷⁵⁹ M.P. 1950.A, nr 27, poz. 319.

Chodziło m.in. o osoby niepełnoletnie i studentów do 24 roku życia, małżonków żyjących w ustawowym systemie wspólności majątkowej, właścicieli gruntów niezabudowanych o powierzchni nieprzekraczającej 1000 m², czy dłużników wekslowych. Od zwolnień i ulg przewidziano jednak wyjątki (dla przykładu: agenci i inkasenci krajowych zakładów ubezpieczeniowych, zarządcy nieruchomości budynkowych, komiwojażerowie), co czyniło całość regulacji zawiłą. Treść przywołanych zmian prawnych pozwala wyczuć zasadniczy kierunek zmian – odchodzenia od funkcji fiskalnej na rzecz społecznej roli opodatkowania.

Tylko dwukrotnie sprawy dotyczące podatku od wzbogacenia wojennego kończyły się w sądzie (czyli sytuacją konfliktową pomiędzy zachowaniami władzy oraz obywateli). Wedle orzeczenia Sądu Najwyższego (dalej: SN)⁷⁶⁰:

„Art. 13 dekretu o zaciąganiu nowych i określaniu wysokości nieumorzonych zobowiązań pieniężnych mając wyraźny charakter przepisu szczególnego dla wierzytelności alimentacyjnych wyłącza możliwość stosowania art. 12 dekretu jako przepisu ogólnego”⁷⁶¹.

Niezasądzenie alimentów zaległych z okresu przedwojennego nie było w świetle ówczesnych przepisów naruszeniem. Korzyści w majątku dłużnika na skutek zapłacenia alimentów w sumie nominalnej miały podstawę prawną w przepisach dekretu o zaciąganiu nowych i określaniu wysokości nieumorzonych zobowiązań pieniężnych i dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego⁷⁶², a zatem nie stanowiły niesłusznego wzbogacenia. Wyrok pokazuje, że regulacja prawna utrwalająca zasadę nominalizmu może mieć nieprzewidywalne skutki. W tej sytuacji podatek od wzbogacenia wojennego pośrednio zadziałał na korzyść „alimentarzy” kosztem niewinnych dzieci.

W kwietniu 1952 r., ponownie w formie zarządzenia, tym razem już Ministra Finansów, a nie Ministra Skarbu, zaniechano w ogóle ustalania części zobowiązań pieniężnych w zakresie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z tytułu regulacji niektórych zobowiązań pieniężnych⁷⁶³. Chodziło o trzy przypadki, przy czym pierwszy był szczególnie skomplikowany, gdyż wymagał kumulatywnego spełnienia trzech przesłanek – powstania zobowiązania przed 28 kwietnia 1924 r., wpisu w księgach hipotecznych w nieobowiązujących już na moment wydania zarządzenia walutach,

⁷⁶⁰ Orzeczenie SN z 17.04.1951 r., C 603/50, OSN 1952, nr 2, poz. 40.

⁷⁶¹ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 332, art. 13; Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 12. Sąd tu stosuje regułę kolizyjną *lex specialis derogat legi generali*, w której chodzi o to, że norma o charakterze bardziej szczegółowym ma pierwszeństwo przed normą o charakterze ogólnym.

⁷⁶² Został on przywołany jako pomocnicza podstawa prawna, wzmacniająca argumentację sądu, opartą głównie o dekret o zaciąganiu nowych i określaniu wysokości nieumorzonych zobowiązań pieniężnych (wydany, *notabene*, dokładnie tego samego dnia, co nowelizacja podatku od wzbogacenia wojennego).

⁷⁶³ M.P. 1952.A nr 34, poz. 495.

niezłożenia do 31 grudnia 1951 r. wniosku o przerachowanie na obowiązującą walutę. Niezaistnienie jednej z tych trzech przesłanek uniemożliwiało zastosowanie przepisu. Drugi przypadek dotyczył gospodarowania majątkami opuszczonymi i ponemieckimi, trzeci zaś nieruchomości przejętych przez Skarb Państwa, ewentualnie podlegających instytucji wywłaszczenia.

W czerwcu 1952 r. kontynuowano dalsze zwalnianie grup podatników i niektórych kategorii zobowiązań pieniężnych kolejnym rozporządzeniem Ministra Finansów⁷⁶⁴. Od 21 listopada 1952 r., Dąbrowskiego na stanowisku ministra finansów zastąpił Tadeusz Dietrich. Ten minister pozostawał na stanowisku aż do 28 lipca 1960 r. – był zatem drugim i ostatnim PRL-owskim ministrem, mającym styczność z problematyką podatku od wzbogacenia wojennego (wszystkie istotne wydarzenia z historii tego podatku należy jednak wiązać wyłącznie z kadencją ministra Dąbrowskiego).

Orzeczenie SN z 25 września 1953 r.⁷⁶⁵ poruszyło zaś ważną, skomplikowaną problematykę częstych zmian waluty w Polsce (złote „Grabskiego” z 1924 r. nie stanowiły waluty tożsamej ze złotymi „NBP” z 1944 r.). Przyczynek do tych ważnych rozważań stanowiło dla sądu zagadnienie prawne podlegania długu gruntowego pod podatek od wzbogacenia wojennego. Sąd Najwyższy w sprawie z wniosku X o wykreślenie długu gruntowego, po rozpoznaniu rewizji wnioskodawczyni, rewizję oddalił. Skarżąca, oparła żądanie o wykreślenie długu gruntowego na art. XLV § 1 przepisów wprowadzających prawo rzeczowe i prawo o księgach wieczystych⁷⁶⁶. Przepis ten odnosił się do długów gruntowych, które zapisane były w walutach nie stanowiących w chwili wejścia w życie prawa rzeczowego prawnego środka płatniczego. Złoty wprowadzany rozporządzeniem z 20 stycznia 1924 r.⁷⁶⁷, łącznie z rozporządzeniem z 14 kwietnia 1924 r. o zmianie ustroju pieniężnego⁷⁶⁸, pozostawał do chwili, w której skarżąca wносиła żądanie, walutą obowiązującą, pomimo że zmieniono środki płatnicze będące w obiegu w czasie jej obowiązywania.

Art. XLV przepisów wprowadzających prawo rzeczowe i prawo o księgach wieczystych pod walutą już nie obowiązującą rozumiał walutę będącą w obiegu przed

⁷⁶⁴ M.P. 1952.A nr 56, poz. 870.

⁷⁶⁵ Orzeczenie SN z 25.09.1953 r., II C 2949/52, OSNCK 1954, nr 3, poz. 67.

⁷⁶⁶ Dz. U. RP 1946, nr 57, poz. 321.

⁷⁶⁷ Dz. U. RP 1924, nr 7, poz. 65.

⁷⁶⁸ Dz. U. RP 1924, nr 34, poz. 351.

wejściem w życie powyższych dwóch ustaw, a nie złote nimi wprowadzone. Wynikało to z uwagi, że wykreślenie nie nastąpi, jeżeli zostaną zgłoszone wnioski o przerachowanie, co w chwili wydania prawa rzeczowego mogło dotyczyć tylko rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 14 maja 1924 r. o przerachowaniu zobowiązań prywatno-prawnych⁷⁶⁹. W ten sposób został potraktowany złoty także w dekreście o zaciąganiu nowych i określaniu wysokości nieumorzonych zobowiązań pieniężnych⁷⁷⁰. Takie samo było też stanowisko władz finansowych – zgodnie z zarządzeniem Ministra Finansów⁷⁷¹, zaniechano ustalania zobowiązań dotyczących nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, wynikającego z regulacji zobowiązań, w przypadkach gdy zobowiązania powstały przed 28 kwietnia 1924 r., czyli przed wprowadzeniem w obieg waluty złotej. Skarżąca natomiast przedstawiała interpretację, zgodnie z którą art. XLV § 1 cytowanych przepisów miał na celu zwolnienie nieruchomości od obciążeń nieaktualnych z uwagi na ich znikomą wartość i uporządkowanie w ten sposób stanu prawnego związanego z obciążeniami w rodzaju nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Władza sądownicza nie przychyliła się jednak do tej interpretacji.

W czerwcu 1954 r. wydano zarządzenie skutkujące zaniechaniem ustalania zobowiązań podatkowych z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego powstałych w wyniku uiszczania niektórych zobowiązań pieniężnych. Zaniechanie jednak określono relatywnie wąsko zarówno pod względem podmiotowym, jak i czasowym:

„jeżeli dłużnikami lub solidarnymi dłużnikami są właściciele gospodarstw rolnych, którzy w okresie od dnia 1 stycznia 1952 r. do dnia 31 grudnia 1955 r. wstąpili lub wstąpią do zarejestrowanych zrzeszeń uprawy ziemi, rolniczych zrzeszeń spółdzielczych, rolniczych spółdzielni wytwórczych i rolniczych zespołów spółdzielczych”⁷⁷².

Nieuiszczone kwoty zaś oficjalnie umorzono⁷⁷³. W tym zarządzeniu warto zwrócić uwagę na charakterystyczną dla epoki PRL promocję spółdzielczości oraz bardzo kazuistyczny charakter przepisu.

Ostatnie z serii zarządzeń, modyfikujących podatek, minister wydał 17 września 1955 r.⁷⁷⁴, weszło ono w życie ze sporym opóźnieniem, dopiero 25 listopada 1955 r. i dotyczyło ulg dla niektórych grup dłużników w spłacie zaległości z tytułu nadzwyczajnego

⁷⁶⁹ Dz. U. RP 1925, nr 30, poz. 213.

⁷⁷⁰ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 332, art. 5, ust. 3.

⁷⁷¹ M.P. 1952.A nr 34, poz. 495.

⁷⁷² M.P. 1954.A nr 63, poz. 827.

⁷⁷³ M.P. 1954.A nr 63, poz. 827, § 2.

⁷⁷⁴ M.P. 1955 nr 108, poz. 1431.

podatku od wzbogacenia wojennego powstałych w wyniku spłat niektórych zobowiązań pieniężnych. Konkretniej, chodziło o osoby posiadające nieruchomości budynkowe nie większe niż 20 izb⁷⁷⁵, tudzież działki z placem o wielkości nieprzekraczającej 2 000 m². Wysokość ulgi zależała jednak od wykonywanego zawodu – górnicy, hutnicy i pracownicy kolejowi mieli mieć umorzone aż 50% podatku, pozostałe 50% zaś pozwolono im spłacać w ratach na przestrzeni aż 15 lat. Przedstawiciele innych zawodów, utrzymujący się z zarobku objętego przepisami o podatku od wynagrodzeń, mogli się cieszyć mniejszą ulgą, wynoszącą jedynie 25%. Resztę w postaci 75% zobowiązania podatkowego musieli uiścić ratalnie w przeciągu 10 lat. Niewymienieni dłużnicy nie otrzymali żadnej ulgi, lecz im również minimalnie ulżono, stosując rozłożenie spłaty na raty, do maksymalnie 10 lat. Jeśli, natomiast, dłużnik posiadał nieruchomości z liczbą izb większą niż 20, ewentualnie z placem rozleglejszym od powierzchni 2 000 m², brakowi ulgi towarzyszyła zaledwie 5-letnia możliwość spłat ratalnych. Z szerszej perspektywy można zatem stwierdzić, iż to również regulacja traktująca gorzej podmioty zamożniejsze, a premiująca osoby posiadające niewiele własności.

Teoretyczne rozważania nie uchwycą sedna praktycznej, jakościowej, strony ściągania obciążenia z podatnika – momentu, gdy biegły przychodził do przedsiębiorcy. Szacował on wówczas jego majątek, przybierający najczęściej postać przedsiębiorstwa, nieruchomości, bądź gruntu. Bez wątplenia, wynik ekspertyzy nie zależał wyłącznie od fachowej wiedzy biegłego, lecz również od czysto ludzkich stosunków. Ten kluczowy moment psychologiczny uchwycił znakomicie ojciec ekonomii, Adam Smith, komentując sytuację nieobowiązywania zasady określoności podatków:

„Tam, gdzie jest inaczej, każdego podatnika w mniejszym albo większym stopniu oddaje się w moc poborcy podatkowego, który może bądź dotkliwie obciążyć podatkiem niemiłego sobie podatnika, bądź też pod groźbą takiego obciążenia wymusić dla siebie jakiś podarunek albo dodatek.”⁷⁷⁶

W czasach nadzwyczajnego podatku nie stosowano tylu metod wyceny, co obecnie. Znano podstawowe podejścia do zagadnień wyceny (majątkowe, dochodowe, odtworzeniowe i porównawcze), jednak szczegółowe podtypy tychże metod nie były wówczas jeszcze wypracowane. Stosowanie mnożników, o których wzmianki zawierają materiały archiwalne, miały na celu uproszczenie procesu wyceny. Rozporządzenie wykonawcze mówiło wprost tylko o odwołaniu do wartości obiegowej⁷⁷⁷. W praktyce

⁷⁷⁵ Izby, w użytych tutaj znaczeniu, oznaczają po prostu pokoje wewnątrz mieszkania.

⁷⁷⁶ A. Smith, *Badania nad naturą...*, s. 501.

⁷⁷⁷ Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135.

posługiwano się najczęściej metodą odtworzeniową⁷⁷⁸. Jej sens można objaśnić przykładem składnika majątkowego, jakim są maszyny i urządzenia techniczne (i one stanowiły niekiedy element wzbogacenia wojennego):

„wartość odtworzeniowa (...) to suma kosztów zakupu maszyny nowej lub urządzenia nowego o takich samych bądź zbliżonych parametrach użytkowych i jakościowych jak przedmiot (...) wraz z kosztami transportu, cła i montażu, jeśli występują.”⁷⁷⁹.

Polski przykład realizacji procesu poboru kwot należnych z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego potwierdził wnioski (dotyczące zasadniczej trudności sprawiedliwego i konsekwentnego szacowania majątków) zachodnich ekonomistów z okresu po I wojnie światowej. Biegli okazali się być nieefektywni w procesie szacowania bazy opodatkowania zgodnie z oczekiwaniami władzy, regularnie zaniżając wartość wzbogacenia poprzez stosowanie korzystnych dla obywateli mnożników przy obliczaniu wartości wzbogacenia⁷⁸⁰.

Aby zrozumieć z czego wynikały różnorodne reakcje behawioralne na podatek, warto spojrzeć, jak dokładnie wyglądał dokument zeznania, który musiał wypełnić podatnik oraz sam nakaz zapłaty podatku, otrzymywany przez płatnika (rysunki 3 i 4):

⁷⁷⁸ B. Laszczka, *Szacowanie nieruchomości w zakresie architektury i budownictwa lądowego wraz z szacowaniem ogrodów przydomowych*, Kraków 1944.

⁷⁷⁹ T. Klimek, *Przykłady z praktyki rzeczoznawczej szacowania wartości i dokumentowania stanu środków i megaukładów technicznych*, Poznań 2021, s. 143.

⁷⁸⁰ AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1169, Okólnik z dnia 12 X 1946 r. w sprawie ustalania podstaw wymiaru, s. 50; M. Kłusek, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego...*, s. 123.

Rysunek 3 Zeznanie do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego
i nakaz płatniczy na nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego

Zeznanie do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego
dla osób fizycznych, prawnych oraz spadków wakujących.

Nazwisko (Nazwa osoby prawnej)

Imię

Adres lub siedziba zarządu
w dniu 30. VI. 1945 r.

Datownik Urzędu
Skarbowego

Zawód lub zajęcie
(Rodzaj przedsiębiorstwa przy osobach prawnych)

Czy są prowadzone księgi
prawidłowe — gospodarcze

Źródła dochodu
objęte księgami:

A. Części składowe majątku

	wg stanu na 31. VIII. 1939 r.		wg stanu na 30. VI. 1945 r.		Data nabycia po dniu 31. VIII. 1939 r.
	Miejsce położenia (dokładny adres, ewent. numer i ozna- czenie hipoteczne)	Ogólny obszar grun- tów, pól, wielkość domu, rodzaj przedś., kapitałów, rucho- mości.	Miejsce położenia (dokładny adres, ewent. numer i ozna- czenie hipoteczne)	Ogólny obszar grun- tów, pól, wielkość domu, rodzaj przedś., kapitałów, rucho- mości	
1) grunta					
2) budynki					
3) place niezabudowane					
4) przedsiębiorstwa handlowe, przemysłowe i inne					
5) towary, surowce, narzędzia pro- dukcji i t. p.					
6) kapitały i należności					
7) ruchomości domowe i inne przed- mioty, służące do osobistego użytku.					
8) wszelkie inne przedmioty mająt- kowe nie wymienione wyżej.					

B. Wysokość długów i ciężarów, które majątek obciążają

C. Spłacone zobowiązania przedwojenne

- a) rodzaj długu
- b) data spłaty
- c) nazwisko i adres wierzyciela
- d) suma

D. Bliższe opisanie przedmiotów majątkowych (A)

- Do pkt 1) — należy podać rodzaj gruntów, ich obszar, wielkość posiadanego inwentarza żywego i martwego, rodzaj budynków i t. p.,
„ 2) — wielkość i rodzaj budynków,
„ 3) — wielkość pól, ich położenie (np. narożny),

- Do pkt 4) — opis przedsiębiorstw handlowych, przemysłowych i innych, rodzaj i ilość maszyn, towarów, surowców, urządzenia, środków przewozowych i t. p.
- „ 5) — rodzaj i ilość surowców, towarów, narzędzi produkcji, będących w posiadaniu osób, nie prowadzących przedsiębiorstw handlowych lub przemysłowych,
- „ 6) — ilość i rodzaj kapitałów i należności, nie wyłączając zagranicznych (pieniądze, dewizy zagraniczne, akcje, obligacje i inne papiery wartościowe),
- „ 7) — rodzaj i ilość ruchomości domowych (meble, odzież, dywany, porcelana, obrazy i t. p.) oraz rodzaj i ilość innych przedmiotów służących do osobistego użytku płatnika (przedmioty z platyny, złota, srebra i drogich kamieni, konie wyjazdowe i wierzchowe i t. d.),
- „ 8) — rodzaj i ilość wszelkich innych przedmiotów majątkowych, nie wymienionych wyżej.

E. Przedmioty majątkowe, wykazane wyżej, obejmują również majątek małżonka, krewnych zstępnych oraz innych osób, na imię których został nabyty majątek, a mianowicie:

Uwagi płatnika:

Zeznanie sporządziłem według swojej najlepszej wiedzy i sumienia.

Treść poniższych objaśnień oraz wyciągów z dekretu jest mi znana.

.....dnia.....

.....podpis.....

Objaśnienia.

- 1) Do złożenia zeznania obowiązane są osoby, które w okresie od dnia 31 sierpnia 1939 r. do dnia 30 czerwca 1945 r. nabyły części składowe majątku, powiększyły lub ulepszyły posiadany już przed 1 września 1939 r. majątek, spłaciły zobowiązania przedwojenne.
- 2) W punkcie D. zeznania należy bliżej opisać posiadane części składowe majątku, przy czym jednak należy szczegółowo opisać objekty, które płatnik nabył (uzyskał) w okresie od dnia 31 sierpnia 1939 r. do dnia 30 czerwca 1945 r. Majątek, który płatnik posiadał przed 1 września 1939 r. i obecnie posiada można opisać ogólnie z wyjątkiem tych części, które płatnik powiększył lub ulepszył w okresie od dnia 31 sierpnia 1939 r. do dnia 30 czerwca 1945 r., które to części należy opisać szczegółowo.

Art. 11 dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego.

- „ (1) Kto nie stosuje się do wezwań władz skarbowych, komisji obywatelskiej lub komisji odwoławczej, nie składa zeznania do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego odmawia złożenia wyjaśnień lub w inny sposób usiłuje utrudnić lub udaremnić czynności władz skarbowych, komisji obywatelskiej lub komisji odwoławczej, poprzedzające wymiar nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, ulegnie karze grzywny do 200.000 złotych.
- (2) W razie niemożności ściągnięcia grzywny ulega ona zamianie na pracę przymusową lub areszt do lat 3-eh.
- (3) W przypadku świadomego zatajenia lub usiłowania zatajenia swego wzbogacenia wojennego ponadto całe wzbogacenie wojenne może ulec przepadkowi“.

Rys. 3, źródło: baza LEX,

<https://sip-1lex-1pl-1004153mg1756.han3.lib.uni.lodz.pl/get/scanlex/pdf/dzienniki/1945/1476.pdf>.

Rysunek 4 Zeznanie do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, cd.

Załącznik Nr 2 do § 32 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 27 czerwca 1945 r. (poz. 135).

Pieczeń Urzędu	Nakaz płatniczy na nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego	Nr..... (Rej. wym.) Nr..... (Ks. bierczej) (konto)
<hr/>		
Nazwisko, imię (firma)		
<hr/>		
Miejsce zamieszkania lub siedziba		
<hr/>		
Ogólna suma ustalonego wzbogacenia wojennego (nadwyżka wartości majątku):		zł..... Podatek zł.....
		dnia.....
		Pieczeń władzy wymiarowej

Objaśnienie.

- 1) Podatek wymierzono na zasadzie art. 5 ust. (2) dekretu z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego (Dz. U. R. P. Nr 13, poz. 72).
- 2) Przypadająca należność płatna jest jednorazowo w terminie dni 30 licząc od dnia następnego po doręczeniu nakazu (art. 10 ust. (1) dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego).
- 3) Niezapłacenie podatku wymierzonego w ostatecznym toku instancji pociąga za sobą przepadek opodatkowanego mienia na rzecz Skarbu Państwa (art. 10 ust. (2) dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego).
- 4) W postępowaniu wymiarowym stosowano przepisy dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego, rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 27 czerwca 1945 r. w sprawie wykonania tegoż dekretu, ordynacji podatkowej oraz rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 25 marca 1937 r. o wykonaniu ordynacji podatkowej.
- 5) Od wymiaru podatku przysługuje prawo odwołania do instancji odwoławczej (od orzeczenia komisji obywatelskiej — do komisji odwoławczej, od wymiarów zaś dokonanych przez urzędy rewizyjne — do izby skarbowej) za pośrednictwem władzy wymiarowej w terminie dni 30 od dnia następnego po doręczeniu nakazu. Odwołanie nie wstrzymuje obowiązku zapłacenia podatku w przepisanych terminie ani też prawa władzy do przymusowego ściągnięcia tegoż.

Pieczeń Urzędu	Dowód doręczenia nakazu płatniczego na nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego	Nr..... (Rej. wym.) Nr..... (Ks. bierczej) (konto)
<hr/>		
Nazwisko, imię (firma)		
<hr/>		
Miejsce zamieszkania lub siedziba		
<hr/>		
Doręczono: (podpis)	Dnia.....	1945 r.
		Nakaz płatniczy otrzymałem: (podpis)

Rys. 4, źródło: ibidem.

Oglądając dokumenty (Rysunki 3 i 4), można odtworzyć, jakie reakcje one wywoływały u podatników (np. reakcję zgodności podatkowej, myśli o potencjalnych sposobach ucieczki podatkowej). Analiza tych dokumentów sugeruje, że ilość informacji mogła przytłaczać podatnika. W dodatku straszono go sankcją karnoskarbową. Skomplikowanie materii przysparzało trudności nie tylko podatnikom – również urzędy oraz izby skarbowe nie zawsze wiedziały, jak zinterpretować przepisy i jak zachować się wobec podatnika. W efekcie, podmioty te stały zapytania do MS, które raz po raz wydawało okólniki (szczególnie w latach 1947-1949) zawierające interpretację i sugerowany sposób wykładni regulacji prawnopodatkowych⁷⁸¹.

Jakościowe skutki regulacji zostały pokrótce omówione w badaniach wstępnych. Wyróżniono i opisano skutki: fiskalne (tabele 41 i 42), ekonomiczne (rujnowanie pojedynczych podatników), socjotechniczne (manipulowanie społeczeństwem), polityczne (forsowanie punktu widzenia partii rządzącej i ideologii marksistowskiej), etyczne oraz biurokratyczne (wzrost liczby urzędników skarbowych)⁷⁸². Tabela 41 prezentuje rozszerzenie perspektywy ilościowej (skutków czysto fiskalnych), dokonane dzięki uwzględnieniu, dłuższego niż w dotychczasowych opracowaniach Kłuska, szeregu czasowego danych dotyczących wpływów z podatku. Wyjaśnienia w tej tabeli wymaga nagły spadek wartości dochodów podatkowych pomiędzy rokiem 1948 a rokiem 1949. Wynika on z uwzględnienia skutków reformy pieniężnej z 30 października 1950 r. Rocznik GUS za rok 1950 (roczniki wcześniejsze nie zawierałyby realnych danych, lecz jedynie preliminowane, dlatego zostały odrzucone jako źródło danych dla lat 1949 i 1950) został wydany na przełomie lat 1951 i 1952 i dlatego zawierał dane po przeliczeniu 100 „starych” złotych na 3 „nowe” złote.

Tabela 41 Wpływy do Skarbu Państwa z tytułu niektórych danin publicznych w latach 1946-1950 (w mln zł)

Rodzaj daniny publicznej	Dochody uzyskane 1946 r.	Dochody uzyskane 1947 r.	Dochody uzyskane 1948 r.	Dochody uzyskane 1949 r.	Dochody preliminowane 1950 r.
Podatek obrotowy	10 298	39 183	87 890	7 269	8 751
Podatek dochodowy	8 010	27 839	63 187	2 232	2 865
Podatek od wynagrodzeń	2 947	7 408	14 994	975	1 011
Podatek gruntowy	-	3 905	6 451	281	618

⁷⁸¹ Np.: AAN, Ministerstwo Skarbu II, sygn. 1133, Okólnik z dnia 12 VIII 1949 r. w sprawie wykładni przepisów, s. 130.

⁷⁸² A. Kędrzyński., *Nadzwyczajny podatek...*, s. 82.

Podatek od wzbogacenia wojennego	140 (0,29%)	241 (0,15%)	162 (0,06%)	21 (0,19%)	60 (0,44%)
SUMA wszystkich wpływów budżetowych	48 400	157 456	283 897	11 087	13 611

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z *Rocznik Statystyczny*, GUS, Warszawa 1947, 1948, 1949, 1950, Pogrubienie czcionki podatku od wzbogacenia i ogółu wpływów: A.K.

Zasadniczo odmiennie te dane zaprezentował Stefan Kołakowski (tabela 42):

Tabela 42 Wpływy do Skarbu Państwa z tytułu podatku od wzbogacenia wojennego w porównaniu do podatku dochodowego i obrotowego (łącznie) w latach 1947-1949 w mln zł.

Rodzaj daniny publicznej	Dochody uzyskane 1947 r.	Dochody uzyskane 1948 r.	Dochody uzyskane 1949 r.
Podatek od wzbogacenia wojennego	236	132	405
Podatek obrotowy + dochodowy	34 774	65 789	67 605

Źródło: S. Kołakowski, *Opodatkowanie gospodarki nieuspołecznionej poza rolnictwem*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w latach 1944-1960*, red. J. Lubowicki, PWE, Warszawa 1964, s. 376, podane za: „zamknięcia rachunków państwowych”.

Duże rozbieżności wyników fiskalnych Kołakowskiego należy tłumaczyć specyficznym źródłem pierwotnym, którym się posłużył – zestawieniami zamknięć rachunków państwowych. W takiej sytuacji na pewno dane GUS (tabela 41) powinno się uznać za bardziej wiarygodne, tym niemniej wobec zarysowania się wątpliwości na podstawie tabeli 42, warto je jeszcze potwierdzić danymi pochodzącymi z archiwalnych badań historyka prawa Witkowskiego (tabela 43):

Tabela 43 Wpływy do Skarbu Państwa z tytułu podatku od wzbogacenia wojennego w porównaniu do innych podatków bezpośrednich wg Witkowskiego (dane w walucie sprzed reformy pieniężnej z 28 października 1950 r.)

Rodzaj daniny publicznej	Dochody uzyskane 1946 r.	Dochody uzyskane 1947 r.	Dochody uzyskane 1948 r.
Podatek obrotowy	8 804	39 183	88 443
Podatek dochodowy	7 173	27 839	63 194
Podatek od wynagrodzeń	2 612	7 408	14 994
Odsetki, kary, grzywny	365	1 297	2 162
Podatek od wzbogacenia wojennego	135 (0,71%)	241 (0,31%)	162 (0,09%)
SUMA wszystkich podatków bezpośrednich	19 091	79 000	172 758

Źródło: A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r.*, [w:] *Jednostka, państwo, administracja - nowy wymiar: międzynarodowa konferencja naukowa, Olszanica, 23-26 maja 2004 r. pod patronatem honorowym Marszałka Województwa Podkarpackiego*, red. E. Ura, Rzeszów 2004, s. 648-650.

Wskazana przez Witkowskiego wartość procentowa dochodów państwa z tytułu podatku od wzbogacenia wojennego była nieco wyższa niż w oficjalnej statystyce urzędu

statystycznego, co wiązało się z faktem, iż historyk prawa za punkt odniesienia wziął wyłącznie podatki bezpośrednie, podczas gdy GUS uwzględniał wszystkie wpływy budżetowe.

5.3. Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego w XXI wieku

Słabość instytucjonalna administracji skarbowej Polski Ludowej, napięta sytuacja na arenie międzynarodowej („zimna wojna”), jak i wewnętrzna (np. strajki w zakładach Hipolita Cegielskiego w Poznaniu w 1956 r.) odwróciły uwagę władz od kwestii nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Po 1955 r. nie wprowadzono już żadnych zmian do regulacji tego podatku. Niemal zaprzestano też ściągania należności. Witkowski podaje wprawdzie znikome 0,22% ogólnych wpływów budżetowych z tytułu podatków i opłat w 1956 r., 0,18% w 1957 r., 0,2% w 1958 r. i już zupełnie śladowe 0,03% w 1959 r.⁷⁸³ (w symbolicznej formie nadzwyczajny i jednorazowy podatek przetrwał zatem aż 10 lat od momentu nowelizacji 1949 r.). Zajęto się innymi problemami, których w PRL-u nie brakowało⁷⁸⁴. Nadzwyczajne wpływy fiskalne próbowały generować kolejne, zazwyczaj wykluczające (w rozumieniu Daron Acemoglu i Jamesa Robinsona), instytucje prawa podatkowego – domiary podatkowe⁷⁸⁵, podatek wyrównawczy (1958-1991), jednorazowy podatek majątkowy (1975) oraz podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń (1984-1991/1994, zwany popularnie „popiwkiem”).

W XXI w. podatek od wzbogacenia wojennego, mimo iż przestał mieć jakiegokolwiek znaczenie ekonomiczne, nadal funkcjonował w sferze prawnej. Okazuje się, że ustawodawcy zapomnieli ten akt prawny uchylić. Poniższe wyroki i odpowiedzi na zapytania niejednokrotnie odwołują się nie tylko do argumentów prawnych i ekonomicznych, lecz również moralnych fundamentów sprawiedliwości podatkowej. Posłużą jako swoista klamra kompozycyjna dla wszystkich interdyscyplinarnych wątków, podjętych w rozprawie. Istnienie tych wyroków pokazuje również, że temat nadzwyczajnej daniny z lat powojennych pozostaje aktualny.

⁷⁸³ A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 647.

⁷⁸⁴ Zob. w ujęciu bardziej publicystycznym, np.: S. Kisieliński, *Dzienniki*, Iskry, Warszawa, 1998.

⁷⁸⁵ A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 647. Domiary, jako obciążenie nadmierne, krytykował już sam Władysław Gomułka.

Podatek trafił na wokandę w 2004 r. 25 maja zapadło orzeczenie wojewódzkiego sądu administracyjnego (dalej: WSA) w Bydgoszczy (dalej: B)⁷⁸⁶ w sprawie ze skargi X (zanonimizowany powód) na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej (dalej: DIS) w B.

Sprawa przedstawiała się następująco: DIS w B. utrzymał w mocy decyzję Izby Skarbowej w B. odmawiającej wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji wydanej w latach powojennych nakładającej na przedsiębiorstwo M.⁷⁸⁷ podatek od wzbogacenia wojennego. Wcześniej wpłynął wniosek X o stwierdzenie nieważności decyzji nakładającej podatek od wzbogacenia wojennego na przedsiębiorstwo M. z uwagi na niezgodne z prawem obciążenie nim spadkobierców właściciela. X (powód-spadkobierca) wskazała, że nie ustaliła faktu istnienia decyzji. Tym samym nie знаła treści, daty, miejsca wydania, a także organu wydającego. Izba Skarbowa uznając, że postępowanie w sprawie nieważności nie może toczyć się w oderwaniu od przedmiotu tego postępowania, na podstawie art. 169 § 1 w związku z art. 168 § 2 ordynacji podatkowej (dalej: OP)⁷⁸⁸ wezwała do uzupełnienia wniosku w terminie 7 dni pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpoznania. Wnioskodawca nie dopełnił tego obowiązku. Organ decyzją z 13 września 2001 r. orzekł o pozostawieniu wniosku bez rozpoznania. Wniesione odwołanie do Ministra Finansów spowodowało uchylenie przez Izbę Skarbową w B. decyzji z powodu uznania, że organ pierwszej instancji (urząd skarbowy) przerzucił na stronę ciężar udowodnienia, czy w obiegu prawnym znajduje się kwestionowana decyzja. Minister wskazał, że zachodzi potrzeba przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w tym przedmiocie w związku z zasadą prawdy obiektywnej⁷⁸⁹.

Po ponownym rozpatrzeniu sprawy Izba Skarbowa uznała, że jako spadkobierca X nie jest osobą uprawnioną do występowania z wnioskiem o stwierdzenie nieważności skierowanej do spadkodawcy decyzji. Obowiązujące przepisy nie przewidywały przejęcia przez spadkobierców wszelkich praw i obowiązków spadkodawcy wynikających z prawa podatkowego. Nakładały na nich tylko obowiązek uregulowania zobowiązań podatkowych

⁷⁸⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 25 maja 2004 r. I SA/Bd 67/04.

⁷⁸⁷ Zastosowanie skrótów wynika z konieczności anonimizacji wyroków, a konkretniej regulacji o ochronie danych osobowych.

⁷⁸⁸ Dz. U. RP 1997, nr 137, poz. 926 z późn. zm., art. 168, 169.

⁷⁸⁹ To ta sama zasada, co zasada prawdy materialnej ze wstępnych rozważań – jak widać stosuje się ją w praktyce w skomplikowanych stanach faktycznych i najwyższe organy państwowe nie widzą przeszkód, by się na nią powoływać. Występowanie takich przypadków uzasadnia konieczność, wydawałoby się z początku, przesadnie filozoficznych refleksji.

zmarłego⁷⁹⁰. Z tego tytułu Izba Skarbowa w B. odmówiła wszczęcia postępowania w tej sprawie w formie decyzji administracyjnej.

W skardze do WSA powódka wyeksponowała przede wszystkim pomniejszenie przyznanego jej odszkodowania o zwaloryzowaną kwotę podatku od wzbogacenia wojennego. Minister Gospodarki zauważył, że podatek ten został nałożony na masę spadkową. W ocenie X niemożliwość orzeczenia nieważności nałożenia podatku od wzbogacenia wojennego z powodu nieposiadania decyzji tworzy rażącą nierównowagę obywatela wobec Państwa w sytuacji, gdy dla żądania zapłaty zwaloryzowanej kwoty tego podatku poprzez odjęcie jego wysokości od należnego odszkodowania za szkodę rzeczywistą (*damnum emergens*)⁷⁹¹ wystarczyło Ministerstwu Gospodarki stwierdzenie zawarte w protokole. Oznaczałoby to, że dla przysporzenia korzyści Państwu organy uznawałyby dokumentację za wystarczającą, gdy w tej samej sprawie dla orzeczenia pomniejszenia korzyści Państwa organy uznawałyby tę samą dokumentację za niewystarczającą. Na marginesie należy zaznaczyć, że okupant zniszczył przedmiotowe przedsiębiorstwo. Według X przyjęcie przez organ odwoławczy, że przepisy obowiązujące pomiędzy 15 kwietnia 1945 r. a 15 lipca 1954 r. nie przewidywały przejścia przez spadkobierców wszelkich praw i obowiązków spadkodawcy wynikających z prawa spadkowego i ograniczały ich odpowiedzialność jedynie do uregulowania zobowiązań podatkowych zmarłego i utrzymanie tej zasady jako obowiązującej obecnie byłoby w duchu rozwiązań okresu minionego, a w niezgodzie z zasadami demokracji przyjętymi jako obowiązujące po 1989 r. Z kolei argument organu, że wniosek o unieważnienie nałożenia podatku od wzbogacenia wojennego istniejącego już 15 kwietnia 1954 r. wniesiony został po terminie jednego roku określonym w art. 249 § 1 OP trudno zaakceptować z uwagi na to, iż w okresie roku od kwietnia 1954 r. przepis ten nie obowiązywał, jako że Ordynacja została wprowadzona w 1997 r.⁷⁹², co więcej dekret z 27 lipca 1949 r. o zmianie dekretu z 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego po zmianie pierwotnego brzmienia art. 6 nie przewidywał drogi

⁷⁹⁰ Tu też warto zwrócić uwagę na charakterystyczną dla epoki PRL sytuację, że przepis nakłada obowiązek, za którym nie idzie skorelowane z nim uprawnienie strony.

⁷⁹¹ W tematyce odszkodowań obok pojęcia *damnum emergens* można niekiedy napotkać sformułowanie *lucrum cessans* – utracone korzyści – są one doliczane do całkowitej kwoty należnego odszkodowania, choć ich kwantyfikacja nastęrcza dużych trudności metodologicznych ze względu na ich prognostyczny charakter.

⁷⁹² Od tego czasu nowelizowano ją setki razy. Dość powiedzieć, że pierwotna wersja liczyła 43 strony, a obecna ma 303 strony. Straty dla gospodarki z tego tytułu są ogromne – konieczne stają się powstawanie całych korporacji prawniczych zajmujących się wyłącznie optymalizacją podatkową i doradztwem podatkowym. Przedsiębiorcy tracą czas, wertując przepisy, zamiast wytwarzać dobra; sądy administracyjne i urzędy skarbowe walczą z coraz bardziej skomplikowanymi przypadkami z zakresu prawa podatkowego.

odwoławczej od orzeczeń obywatelskiej komisji odwoławczej⁷⁹³. W odpowiedzi na skargę organ odwoławczy wniosł o oddalenie skargi powołując argumentację zawartą w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.

W uzasadnieniu prawnym sędziowie WSA w Bydgoszczy napisali: „**zaskarżona decyzja nie narusza prawa**”. Zaznaczono, że sądy administracyjne, zgodnie z art. 1 ustawy z 25 lipca 2002 r.⁷⁹⁴, sprawują wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę administracji publicznej pod kątem **zgodności jej działalności z prawem, w związku z czym przy ocenie wydanej decyzji nie można kierować się zasadami współżycia społecznego, czy słuszności** (podkreślenia: A.K.). X jako spadkobierczyni właściciela nieruchomości uzyskała decyzję stwierdzającą nieważność zarządzenia Ministra Przemysłu Drobego i Rzemiosła z 10 czerwca 1954 r. w sprawie ustanowienia przymusowego zarządu państwowego nad przedsiębiorstwem. W następstwie tej decyzji spadkobiercy wystąpili z wnioskiem o przyznanie im odszkodowania na podstawie art. 160 k.p.a.⁷⁹⁵. Wyliczona kwota odszkodowania została zmniejszona o wartość zwaloryzowanego podatku od wzbogacenia wojennego. Najistotniejszą kwestią w sprawie było przesądzenie czy DIS w B., jako organ działający na podstawie przepisów prawa⁷⁹⁶ miał podstawę prawną, by rozpoznać wniosek X o stwierdzenie nieważności decyzji nakładającej na przedsiębiorstwo M. podatek od wzbogacenia **bez względu na moralne racje X** (podkreślenie: A.K.). Zdaniem Sądu mimo braku samej decyzji nie sposób uznać, że jej treść nie była znana zainteresowanym. Moment doręczenia decyzji należy utożsamiać z momentem powzięcia wiedzy o jej treści – liczne czynności, które były podejmowane wobec przedmiotowej nieruchomości nie mogły odbywać się bez wiedzy zainteresowanego. Sąd nie podzielił również oceny organów, że skarżąca nie jest uprawniona do występowania z wnioskiem o stwierdzenie nieważności decyzji dotyczącej jej poprzednika prawnego. Według Sądu, X domagając się stwierdzenia nieważności decyzji, wykazała się interesem prawnym wynikającym z uzyskania innych decyzji, których była adresatem. Art. 332 OP⁷⁹⁷ stanowi, że do odpowiedzialności osób trzecich, o których mowa w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, z tytułu zaległości podatkowych powstałych przed wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

⁷⁹³ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333, art. 1 – pierwotnie możliwe było dalsze odwołanie do izby skarbowej.

⁷⁹⁴ Dz. U. RP 2002, nr 153, poz. 1269 z późn. zm., art. 1.

⁷⁹⁵ Dz. U. RP 1960, nr 30, poz. 168 z późn. zm., art. 160.

⁷⁹⁶ Dz. U. RP 1997, nr 137, poz. 926 z późn. zm., art. 120.

⁷⁹⁷ Dz. U. RP 1997, nr 137, poz. 926 z późn. zm., art. 332.

Przepis ten został powołany przez organy podnoszące, że przepisy obowiązujące przed 1 stycznia 1998 r. nie przewidywały przejęcia przez spadkobierców wszelkich praw i obowiązków spadkodawcy wynikających z prawa podatkowego. Sprawa nie dotyczy kwestii ustalenia odpowiedzialności skarżącej za zobowiązania podatkowe jej spadkodawcy, ale wynika z wydanej na jej rzecz decyzji o odszkodowaniu i sporu, co do jego wysokości. Mając na uwadze wyżej przedstawione okoliczności, Sąd oddalił skargę na podstawie art. 151 ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁷⁹⁸.

Niecały rok później, poseł IV kadencji, Jerzy Budnik, 17 lutego 2005 r., ponownie podniósł kwestię podatku od wzbogacenia wojennego. Sformułował on klarowne „pytania badawcze”, dotyczące podatku od nadzwyczajnego wzbogacenia wojennego:

- Jaki organ jest teraz właściwy w sprawie pobrania kwoty podatku i udzielenia zgody na wykreślenie hipoteki?
- Czy podatek należy wciąż pobierać, jakie są ku temu podstawy?
- Czy podatek powinien być pobierany w kwocie nominalnej, czy zwaloryzowanej?
- Czy pobór tego podatku można zatrzymać z uwagi na upływ czasu albo nieznaczną kwotę wysokości zobowiązań⁷⁹⁹?

Poseł opisał następującą sytuację:

„Do dzisiaj nieruchomości osób zobowiązanych z tytułu tego podatku obciążone są hipotekami zabezpieczającymi jego spłatę, ujawnionymi w księgach wieczystych. W celu uregulowania stanów prawnych nieruchomości obywatele zgłaszają chęć spłaty zobowiązania w celu wykreślenia tych hipotek. W związku z tym powstał problem organu właściwego do przyjęcia zapłaty i wyrażenia zgody na wykreślenie hipoteki. Jako wierzyciel hipoteczny figuruje Skarb Państwa – Wydział Finansowy Powiatowej Rady Narodowej lub inne organy finansowe, które obecnie nie istnieją. Urzędy skarbowe uchylają się od załatwiania spraw związanych z tym podatkiem i często wskazują jako właściwych starostów reprezentujących Skarb Państwa. Tymczasem nie ma podstaw, aby jakiegokolwiek kompetencje w tym zakresie przypisać Skarbowi Państwa reprezentowanemu przez starostę.”⁸⁰⁰

Poseł trafnie zauważył, że ustawa o gospodarce nieruchomościami⁸⁰¹ wskazuje na starostę jako na podmiot reprezentujący SP w sprawach gospodarowania nieruchomościami (z zastrzeżeniem wyjątków). Słusznie jednak podkreślił, że w obowiązkach starostów chodzi o reprezentację SP jako osoby prawnej w obrocie cywilnoprawnym. Tymczasem sprawy przedmiotowego podatku nie stają się sprawami z zakresu prawa cywilnego (a ściślej: gospodarki nieruchomościami) poprzez ujawnienie w księdze wieczystej. Hipoteka to tylko zabezpieczenie należności podatkowych i właściwy organ podatkowy (a nie organ

⁷⁹⁸ Dz. U. RP 2002, nr 153, poz. 1269 z późn. zm., art. 151.

⁷⁹⁹ Interpelacja nr 9487 do ministra finansów w sprawie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Dostęp online: <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ4.nsf/main/049B7A78>.

⁸⁰⁰ Ibidem.

⁸⁰¹ Dz. U. RP 2004, nr 261, poz. 2603, z późn. zm., art. 11.

prowadzący sprawy cywilne) może wydać zgodę na jej wykreślenie. Starosta nie jest organem podatkowym. Nie ma podstaw, by twierdzić, że posiada on kompetencje w zakresie podatku od wzbogacenia wojennego. Przepisy ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych⁸⁰² i art. 13 OP przemawiają za właściwością naczelnika urzędu skarbowego w tego rodzaju sprawach. Przypadki, o których Budnik słyszał – prób przekazywania spraw podatku od wzbogacenia od urzędów skarbowych do starostów – stanowiły przejaw typowej, urzędowej „psychologii” w konfrontacji z niespotykanym rodzajem problemu prawnego.

Odnosnie do ostatnich pytań posła, trzeba zauważyć, iż wartość hipotek na zabezpieczenie zobowiązania z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego wynosi dziś zazwyczaj zaledwie kilkadziesiąt groszy. Komentując na ogół pożyteczne uwagi posła, warto zwrócić uwagę, iż symboliczną wartość hipotek błędnie przypisał on denominacjom (których istota sprowadza się do mechanicznego „obcinania” zer, które nie zmieniały nic w realnej gospodarce, poza spowodowaniem chwilowego zamieszania), podczas gdy rzeczywistą przyczyną spadku wartości była inflacja, skumulowana przez ponad 50 lat. Oficjalną odpowiedź autorstwa Departamentu Systemu Podatkowego poseł otrzymał 18 marca 2005 r.⁸⁰³. Ministerstwo Finansów (dalej: MF) udzieliło wówczas stosownych wyjaśnień, które zostaną przytoczone przy okazji analogicznej, lecz bardziej wyczerpującej odpowiedzi z 2008 r., kiedy kolejny poseł powtórnie zaabsorbował MF podatkiem od wzbogacenia wojennego. Odpowiedź z marca 2005 r. stanowi integralną część wypowiedzi ministerstwa datowanej na 2008 r.

Wyrok WSA w Warszawie z 17 maja 2005 r. IV SA/Wa 391/04 zdradza ważną informację, iż podatek niekiedy doprowadzał do zamknięcia fabryk, a zatem skutecznie ograniczał występowanie prywatnej inicjatywy i hamował przedsiębiorczość, tym samym wspomagając proces nacjonalizacji⁸⁰⁴. Natomiast inny wyrok warszawskiego WSA z 2007 r. poruszył drobniejszą kwestię i przypomniał, że z przepisów dekretu z 13 kwietnia 1945 r.⁸⁰⁵ wynika, że celami o charakterze użyteczności publicznej są np.: cele naukowe, oświatowe, kulturalne, wyznaniowe, dobroczynne, cele pomocy grupom ludności, place, ulice, drogi. Są to więc cele które cechuje ogólna dostępność i użyteczność dla ogółu

⁸⁰² Dz. U. RP 1996, nr 121, poz. 1267, art. 5, ust. 6.

⁸⁰³ Orzeczenie nr SP2-191/0602-8/BM6-2511/05/DO.

⁸⁰⁴ Fragment orzeczenia przywołany dosłownie w: A. Kędrzyński, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 88.

⁸⁰⁵ Dz. U. RP 1945, nr 13, poz. 72, art. 3 ust. 2.

społeczeństwa. Realizacji takiego celu nie spełniało przekazanie nieruchomości na potrzeby organów bezpieczeństwa publicznego, w tym Milicji Obywatelskiej. Mienie przeznaczone dla organów administracji państwowej niewątpliwie realizuje cel publiczny, lecz nie cel użyteczności publicznej. W sprawie, której tezę WSA przytaczam chodziło o decyzję wywłaszczeniową, jednak definicja legalna, zawarta w ustawie dotyczącej nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego okazała przydatność w rozstrzygnięciu sędziowskim. Okazuje się, że po upływie pięćdziesięciu lat omawiane przepisy mogą, w najmniej spodziewany sposób, znaleźć zastosowanie przy innych sprawach, których stan faktyczny pochodzi z minionych lat⁸⁰⁶.

24 kwietnia 2007 r. TK odniósł się do kwestii przedwojennych obligacji SP, zagadnienia merytorycznie zgoła różnego od nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego⁸⁰⁷. Mimo to, pewne analogie narzucają się same – problemy denominacji, inflacji, nacjonalizacji i centralizacji gospodarki rzutowały w równym stopniu na oba zagadnienia i ewentualną możliwość dochodzenia sprawiedliwości po latach. Z perspektywy, podkreślanej w rozprawie, problematyki etycznej, przedwojenne obligacje i nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego wygenerowały dokładnie te same dylematy. Wybór zasady nominalizmu przy regulacji zobowiązań przedwojennych oddziałł równie silnie na obligacje przedwojenne, jak i na podatek z 1949 r. TK, odwołując się m.in. do zasady sprawiedliwości podatkowej, odmówił ostatecznej drogi dochodzenia przedwojennych roszczeń⁸⁰⁸. W orzeczeniu da się jednak wyczuć zrozumienie i pewną dozę empatii wobec istotnie pokrzywdzonej strony powodowej. Trudno w tej sprawie mieć zastrzeżenia wobec TK, który nie był właściwym organem do rozstrzygnięcia tego rodzaju sprawy i musiał umorzyć postępowanie z powodu niedopuszczalności orzekania. Mimo to, w uzasadnieniu wyroku znalazła się refleksja uznanych prawników⁸⁰⁹ nad podejmowaną tematyką.

⁸⁰⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 października 2007 r. I SA/Wa 900/07.

⁸⁰⁷ Wyrok TK z dnia 24 kwietnia 2007 r. Sygn. akt SK 49/05. Sentencja została ogłoszona dnia 10 maja 2007 r. w Dz. U. RP Nr 81, poz. 554.

⁸⁰⁸ O wojennych obligacjach SP była mowa w rozdziale trzecim, gdzie zaznaczyłem wyraźnie, że jeżeli Anglik, sprząając mieszkanie, znajdzie gdzieś *war bonds* po babci, czy dziadku, może podjąć procedurę ich upłynienia w odpowiednim urzędzie – niestety państwo polskie nie wykazuje takiej elastyczności wobec starych instrumentów finansowych, czego dobitnie dowodzi omawiane orzeczenie.

⁸⁰⁹ W składzie TK zasiadała wówczas, między innymi, Ewa Łętowska, twórczyni ważkiej koncepcji multicytryczności prawa, ekspertka od prawnych zagadnień nominalizmu i waloryzacji.

W przedmiotowym wyroku stwierdzono, że posiadacze obligacji, będący obywatelami polskimi, nie mogli dochodzić spełnienia zobowiązań od SP ze względu na obowiązujący, w poprzedniej epoce, ustrój społeczno-gospodarczy. Na mocy dekretu z 1949 r. utrzymano wprawdzie gwarancję zobowiązań SP, udzieloną obligacjom emitowanym przed dniem wejścia w życie tego dekretu, ale nie wykonano przewidzianej w art. 19 tego dekretu delegacji⁸¹⁰ – nie przeprowadzono losowania obligacji w celu ich umorzenia. Jak zauważył skład sędziowski, w prawie okresu międzywojennego wprowadzano klauzule waloryzacyjne (poprzez odwołanie się do wartości dolara czy złota), których cały sens zagubiono, nadając zobowiązaniom po II wojnie wartość rażąco niższą (niemal tożsamą z całkowitym brakiem ekonomicznej wartości) od przyjmowanej w II RP.

Należy podkreślić, że mimo tych spostrzeżeń wyrok TK nie potępił jednoznacznie działań władz komunistycznych. Sędziowie odnotowali, że realia ekonomiczne w połączeniu z prawną zasadą solidaryzmu społecznego stanowiły w gruncie rzeczy wystarczające usprawiedliwienie dla obarczenia obywateli ponoszeniem kosztów zniszczeń wojennych. Z związku z zasadą proporcjonalności potępiono jedynie nierównomierne rozłożenie ciężarów między różne grupy społeczne⁸¹¹. Słusznie nazwano działania komunistów działaniami dyskryminacyjnymi oraz podkreślono ich podtekst ideologiczny i polityczny. Doświadczeni sędziowie dokonali subsumpcji⁸¹² analizowanych rozwiązań władz ludowych pod prawne pojęcie faktycznego wyłączenia. Podsumowując kasus obligacji SP, w orzeczeniu doszło do ważenia zasad prawnych (solidaryzm vs proporcjonalność) na tle konkretnego stanu faktycznego z pogranicza prawa i ekonomii

Posłów konsekwentnie interesował nadzwyczajny podatek od wzbogacenia – kolejne zapytanie 25 czerwca 2008 r. sformułował poseł Marek Zieliński. W pytaniu pobrzmiwała nuta sprawiedliwościowa:

„Dekretem z dnia 13 kwietnia 1945 r. oraz 27 lipca 1949 r. (...) wprowadzono nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego. Dekret ten spowodował obciążenie niesprawiedliwym podatkiem m.in. osób, które zaciągnęły pożyczkę budowlaną w Banku Gospodarstwa Krajowego przed wojną, wybudowały obiekt mieszkalny w czasie wojny, a pożyczkę spłaciły po wojnie, zachowując pełną dokumentację do dziś. Ówczesne państwo polskie zmusiło tych obywateli do zapłacenia tego niesprawiedliwego podatku od wzbogacenia wojennego, którego nie było. Wobec powyższego wnoszę o udzielenie odpowiedzi i wyjaśnień na następujące

⁸¹⁰ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 332, art. 19.

⁸¹¹ Ekonomiści zamiast o pokrzywdzonych grupach społecznych powiedzieliby o dotkniętych sektorach gospodarki.

⁸¹² Subsumpcja lub subsumcja – przyporządkowanie/„podciągnięcie” stanu faktycznego pod ogólną normę prawną. W wyniku subsumpcji z normy ogólnej tworzy się normę jednostkową.

pytanie: Czy Ministerstwo Finansów planuje jakiegokolwiek rozwiązania prawne, które mogłyby choć w części zrekompensować straty finansowe poniesione przez obywateli będących w takiej sytuacji ?”⁸¹³.

23 lipca 2008 r. podsekretarz stanu Ludwik Kotecki odpisał, że MF nie planuje i nie przewiduje rozwiązań prawnych, mających na celu zrekompensowanie strat finansowych poniesionych przez płatników nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. W piśmie podkreślono, iż sprawy związane z tym podatkiem pozostają we właściwości organów skarbowych. Te organy były i są wciąż odpowiedzialne za dokonywanie wszelkich czynności mających na celu wykreślenie z księgi wieczystej hipoteki zabezpieczającej spłatę należności (hipoteka, podobnie jak zastaw, wyłącza instytucję przedawnienia – po upływie terminu przedawnienia zobowiązanie podatkowe dalej można egzekwować, ale wyłącznie z przedmiotu hipoteki⁸¹⁴). Zabezpieczone zobowiązania z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia nie wygasły, ale po upływie terminu przedawnienia mogły one zostać zaspokojone tylko z przedmiotu zabezpieczenia. Przedstawiciel ministerstwa zaznaczył, że podatnicy nadal mają możliwość uregulowania należności z tytułu nadzwyczajnego podatku. Sprecyzował również, że, w braku przepisów szczególnych (dotyczących oprocentowania czy indeksacji), ewentualne spłaty powinny następować w kwotach nominalnych⁸¹⁵. Uwzględnić jedynie trzeba ustawy o denominacji złotego z 1950 r. i 1994 r.⁸¹⁶. Pismo zawiera też tekst, dotyczący prawidłowego naliczania odsetek od niezapłaconego terminowo podatku od wzbogacenia⁸¹⁷. Kotecki konstatawał, że ostatecznie zagadnienie odsetek wymaga przyjrzenia się każdemu stanowi faktycznemu z osobna i przeanalizowania okoliczności konkretnego przypadku⁸¹⁸.

Podsekretarz stanu, odnosząc się do spostrzeżenia posła Zielińskiego na temat groszowych wysokości zobowiązań z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, zmuszony był odpisać, iż nie ma podstaw do odstąpienia od poboru tego podatku

⁸¹³ M. Zieliński, Zapytanie nr 1999 w sprawie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Dostęp online: <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/3DB3D722>.

⁸¹⁴ Dz. U. RP 1997, nr 137, poz. 926 ze zm., art. 70, § 8.

⁸¹⁵ Trudno o lepszy dowód żywotności tematu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego – w każdej chwili mamy prawo dobrowolnie go uiścić!

⁸¹⁶ Dz. U. RP 1950, nr 50, poz. 459, z późn. zm.; Dz. U. RP 1994, nr 84, poz. 386. Jak widać, fluktuacje wartości pieniądza dają fatalne efekty z punktu widzenia ekonomicznej analizy prawa – oprócz tworzenia sposobności dla państwa do okradania obywateli z ich majątku, powstaje też nieopisany bałagan prawny, który utrudnia zarówno napisanie orzeczenia przez sędziego, jak i zrozumienie go przez odbiorcę, tudzież niepotrzebnie mnoży liczbę profesji prawniczych.

⁸¹⁷ Kwestia wymaga uwzględnienia dwóch historycznych aktów prawnych, dotyczących odsetek na przestrzeni ponad 50 lat: Dz. U. RP 1990, nr 1, poz. 4 i Dz. U. RP 2002, nr 240, poz. 2063.

⁸¹⁸ L. Kotecki, Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na zapytanie nr 1999 w sprawie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Dostęp online: <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/01B71C5B>.

na podstawie przesłanek, jakimi są znaczny upływ czasu lub nieznaczne kwoty. Organy podatkowe, zgodnie z ustawą OP⁸¹⁹, mogą umorzyć zaległość podatkową z urzędu, jeżeli kwota zaległości podatkowej nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym. Poza tym, jak wynika z informacji organów skarbowych, sprawy dotyczące wierzytelności zabezpieczonych hipoteką przymusową⁸²⁰ występują incydentalnie. Dodatkowo, z uwagi na znaczny upływ czasu oraz trudne do oszacowania kwoty strat nie wydaje się możliwe podjęcie przez MF działań prawnych mających na celu kompensatę strat finansowych poniesionych przez podatników z tytułu zapłaty nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Podsekretarz zauważył, iż każda tego rodzaju sprawa wymagałaby przeanalizowania jej okoliczności i weryfikacji podstaw prawnych, na podstawie których podatek został przez odpowiednie organy nałożony. MF nie posiada informacji o liczbie takich przypadków⁸²¹.

Postanowienie TK, również z 2008 r., przypomniało o wyłączeniu banków spod obciążenia nadzwyczajnym podatkiem od wzbogacenia wojennego⁸²². Wyrok SN z 8 stycznia 2009 r.⁸²³ odniósł się do art. 4 dekretu o zaciąganiu nowych i określaniu wysokości nieumorzonych zobowiązań pieniężnych⁸²⁴, stanowiącego iż spłata należności z zobowiązań pieniężnych powstałych przed wejściem w życie wymienionego dekretu i do dnia tego nieumorzonych może nastąpić tylko w pieniądzu polskim, oraz że wysokość należności z zobowiązań pieniężnych wyrażonych w obcej walucie oblicza się dla zobowiązań powstałych przed dniem 1 września 1939 r. w złotych według ostatniego oficjalnego kursu danej jednostki pieniężnej, notowanego przed dniem 1 września 1939 r. Te postanowienia dekretu wywarły skutki już z chwilą swego wejścia w życie, przekształcając w przewidziany w nich sposób treść normowanych zobowiązań pieniężnych⁸²⁵. Pogląd ze skargi kasacyjnej jest nie do przyjęcia w świetle łączących się ściśle z omawianym dekretem przepisów dekretu z 27 lipca 1949 r. Tym dekretem o zmianie dekretu z 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego wprowadzono wskazany podatek także od wzbogacenia będącego wynikiem regulacji zobowiązań pieniężnych powstałych

⁸¹⁹ Dz. U. RP 1997, nr 137, poz. 926 ze zm., art. 67d § 1 pkt 2.

⁸²⁰ Dz. U. RP 1947, nr 21, poz. 84, art. 183 ust. 1 pkt b.

⁸²¹ L. Kotecki, *op. cit.*

⁸²² Postanowienie TK z dnia 6 listopada 2008 r. P 5/07.

⁸²³ Wyrok SN z dnia 8 stycznia 2009 r., I CSK 482/08. Dostęp: <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia2/i%20csk%20482-08.pdf>

⁸²⁴ Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 332, art. 4. O tej skomplikowanej tematyce również w: M. Klusek, *Państwowy Bank Rolny...*, s. 205-233.

⁸²⁵ Zob. uzasadnienie uchwały SN z dnia 21 kwietnia 2005 r., III CZP 2/05, OSNC 2006, nr 3, poz. 43.

przed 31 sierpnia 1944 r., a nie wygasłych do 30 czerwca 1945 r., a więc od wzbogacenia będącego wynikiem regulacji zawartej w dekrete o zaciąganiu nowych i określaniu wysokości nieumorzonych zobowiązań pieniężnych. Przyjmowano, że wzbogacenie to powstaje w oderwaniu od zagadnienia spłaty samego zobowiązania pieniężnego oraz terminu spłaty tego zobowiązania. Moment powstania obowiązku podatkowego konkretyzował art. 16 dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego⁸²⁶.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z 26 stycznia 2010 r. rozstrzygał problem właściwości na tle stanu faktycznego dotyczącego podatku od wzbogacenia wojennego. Sąd orzekł, że Prezydium Miejskiej Rady Narodowej w T. nie powinno było zajmować się sprawami tego podatku, lecz praca ta należała do obywatelskiej komisji podatkowej w T.⁸²⁷.

Wyroki SN z 2014 r. dotyczące przedmiotowego zagadnienia pozwoliły wskazać sytuacje, w których posiadanie ma przymiot samoistności. W księdze wieczystej wpisano hipotekę zwykłą z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Wedle SN, nie świadczy ona jednak o władaniu nieruchomością w charakterze właściciela. Nielogiczne byłoby zabezpieczenie należności SP na nieruchomości, co do której Państwo miało wolę posiadania jej dla siebie. Władanie wnioskodawcy było typowe dla okresu publicznej gospodarki lokalami. Sprowadzało się do sprawowania zarządu, a więc nie wyłączało możliwości przyjęcia, że SP był tylko dzierżycielem. Po 1965 r. władanie nieruchomością należy oceniać z uwzględnieniem art. 206 k.c., dlatego współwłaściciel żądający zasiedzenia udziału innego współwłaściciela nie może poprzestać na powołaniu się na domniemanie wynikające z art. 339 k.c. Powinien wykazać, że rozszerzył zakres swego samoistnego posiadania ponad realizację uprawnienia wynikającego z art. 206 k.c., oraz że dostatecznie uzewnętrznił tę zmianę w stosunku do współwłaściciela, do którego udział ten należał⁸²⁸.

Najnowszy wyrok w sprawie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego zapadł w Warszawie 17 listopada 2016 r. Skarżący wniósł do WSA w Warszawie o nieważność decyzji administracyjnej nakładającej omawiany podatek. Dla strony pozytywne rozpatrzenie skargi byłoby o tyle korzystne, że stworzyłoby możliwość odzyskania nieruchomości, która uległa przypadkowi na rzecz SP w wyniku przepisów

⁸²⁶ Wyrok SN z dnia 8 stycznia 2009 r., I CSK 482/08. Wspomniany art. 16 określał moment powstania obowiązku podatkowego na piętnasty dzień miesiąca następującego po dniu wejścia w życie dekretu i na miesiąc od zaistnienia zdarzeń opisanych w art. 12, jeżeli wynikły po dniu wejścia w życie dekretu.

⁸²⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 26 stycznia 2010 r. I SA/Bd 880/09.

⁸²⁸ Postanowienie SN z dnia 3 grudnia 2014 r. III CSK 329/13, postanowienie SN z dnia 9 grudnia 2014 r. III CSK 336/13.

o podatku nadzwyczajnym. Sąd skargę oddalił z przyczyny natury formalnej – strona nie była w stanie fizycznie przedstawić decyzji, o której nieważność wносиła (wedle ustaleń faktycznych decyzję wydano między 1945 a 1960 r.). Obowiązek odnalezienia i okazania dokumentu, będącego przedmiotem postępowania, leży po stronie zainteresowanych, a nie urzędu (dowód zawsze obciąża tego, kto twierdzi, a nie tego, kto zaprzecza, zgodnie z rzymską paremią – *ei incumbit probatio, qui dicit, non ei, qui negat*). Poza tym, jak wyjaśniał w toku sprawy DIS:

„zgodnie z przepisami ustawy z dnia 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach oraz Zarządzeniem nr 14 Ministra Finansów z dnia 17 listopada 2001 r. w sprawie obsługi kancelaryjnej izb i urzędów skarbowych oraz organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych i składnic akt w tych organach, dokumenty związane z prowadzonym postępowaniem podatkowym należą do kategorii dokumentów B 10 i **po upływie 10 lat dokumentacja <<zostaje wybrakowana>>**”⁸²⁹.

Strona podniosła szereg zarzutów odnoszących się do zasad sprawiedliwego postępowania podatkowego oraz wysunęła, powtarzający się, argument etyczny, wskazujący, że Polska Ludowa zmusiła obywateli do zapłaty „niesprawiedliwego podatku od wzbogacenia wojennego, którego nie było”. Sąd jednak, mając problem rozwiązany na gruncie formalno-prawnym, nie wszedł w dygresję na ten temat, stwierdzając w orzeczeniu ogólnie:

„sąd ma wprowadzić świadomość istniejących w społeczeństwie wątpliwości, co do <<sprawiedliwości>> uregulowań dekretu, nie dysponuje jednak narzędziami do poddania kontroli prawidłowości stosowania tego prawa w konkretnej sprawie także z tego powodu, że **kwestie <<sprawiedliwości>> opodatkowania wstępnych Skarżącego należy zakwalifikować jako leżące poza granicami niniejszej sprawy** w rozumieniu art. 134 § 1 p.p.s.a.” (podkreślenia: A.K.)⁸³⁰.

Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego wpływał również w minimalnym stopniu na rozważania doktrynalne, dostarczając argumentów w temacie historycznej ewolucji instytucji nieważności umów. Roman Trzaskowski, analizując treść artykułu 41 p.o.p.c., przywołał orzeczenie dotyczące właśnie nadzwyczajnego podatku⁸³¹.

⁸²⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 17 listopada 2016 r. III SA/Wa 463/16.

⁸³⁰ Ibidem.

⁸³¹ R. Trzaskowski, *f) Przepisy ogólne prawa cywilnego [w:] Skutki sprzeczności umów obligacyjnych z prawem*, Warszawa 2013, dostęp LEX [2021-04-14 13:40]: https://sip-1lex-1pl-1heg2dly81a19.han3.lib.uni.lodz.pl/#/monograph/369312584/25/trzaskowski-roman-skutki-sprzeczności-umów-obligacyjnych-z-prawem?keyword=Nadzwyczajny%20podatek%20od%20wzbogacenia%20wojennego&unitId=passage_5043.

5.4. Podsumowanie

W okresie od nowelizacji 1949 r. do początku XXI w. znaczenie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego jako źródła podatkowego systematycznie malało. Z kolei upływ czasu od wojny powodował osłabianie argumentacji etycznej, uzasadniającej podatek. Z prawnotechnicznego punktu widzenia można zauważyć, że odnośnie do nowelizacji z 1949 r., właściwsze byłoby mówienie o drugim, niezależnym od regulacji z 1945 r., podatku. Połączenie tych dwóch nadzwyczajnych instytucji prawa podatkowego trzeba przypisać, w tym przypadku nieudolnej, technice legislacyjnej ustawodawcy okresu Polski Ludowej⁸³².

Formułując ogólniejszy wniosek z przytoczonych w rozdziale 5.3. kasusów należy uświadomić sobie, iż niemal wszystkie tego rodzaju sprawy kończyły się w podobny sposób – na gruncie formalnoprawnym, bez dotykania aspektów materialno-prawnych. Taki stan rzeczy wynika z dwóch kwestii. *Primo*, z upływu czasu, który powoduje, że osoby wnoszące sprawy nie są w stanie przedstawić właściwych dokumentów albo spełnić innych wymogów formalnych (wchodzi w grę instytucja przedawnienia oraz trudność ze wskazaniem organu właściwego do rozpatrzenia sprawy). *Secundo*, z braku interesu strony – nawet jeśli zobowiązanie podatkowe wciąż istnieje i strona chciałaby „dla świętego spokoju” uregulować sytuację prawną, to, w efekcie zmian wartości złotego na przestrzeni lat (przede wszystkim na skutek procesów inflacyjnych i reform walutowych), chodzi o minimalne kwoty, ze względu na które oraz zasadę pragmatyzmu, nie prowadzi się postępowania.

Na podstawie omówionych wyroków można dostrzec, iż nie tylko ekonomiści odżegnują się od pojęcia sprawiedliwości. Z przywołanych orzeczeń jasno wynika, iż również prawnicy unikają odniesień do sprawiedliwości, woląc, przy konkretnej sprawie, wskazać wyraźnie na naruszone przepisy prawa, nadmieniając jedynie że kwestia sprawiedliwości nie mieści się w treści analizowanej sprawy. W tym wypadku taka postawa sędziów musi zostać oceniona jako słuszna. Nie jest ona przejawem twardego pozytywizmu czy innej, skrajnie legalistycznej, postawy. Należy podkreślić, że sąd nie powinien wychodzić poza granice prawa, aby zaspokoić czyjeś subiektywnie odczuwane poczucie niesprawiedliwości.

Zauważyć należy na koniec, że niesprawiedliwość podatku od wzbogacenia wojennego cechuje się, przede wszystkim, historycznością. Ten podatek był, albo w

⁸³² A. Witkowski, *Nadzwyczajny podatek...*, s. 641; H. Reniger, *Dochody państwowe*, Warszawa 1957, s. 364.

przynajmniej niektórych przypadkach mógł być, niesprawiedliwy dla podatnika w latach 1945-1955. Współczesny podatnik, wnoszący sprawę dotyczącą tego podatku do sądu, mylnie utożsamia pokrzywdzenie swoich rodziców, dziadków z krzywdą własną.

Uwagi i wnioski końcowe

Przeprowadzone badanie pozwoliło udzielić jasne odpowiedzi na hipotezy postawione na wstępie. Żadnej z czterech hipotez nie udało się sfalsyfikować. Hipotezę pierwszą (H1) – o deontologicznej niesprawiedliwości podatków nadzwyczajnych – potwierdziły wszystkie analizowane przypadki, choć turecki *Varlık Vergisi* okazał się najwyrazistszym tego przykładem. Co więcej, nadzwyczajne podatki majątkowe spełniały, inherentnie niesprawiedliwą, funkcję ekspropriacyjną (wywłaszczeniową⁸³³). Niesprawiedliwość, poza sferą etyczną, przejawiała się również na poziomie mikroekonomicznym – podatki te uderzały często w gospodarkę sektorowo, zazwyczaj niesprawiedliwie traktując jakiś jej wycinek (przemysł w przypadku podatków od wzbogacenia, rolnictwo wielkoobszarowe w przypadku podatku majątkowego Grabskiego⁸³⁴). Podatki nadzwyczajne *ad valorem*, pobierane od wartości całego majątku (*Capital Levies*), są też nieuczciwe względem najbogatszych – szczególnie gdy chodzi o podatki o wysokich stawkach.

Problemy zastosowania tych dwóch grup podatków przedstawiono poprzez ukazanie dylematów szacowania wartości majątku oraz wysokiego poziomu skomplikowania akcji wymiarowych (hip. 2). W toku badań wyróżniono następujące trudności praktyczne wykonywania ustaw o podatkach nadzwyczajnych: niskie wykształcenie kadry urzędniczej, brak indeksacji zobowiązań podatkowych, trudności związane z interpretacją przepisów prawnych, różnorodność składników podstawy opodatkowania majątku, pluralizm metod szacowania wartości i stworzenie ram instytucjonalnych umożliwiających różne formy zapłaty podatku (rynkowa sprzedaż aktywów, zwrot obligacji, zapłata w gotówce albo ratalna, zapłata w naturze poprzez pracę fizyczną, zaciągnięcie kredytu na spłatę zobowiązania, przekazanie nieruchomości bezpośrednio w ręce państwa). Określanie

⁸³³ Naturalnie, funkcję wywłaszczeniową pełniło wiele różnych instytucji prawa cywilnego i karnego okresu powojennego. Wśród nich można wymienić: prawo karne skarbowe, ustawę o zwalczaniu drożyzny i nadmiernych zysków w obrocie handlowym, dekret o przepadku majątku, dekret o wywłaszczaniu majątków zajętych na cele użyteczności publicznej w okresie wojny 1939-1945, dekret o nabywaniu i przekazywaniu nieruchomości niezbędnych dla realizacji narodowych planów gospodarczych. Zob. szczególnie w: A. Machnikowska, *Prawo własności w Polsce w latach 1944-1981. Studium historycznoprawne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010, s. 258-268, 429-430.

⁸³⁴ Chodzi o podatek majątkowy z 11 sierpnia 1923 r. (Dz. U. RP 1923 nr 94, poz. 746).

wielkości majątku osób prywatnych było niewiarygodne, jeżeli następowało w drodze samooszacowania się podatników, a bardzo kosztowne, jeśli do weryfikacji tych danych angażowano podmioty profesjonalne (biegłych). Problemy rozwiązałoby przeprowadzenie cenzusu majątkowego albo rejestracja wszystkich aktywów połączona z blokowaniem kont bankowych. Druga opcja wydaje się jednak ocierać o charakter co najmniej autorytarnej decyzji władz, ignorującej prawa konstytucyjne wypracowane w dojrzałych demokracjach.

Wpływ z przeanalizowanych podatków nadzwyczajnych za każdym razem był niski (hip. 3). Podatki te stanowiły niski procent zarówno w ujęciu absolutnym jako procent wpływu budżetowego (niecały 1% dla badanego podatku w latach 1945-1949 r.), jak i w ujęciu relatywnym, w odniesieniu do preliminowanych wpływów, zakładanych na etapie projektowania podatku (40% w przypadku projektu Grabskiego, 20% przy podatku niemieckim). Te liczby mogą też oznaczać, że oczekiwania względem podatków nadzwyczajnych były zbyt wygórowane. Podatek nigdy nie rozwiązał ani problemu inflacji ani problemu długu publicznego (w Turcji na chwilę zatrzymał inflację, w Niemczech i we Włoszech pozwolił spłacić część *floating debt*, nie stanowiąc jednak istotnej kwoty w kontekście całego *public debt*). Nadzwyczajne obciążenia kończą się relatywnym sukcesem (rozumianym przynajmniej jako spełnienie celu fiskalnego preliminowanego w budżecie), jeżeli podatkowi towarzyszy pakiet reform (Czechosłowacja) albo brak pełnych procedur demokratycznych (Japonia)⁸³⁵.

Współcześnie podatki nadzwyczajne zdają egzamin w wypadku zastosowania znacznie niższych, niż historycznie stosowane, stawek⁸³⁶ (nadmierną wysokość dawnych stawek obrazuje tabela 45). Historyczne kazusy potwierdzają, że o ile trudno odpowiedzieć na pytanie czy w ogóle tego rodzaju podatki wprowadzać, o tyle na pewno działają efektywniej, gdy są podatkami jednorazowymi. Zarówno polskie, jak i zagraniczne przypadki pokazały, że wpływ fiskalny bywał znaczny w pierwszym roku obowiązywania, by w już w kolejnym gwałtownie się załamać. W przeciwieństwie do, np. akcyzy, nadzwyczajny podatek majątkowy nie wywoływał efektu zniechęcania do jakiegokolwiek patologicznego zachowania (być może zniechęcał tylko do gromadzenia majątku) albo

⁸³⁵ L. Rostás, *Capital Levies in Central Europe, 1919-1924*, "The Review of Economic Studies" 1940, vol. 8, no. 1, s. 20-32; B. Eichengreen, *The Capital Levy in Theory and Practice*, Working Paper no. 3096, NBER, Cambridge 1989, s. 33-37.

⁸³⁶ N. O'Donovan, *One-off wealth taxes: theory and evidence.*, "Fiscal Studies" 2021, vol. 42, s. 565-597.

zachęcania do pożądaných przez społeczeństwo postaw. W jakiejś mierze podatki te zwalczają jednak nierówności społeczne. Mimo to, trudno tego rodzaju efekt nazwać efektem behawioralnym (można natomiast mówić o znacznym efekcie redystrybucyjnym).

Polski nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r., znowelizowany w 1949 r., modelowo wpisał się w przedstawioną charakterystykę skutków nadzwyczajnych podatków majątkowych (hip. 4). Był niewydolny jako instytucja fiskalna, a cele etyczne wskazane przez władze stanowiły przejaw manipulacji i sterowania społecznego, dyskryminowały zamożniejszą oraz przedsiębiorczą część społeczeństwa.

Tabela 44 Natura podatków nadzwyczajnych w XX w.

Kraj, nazwa, rok	<i>Capital Levy</i> (majątkowy, ad valorem)	<i>War Wealth Levy</i> (majątkowy, od wzbogacenia)	<i>Tax on Civil Law Transactions</i> (majątkowy, PCC)	<i>Income Tax</i> (dochodowy)
Włochy – projekt 19'	X			
Włochy – ustawa 19'	X	X		X
Włochy – nowelizacja 20'	X	X		X
<i>Reichsnotopfergesetz</i> 19'	X			
<i>Varlık Vergisi</i> 42'	X			X
Podatek od zysków wojennych 19'				X
Danina od nieruchomości i majątków 19'	X			
Nadzwyczajna danina państwowa 21'			X	
Podatek od wzbogacenia się w formie nieruchomości i spłaty długów 22'		X	X	
Majątkowy „Grabskiego” 23'	X			
PRL 45'		X		
PRL 49'			X	

Zródło: opracowanie własne.

Tabela 45 Zestawienie wysokości stawek podatkowych przebadanych podatków nadzwyczajnych majątkowych oraz dochodowego podatku od zysków wojennych

Kraj	<i>Capital Levy</i>	<i>War Wealth Levy</i> (aka Increment Tax)
Włochy – projekt 19'	0, 5-40%	brak
Włochy – ustawa 19'	0, 5-25%	10-60% (procentowe określenie wielkości wzbogacenia)
Włochy – nowelizacja 20'	0, 4.5%-50%	10-80% (procentowe określenie wielkości wzbogacenia)
<i>Reichsnotopfergesetz</i> 19'	0, 10-65%	brak
<i>Varlık Vergisi</i> 42'	5 - 100%+	brak
Podatek od zysków wojennych 19'	brak	10-70% (nadwyżki dochodu)
Danina od nieruchomości i majątków 19'	0, 0.5-2%	brak

Podatek od wzbogacenia się w formie nieruchomości i spłaty długów 21'	0, 10-50%	40%-250% (podstawa w postaci sumy spłaconego zobowiązania)
Nadzwyczajna danina państwowa 21'	brak	500%-45 000% (podstawa w postaci zapłaconego innego podatku)
Majątkowy „Grabskiego” 23'	0, 1.2-13%	brak
PRL 45'	brak	0-75% (kwotowe określenie wielkości wzbogacenia)
PRL 49'	brak	1 000%-4 000% (podstawa w postaci sumy spłaconego zobowiązania)

Źródło: opracowanie własne.

Problem klasyfikacji danin nadzwyczajnych dał pole do rozważań teoretycznych, o charakterze analizy logiczno-językowej, dotyczących podatków majątkowych w ogólności. Tabela 44 podsumowuje wyniki tego wątku badań. Podatki te okazały się trudne do odróżnienia od, w istocie dochodowych, podatków od zysków. Udało się również wskazać na pomniejszą kategorię szczegółową tej grupy danin – regulacje nadzwyczajne o charakterze podatku majątkowego od czynności (cywilno-)prawnych.

Podsumowując prowadzoną refleksję nad prawem, etyką, ekonomią, sprawiedliwością i podatkami należy stwierdzić, iż temat wymaga dalszych, bardziej szczegółowych, badań. Wskazano możliwe ich kierunki, za obiecujące uznając włączenie kolejnych konstruktów psychologicznych w rdzeń ekonomii behawioralnej oraz sugerując skupienie większej porcji uwagi na sprawiedliwości proceduralnej, a nie jak dotychczas, dystrybtywnej, w związku z wynikami empirycznymi dotyczącymi *tax morale*⁸³⁷.

Odwołując się raz jeszcze do przeprowadzonej analizy prawno-ekonomicznej nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego przywołać warto fragment omówionego w ostatnim podrozdziale orzeczenia TK:

„powyższe wnioski nie mogą jednak przesłaniać oceny konstytucyjnej w świetle obowiązującego prawa. Należy stwierdzić, że podobnie jak w wypadku przepisów aktów nacjonalizacyjnych przyjętych i wykonanych po II wojnie światowej na podstawie ówczesnego prawodawstwa, również w wypadku wskazanych w niniejszej sprawie unormowań dotyczących przeliczania i ustalania wartości dawnych zobowiązań pieniężnych – z uwagi na wartości, jakimi są trwałość i bezpieczeństwo stosunków prawnych – należy uznać, iż akty te wywołały nieodwracalne skutki prawne i ekonomiczne.”⁸³⁸.

Rozwiązanie rzeczywistych problemów należy do niezależnej władzy sądowniczej. Z kolei tworzenie przepisów jest rolą polityków. Naukowiec może w tych procesach pełnić

⁸³⁷ A. Kędrzyński, *Przegląd wybranych badań nad moralnością podatkową. Wpływ moralności na rozmiary luk podatkowych*, „Annales. Ethics in Economic Life” 2020, vol. 23, no. 4, s. 65-80.

⁸³⁸ Wyrok TK z dnia 24 kwietnia 2007 r. Sygn. akt SK 49/05. Sentencja została ogłoszona dnia 10 maja 2007 r. w: Dz. U. RP 2007, nr 81, poz. 554.

najwyżej funkcję doradcy. Nie istnieje mechanizm zmuszający do uwzględniania eksperckich opinii ekonomistów.

Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego stanowił wyjątek od zjawiska kopiowania, pochodzących z ZSRS, rozwiązań w sferze prawa własności (wprawdzie konfiskatoryjna wysokość stawek i wątek nacjonalizacji kapitału konstituowały kilka podobieństw ze sferą rozwiązań sowieckich w obrębie zagadnień własnościowych). Pomimo odmienności (stosowanie podatku to jednak nie to samo, co prymitywna konfiskata, jawnie naruszająca instytucję prawa własności), podatek towarzyszył procesowi instalowania w Polsce zależnych od ZSRS władz komunistycznych. Włodarze Polski Ludowej manipulując próbowali nadać podatkowi etyczny wymiar narzędzia zwalczającego nierówności i słusznie karzącego osoby, które współpracowały z okupantem niemieckim.

Okres Polski Ludowej cechował się dominacją prawa nad etyką⁸³⁹. Analizowany podatek wpisywał się w tę obserwację, będąc kolejnym elementem systemu, bodźcem prawnie, a nie etycznie⁸⁴⁰. Treści zawarte w rozprawie wskazały, że okres międzywojenny obfitował w głębokie dyskusje, zarówno dotyczące efektywności ekonomicznej, jak i roli etyki w polityce fiskalnej. Tymczasem dokumenty archiwalne z polskiej debaty 1944-1945 wskazują jedynie na skupienie władz na realizacji celu fiskalnego mimo jego nierealności oraz na liczne międzyresortowe utarczki dotyczące partykularnych interesów. Nastąpił zatem regres poziomu dyskursu.

Ten proces cywilizacyjny (skupienie uwagi społeczeństwa na bodźcach prawnych oraz narzucanie radykalnej ideologii) skutkowało postępującą zapaścią gospodarczą (braki towarów w sklepach, inflacja, zadłużenie publiczne), kryzysem edukacji (odnosząc się do kluczowego w tej rozprawie odcinka nauk ekonomicznych – tylko dwóch poważnych ekonomistów – Oskar Lange, i Michał Kalecki⁸⁴¹), kryzysem kultury (szerzej estetyki,

⁸³⁹ Odnoszę się tu do prac z zakresu nauki o cywilizacjach Feliksa Konecznego, poprawionych przez współczesniejszego badacza, Józefa Kosseckiego, zob.: J. Kossecki, *Podstawy nowoczesnej nauki porównawczej o cywilizacjach. Socjologia porównawcza cywilizacji*, Śląsk, Katowice 2003.

⁸⁴⁰ Zob. przypisy niemal wyłącznie do przepisów prawnych w rozdziałach 4-5 na tle przypisów do bogatej literatury w rozdziałach 1-3.

⁸⁴¹ Z punktu widzenia powyższej rozprawy należy może dla porządku dodać, iż żaden z tych dwóch wielkich ekonomistów nie poświęcił ani jednej strony swoich prac na jakikolwiek komentarz do nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego. Okoliczność ta stanowi pomocniczy argument za tezą o niewielkiej istotności tematyki tego podatku. Warto jednak odnotować istnienie technicznej pracy Kaleckiego, traktującej o podatku od kapitału w ogólności: M. Kalecki, *A Theory of Commodity, Income, and Capital Taxation*, "The Economic Journal" 1937, vol. 47, no. 187, s. 444-450. Kalecki zaleca podatek od kapitału jako znakomite rozwiązanie – miejmy jednak świadomość, iż jego ścisłe równania doprowadziły do tego wniosku jedynie przy przyjęciu keynesowskich założeń paradygmatycznych.

przykładem brzydki socrealizm) i propagowaniem destrukcyjnej ideologii (komunizm, przedstawianie Zachodu jako źródła zła na świecie).

Przeprowadzone badanie uświadamia, jak kontrowersyjna jest teza eksperta Banku Światowego Marcina Piątkowskiego, mówiąca iż: „Gdyby PRL skończył się w 1960 r. a nie w 1989 r., to mielibyśmy o nim całkiem dobre zdanie (...)”⁸⁴² – oczywiście należy dostrzegać pozytywne zjawiska okresu PRL (np. zmniejszenie nierówności majątkowych i dochodowych, pomoc repatriantom, upełnorolnienie małych gospodarstw, uwłaszczenie osób bezrolnych na wsi) i na nie jasno wskazywać, jednocześnie jednak nie zapominając o fundamentalnie błędnych założeniach tej epoki, które prowadziły do kumulowania się systemowego ryzyka. Gromadzenie się problemów, wynikających z samych filozoficznych podstaw gospodarki centralnie sterowanej w warunkach niepełnej informacji, musiało zakończyć się implozją. Niedostrzegalne zbyt wyraźnie w pierwszych piętnastu latach patologię PRL-u wywierały już wtedy istotny wpływ na kryzys, który objawił się „naocznie” dopiero w latach osiemdziesiątych. Podatek był małym elementem szerokiego pakietu błędnych polityk.

Podatek stanowił też wyjątek od jeszcze jednego procesu, mianowicie procesu sowietyzacji. Mimo iż wprowadzony przez komunistyczną władzę, miał on korzenie w brytyjskiej idei *War Wealth Levy* i jego projekt został w pierwszej kolejności wypracowany przez prozachodnie środowiska izb przemysłowo-handlowych i podziemnej Armii Krajowej. Komuniści jedynie zaadaptowali już stworzone rozwiązanie. Omówione przypadki pokazały, że choć przeforsowanie ustawy o podatku w ciele ustawodawczym wymaga lewicowej większości (idea progresywnego obciążenia najbogatszych jest z istoty swej zasadniczo lewicowa), to dla względnego powodzenia podatku w praktyce konieczni byli prawicowi wykonawcy (tak jak: Władysław Grabski w II RP, Alois Rašín w Czechosłowacji, aliancka władza okupacyjna w RFN i Japonii po II wojnie światowej). Takich postaci zabrakło w przypadku nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego.

⁸⁴² <https://obserwatorgospodarczy.pl/2019/03/16/gdyby-prl-skonczyl-sie-w-1960-r-mielibysmy-o-nim-dobre-zdanie/>, dostęp online: 28.05.2022 r.

BIBLIOGRAFIA:

1. Acemoglu D., Robinson J. A., *Dlaczego narody przegrywają?*, tłum. Jerzy Łoziński, Zysk i S-ka, Warszawa 2014.
2. Advani A., Tarrant H., *Behavioural responses to a wealth tax*, „Fiscal Studies” 2021, vol. 42, s. 509-537.
3. Agamben G., *Stan wyjątkowy*, tłum. Monika Surma-Gawłowska, korporacja ha!art, Kraków 2008.
4. Antonów D., *Podatek od zysków wojennych w polskim systemie danin jako źródło finansowania kosztów wojny polsko-bolszewickiej*, „Studia nad Autorytaryzmem i Totalitaryzmem” 2021, t. 43, nr 3, s. 395-406.
5. Arnold S., *A Capital Levy: The Problems of Realisation and Valuation*, “The Economic Journal” 1918, vol. 28, no. 110, Oxford University Press, z up. Royal Economic Society, s. 157-166.
6. Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, [w:] *Arystoteles, Dzieła wszystkie*, t. 5, Warszawa 1996, s. 167-185.
7. Bach S., *Vermögensabgaben – ein Beitrag zur Sanierung der Staatsfinanzen in Europa. Bericht von Stefan Bach in Eurokrise, Staatsverschuldung und privater Reichtum*, “DIW Wochenbericht” 2012, nr 28, s. 3-11.
8. Bach S., Buggeln M., *Geburtsstunde des modernen Steuerstaats in Deutschland 1919/20*, “Wirtschaftsdienst” 2020, vol. 100, no. 1, s. 42-48.
9. Baranowski P., *Problem optymalnej stopy inflacji w modelowaniu wzrostu gospodarczego*, wyd. Biblioteka, Łódź 2008.
10. Bastiat F., *Co widać i czego nie widać*, Lublin-Chicago-Warszawa 2005.
11. Bastiat F., *Prawo*, edycja on-line: http://www.rodaknet.com/ksiazka_bastiat-prawo.pdf.
12. Becker G., Posner R., *Nieoczywistości. Ekonomiczna teoria wszystkiego*, Warszawa 2013.
13. Białobrzęski J., *Opodatkowanie gospodarki nieuspołecznionej (poza rolnictwem) i ludności*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w trzydziestoleciu (1944-1973)*, red. W. Bień, PWE, Warszawa 1975, s. 491-518.
14. Bilz K., Nadler J., *Law, Psychology & Morality*, [w:] *MORAL COGNITION AND DECISION MAKING: THE PSYCHOLOGY OF LEARNING AND MOTIVATION*, red. D. Medin, L. Skitka, C. W. Bauman, & D. Bartels, vol. 50, Academic Press 2009, s. 101-131. Dostęp online: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1155104>.
15. Bludnik I., *Keynes a neokynesiści*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, t. LXVI, z. 2.
16. Breit W., Blumenfeld B., *Podatek majątkowy*, Lwów 1924.
17. Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierowania, Warszawa 2017.
18. Brzeziński M., Sałach K., Wroński M., *Wealth inequality in Central and Eastern Europe: Evidence from household survey and rich lists' data combined*, “Economics of Transition and Institutional Change” 2020, vol. 28, no. 4, s. 637-660.
19. Buchanan J., *The Collected Works of James M. Buchanan*, vol. 4 (*Fiscal Policy*), Liberty Fund, Indianapolis 1999.
20. Bullock C. J., *Financing the War*, “The Quarterly Journal of Economics” 1917, vol. 31, no. 3, s. 357-379.
21. Bunikowski D., *Podstawowe kontrowersje dotyczące ingerencji prawa w sferę moralności*, Toruń 2010.
22. Cassata F., *Building the New Man. Eugenics, Racial Science and Genetics in Twentieth-Century Italy*, Central European University Press 2011.
23. Chrupczalski S., *Ekonomiczna analiza prawa własności w ujęciu szkoły austriackiej*, Kraków 2008.

24. Clark E. C., *The Turkish Varlik Vergisi Reconsidered*, "Middle Eastern Studies" 1972, vol. 8, no. 2, s. 205-216.
25. Comstock A., *THE MEMORANDA OF THE BRITISH BOARD OF INLAND REVENUE ON THE SUBJECT OF A WAR LEVY*, "The Bulletin of the National Tax Association" 1920, vol. 5, no. 8, s. 238-240.
26. Czerkawski J., *Badania nad dziejami filozofii a historyzm*, „Roczniki Filozoficzne” 2004, t. 52, nr 2, s. 97-109
27. Damasio A., *Błąd Kartezjusza. Emocje, rozum i ludzki mózg*, tłum. Maciej Karpiński, Dom Wydawniczy Rebis, Poznań 1999.
28. Daunton M., *How To Pay For The War: State, Society and Taxation in Britain, 1917-24*, "The English Historical Review" 1996, vol. 111, no. 443, s. 882-919.
29. Daunton M., *Just Taxes: The Politics of Taxation in Britain, 1914-1979*, Cambridge University Press, Cambridge-New York, 2002.
30. Dąbrowski K., *Archiwalia izb przemysłowo-handlowych. Stan i perspektywy badań*, Fundacja Obywatelskiego Rozwoju-Ryki, Ryki 2012.
31. Dąbrowski K., *Izba Przemysłowo-Handlowa w Lublinie w latach 1944–1950*, Fundacja Obywatelskiego Rozwoju-Ryki, Ryki 2016.
32. Dederko B., *Majątek narodowy Polski*, [w:] *Zbiór prac ekonomiczno-rolniczych*, red. W. Grabski, Zakład Główny w Kasie im. Mianowskiego, Warszawa 1930, s. 93-150.
33. Diamond J., *Strzelby, zarazki, stal. Krótka historia ludzkości*, tłum. Tomasz Teszner, Zysk i S-ka, Poznań 2020.
34. Doerrenberg P., Peichl A., *Progressive Taxation and Tax Morale*, Discussion Paper No. 5378, IZA, Bonn 2010.
35. Dworkin R., *Biorąc prawa poważnie*, tłum. T. Kowalski, PWN, Warszawa 1998.
36. Dymitrow I., *Bulgaria. Zarys dziejów*, Książka i Wiedza, Warszawa 1986.
37. Dziemianowicz R., Budlewska R., *Tax Expenditures – wydatki publiczne poza procesem budżetowym*, [w:] *Tax Expenditures jako narzędzie transparentnej polityki fiskalnej. Definicja, szacowanie i ocena*, red. R. Dziemianowicz, CeDeWu, Warszawa 2015.
38. Dzionek-Kozłowska J., *System ekonomiczno-społeczny Alfreda Marshalla*, PWN, Warszawa 2007.
39. Dzionek-Kozłowska J., Matera R., *O poszukiwaniu przyczyn bogactwa i nędzy narodów w teorii Darona Acemoglu i Jamesa A. Robinsona*, „Gospodarka Narodowa” 2016, t. 285, nr 5, s. 5-26.
40. E. C., *Journal of the Royal Statistical Society* 1921, vol. 84, no. 1, s. 101-103, dostęp online: www.jstor.org/stable/2340594.
41. Einaudi L., *Taxes on Property and Property Increments in Italy*, "The Quarterly Journal of Economics" 1920, vol. 35, no. 1, Oxford University Press, Oxford, s. 108-138.
42. Etel L., Teszner K., *Udział obywateli w postępowaniu podatkowym*, „Państwo i Prawo” 2008, nr 4, s. 33-45.
43. Famulska T., *Reakcje przedsiębiorstw na obciążenia podatkowe (na przykładzie podatku od towarów i usług)*, „Optimum. Studia Ekonomiczne” 2015, vol. 73, no. 1, Białystok.
44. Feldman N., Slemrod J., *War and Taxation: When Does Patriotism Overcome the Free-Rider Impulse?*, [w:] *The New Fiscal Sociology. Taxation in Comparative and Historical Perspective*, red. Martin I.,

Mehrotra

A., Prasad M., Cambridge University Press, Cambridge 2009, s. 138-154.

45. Felis P., *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego.*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012.

46. Fermus-Bobowiec A., *Actio Pauliana w polskim prawie cywilnym na tle dorobku XIX-wiecznej nauki prawa*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2013, nr 19, s. 125-130, dostęp online:

http://bazhum.muzhp.pl/media/files/Studia_Iuridica_Lublinensia/Studia_Iuridica_Lublinensia-r2013-t19/Studia_Iuridica_Lublinensia-r2013-t19-s119-130/Studia_Iuridica_Lublinensia-r2013-t19-s119-130.pdf.

47. Filipczak T., *Kancelaria Sejmu i Rady Państwa oraz Archiwum w latach [1944]1952-1989*, Warszawa 2015.

48. Friedman M., Friedman R., *Wolny wybór*, Aspekt, Sosnowiec 2006.

49. Fullerton D., *On the Possibility of an Inverse Relationship between Tax Rates and Government Revenues*, „Journal of Public Economics” 1982, październik, s. 1-22.

50. Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992.

51. Gilardone M., *Amartya K. Sen: The idea of justice*, „Social Choice and Welfare” 2009, vol. 35, no. 4, The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, s. 709-720.

52. Gini C., *A levy on Capital*, „The Economic Journal” 1920, vol. 30, no. 119, Oxford University Press, Oxford, s. 287-307.

53. Godłów-Legiędź J., *Zasada rządów prawa i przemiany ustrojowe w Polsce*, „Gospodarka Narodowa” 2017, t. 289, nr 3, s. 5-27

54. Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.

55. Gorazda M., *O niektórych problemach z przyczynowością w ekonomii*, „Studia Metodologiczne” 2016, nr 36, s. 233-260.

56. Gorazda M., *Sprawiedliwość podatkowa*, [w:] *Metaekonomia II. Zagadnienia z filozofii makroekonomii*, red. T. Kwarciański, A. Wincewicz-Price, Copernicus Center Press, Kraków 2019, s. 316-347.

57. Gorazda M., *Wokół sprawiedliwości podatkowej. Normatywne założenia w szacunkach luki podatkowej na przykładzie raportu PIE dot. luki w podatki CIT w latach 2015-2017*, [w:] *Jednorodność czy pluralizm. Rozważania nad naturą nauk ekonomicznych i gospodarki*, red. B. Fiedor, M. Gorynia, Ł. Hardt, PTE 2021, s. 197-211.

58. Gorazda M., *Wyjaśnienie naukowe w ekonomii*, [w:] *Metaekonomia. Zagadnienia z filozofii makroekonomii*, red. M. Gorazda, Ł. Hardt, T. Kwarciański, Copernicus Center Press, Kraków 2017, s. 199-222.

59. Grabski W., *Program walki z kryzysem gospodarczym w Polsce*, Warszawa 1925.

60. Grapperhaus F. H. M., *Opowieści podatkowe Drugiego Millenium*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2010.

61. Grata P., *Budowa polskiego systemu podatkowego u progu niepodległości (1918-1921)*, [w:] *Społeczny bilans otwarcia polskiej niepodległości w 1918 roku*, red. T. Głowiński, M. Zawadka, Wydawnictwo GAJT, Wrocław 2018, s. 63-78.

62. Grata P., *Kierunki polityki podatkowej państwa polskiego w roku 1919*, „Polityka i Społeczeństwo” 2010,

nr 7, s. 49-56.

63. Grata P., *Polityka podatkowa II Rzeczypospolitej: zarys problematyki*, „Roczniki Dziejów Społecznych i Gospodarczych” 2012, t. 72, s. 129-153.
64. Grata P., *Problemy skarbowości Drugiej Rzeczypospolitej*, [w:] *Między stabilizacją a ekspansją. System finansowy w służbie modernizacji*, red. J. Łazor, W. Morawski, Wrocław 2014, s. 387-411.
65. Guttstadt C., *Turkey, the Jews, and the Holocaust.*, Cambridge University Press 2013.
66. Haidt J., *Prawy umysł, Smak Słowa*, Sopot 2014.
67. Hałajasz T., *Przestrzeganie zasad podatkowych w konstrukcji podatków dochodowych*, [w:] *Finanse publiczne w warunkach przekształceń w gospodarce*, red. J. Sokołowski, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 1996.
68. Hausman D. M., McPherson M. S., Satz D., *Etyka ekonomii*, Copernicus Center Press, Kraków 2017.
69. Hayek F. von, *Konstytucja wolności*, PWN, Warszawa 2006.
70. Hayek F. von, *Zgubna pycha rozumu. O błędach socjalizmu*, tłum. Miłowit i Tomasz Kunińscy, Arcana, Kraków 2004.
71. Henderson D. R., *Public Choice, Past and Present: The Legacy of James M. Buchanan and Gordon Tullock*, red. Dwight R. Lee, Springer, New York 2013.
72. Hetko A., *Dekret Warszawski. Wybrane aspekty systemowe*, wyd. 2, C. H. Beck, Warszawa 2012.
73. Hoppe H. H., *Ekonomia i etyka własności prywatnej. Studia z zakresu ekonomii politycznej i filozofii*, tłum. Karol Nowacki, Fijorr Publishing, Warszawa 2011.
74. Horne A., *To Lose a Battle: France 1940*, Penguin Books, 2007.
75. James S., Nobes C., *The Economics of Taxation*, Philip Allan, Oxford 1988.
76. Jamroz M., Kudert S., *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, wyd. 2, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
77. Jastrow J., *The German Capital Levy Tax*, “The Quarterly Journal of Economics” 1920, vol. 32, no. 3, Oxford University Press, Oxford, s. 462-472; 545-563.
78. Jastrzębski R., *Między nominalizmem a waloryzacją - judykatura in statu nascendi II Rzeczypospolitej*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2011, t. LXIII, z. 1, Warszawa, s. 113-145.
79. Kahneman D., Knetsch J., Thaler R., *Fairness as a Constraint on Profit Seeking: Entitlements in the Market*, “American Economic Review” 1986, vol. 76, no. 4, s. 728-741.
80. Kahneman D., *Pułapki myślenia. O myśleniu szybkim i wolnym*, tłum. Piotr Szymczak, Media Rodzina, Poznań 2012.
81. Kalecki M., *A Theory of Commodity, Income, and Capital Taxation*, “The Economic Journal” 1937, vol. 47, no. 187, s. 444-450.
82. Kałkowski L., Stanisławska W., *Z historii polskiego rynku nieruchomości*, „Świat Nieruchomości” 2008, nr 63, s. 16-26.
83. Karpiński W., *Rozwój teorii finansów, a jednolitość systemu finansowego w NRD*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1961, nr 23, z. 2, Wydział Prawa i Administracji UAM, Poznań.
84. Kędrzyński A., *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 roku - początek procesu nacjonalizacji kapitału*, [w:] *Na gruzach starego świata. Rok 1945 z perspektywy gospodarczej i społecznej*, red. Tomasz Głowiński, Wydawnictwo GAJT, Wrocław 2020, s. 81-92.

85. Kędrzyński A., *Przegląd wybranych badań nad moralnością podatkową. Wpływ moralności na rozmiary luk podatkowych*, „Annales. Ethics in Economic Life” 2020, vol. 23, no. 4, s. 65-80.
86. Kisielewski S., *Dzienniki*, Iskry, Warszawa, 1998.
87. Klimek P., *Wybrane aspekty jakości prawa finansowego a funkcje systemu opodatkowania dochodów w PRL*, „Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały” 2017, t. 20, nr 1, s. 171-188.
88. Klimek T., *Przykłady z praktyki rzeczoznawczej szacowania wartości i dokumentowania stanu środków i megaladów technicznych*, Fundacja BOMIS, Poznań 2021.
89. Kłusek M., *Dekret z 27 lipca 1949 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego*, „Humanities and Social Sciences” 2016, Rzeszów, s. 77-89.
90. Kłusek M., *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego wynikającego ze zobowiązań prywatnoprawnych i publicznych powstałych przed 1 września 1939 roku*, „Klio” 2017, s. 99-124.
91. Kłusek M., *Państwowy Bank Rolny w latach 1919-1959. Studium historyczno-prawne*, Muzeum Pałac w Wilanowie, Warszawa 2013.
92. Kłusek M., Luterek T., *Straty Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie dóbr kultury i sztuki podczas drugiej wojny światowej*, [w:] *Raport o stratach poniesionych przez Polskę w wyniku agresji i okupacji niemieckiej w czasie II wojny światowej 1939-1945*, red. K. Wnęk, Polska Fundacja Narodowa, Warszawa 2022, s. 251-297.
93. Kołakowski S., *Opodatkowanie gospodarki nieuspołecznionej poza rolnictwem*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w latach 1944-1960*, PWE, Warszawa 1964, s. 365-384.
94. Kopczuk W., *Comment on 'Progressive Wealth Taxation'*, “Brookings Papers on Economic Activity” 2019, jesień, s. 1-2.
95. Kossecki J., *Podstawy nowoczesnej nauki porównawczej o cywilizacjach. Socjologia porównawcza cywilizacji*, Śląsk, Katowice 2003.
96. Kowalski R., *Ekonomia dobrobytu i sprawiedliwość dystrybucyjna*, [w:] *Metaekonomia. Zagadnienia z filozofii makroekonomii*, red. M. Gorazda, Ł. Hardt, T. Kwarciański, Copernicus Center Press, Kraków 2017.
97. Kucharska-Stasiak E., *Rynek nieruchomości w Polsce w okresie międzywojennym*, „Świat Nieruchomości” 1994, nr 6.
98. Krajewska A., *Podatki w Unii Europejskiej*, wyd. 2, PWE, Warszawa 2012.
99. Krajewska A., Krajewski P., *Opodatkowanie konsumpcji, pracy i kapitału w krajach Unii Europejskiej. Wnioski dla Polski*, CeDeWu, Warszawa 2020.
100. Krajewski P., Piłat K., *Does a progressive PIT stabilize the economy? A comparison of progressive and flat taxes*, “Comparative Economic Research” 2017, vol. 20, no. 1, s. 34.
101. Kwarciański T., *Równość i korzyść: Amartyi Kumar Sena koncepcja sprawiedliwości dystrybucyjnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Kraków 2011.
102. Laertios D., *Żywoty i poglądy słynnych filozofów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1988.
103. Lambton A., *State and Government in Medieval Islam*, Taylor&Francis, Hoboken 2013.
104. Landau Z., Tomaszewski J., *Gospodarka Polski Międzywojennej. W dobie inflacji 1918-1923.*, t. 1, Książka i Wiedza, Warszawa 1967.
105. Landau Z., Tomaszewski J., *Gospodarka Polski Międzywojennej. 1924-1929. Od Grabskiego do Piłsudskiego*, t. 2, Książka i Wiedza, Warszawa 1971.

106. Landau Z., *Podatek majątkowy*, [w:] *Encyklopedia historii gospodarczej Polski do 1945 r.*, Warszawa 1981.
107. Landes D., *Bogactwo i nędza narodów. Dlaczego jedni są tak bogaci, a inni tak ubodzy*, Muza, Warszawa 2020.
108. Langrod R., *Sprawy Podatkowe: czasopismo poświęcone popularyzacji skarbowości publicznej*, r. 1, z. 1, Księgarnia F. Hoesicka, Warszawa 1921.
109. Laszczka B., *Szacowanie nieruchomości w zakresie architektury i budownictwa lądowego wraz z szacowaniem ogrodów przydomowych przez inż. roln.*, dr Jana Podgórnego, Księgarnia Stefana Kamińskiego, Kraków 1944.
110. Lewis B., *Narodziny nowoczesnej Turcji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1974.
111. Lewis B., *The Emergence of Modern Turkey*, 2nd ed., Oxford University Press, London, Oxford, New York 1968.
112. Lipniewicz R., *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych*, Oficyna, Warszawa 2010.
113. Litwińczuk H., *Opodatkowanie przyrostu majątku indywidualnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, nr 43, z. 1, Wydział Prawa i Administracji UAM, Poznań 1981.
114. Machnikowska A., *Prawo własności w Polsce w latach 1944-1981. Studium historycznoprawne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010.
115. Małecki J., Gomułowicz A., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2006.
116. Mankiw N. G., Taylor M., *Makroekonomia*, tłum. Jarosław Sawicki, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2016.
117. Mankiw N. G., Taylor M., *Mikroekonomia*, tłum. Jarosław Sawicki, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2015.
118. Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
119. Maziarz M., *The Philosophy of Causality in Economics. Causal Inferences and Policy Proposals*, Routledge 2020.
120. McCloskey D. N., *Burżuazyjna godność. Dlaczego ekonomia nie potrafi wyjaśnić współczesnego świata?*, tłum. Jan Lewiński i Marcin Zieliński, Instytut Ludwiga von Misesa, Wrocław 2017.
121. Mehrotra A. K., *Lawyers, Guns & Public Monies: The U.S. Treasury, World War One, and the Administration of the Modern Fiscal State*, “Law & History Review” 2010, vol. 28, no. 1, s. 173-225.
122. Michalski M., *Nadzwyczajna danina państwowa – jeden z elementów naprawy finansów publicznych II Rzeczypospolitej ministra skarbu Jerzego Michalskiego (1921/1922 r.)*, [w:] *Z dziejów historii podatków. Wybrane problemy*, red. K. Banaś, R. Stasiak, wyd. K. Banaś, Łódź 2017, s. 75-89.
123. Michalski P., *Podatki bezpośrednie w Polsce w okresie pięciolecia 1918-1923*, Warszawa 1924.
124. Musiał F., *Polska pojałtańska (1945-1948)*, [w:] *Od niepodległości do niepodległości. Historia Polski 1918-1989*, red. P. Chojnacki, IPN, Warszawa 2010.
125. Niesiołędzka M., *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2013.
126. North D. C., *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University

Press, Cambridge 1990.

127. Nozick R., *Anarchia, państwo i utopia*, tłum. Paweł Maciejko, Michał Szczubiałka, Aletheia, Warszawa 2010.

128. Nykiel W., *Budżet a normy prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2021, t. 118, s. 45-58.

129. Nykiel W., *Prawo podatkowe w Polsce*, Difin, Warszawa 2018.

130. O'Donovan N., *ONE-OFF WEALTH TAXES: THEORY AND EVIDENCE*, Wealth Tax Commission Evidence Paper, no. 7., 2020, s. 1-33.

131. O'Donovan N., *One-off wealth taxes: theory and evidence.*, “Fiscal Studies” 2021, vol. 42, s. 565-597.

132. O'Donovan N., *Paying for the Pandemic*, Future Economies Research and Policy Paper no. 8, 2020.

133. Ofiarski Z., *5. Klasyfikacja podatków* [w:] *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013. Dostępny w Internecie: <https://sip-1lex-1pl-10041534z96c5.han3.lib.uni.lodz.pl/#/monograph/369275775/7>.

134. Pasternak-Malicka M., *Istota sprawiedliwości podatkowej pionowej i poziomej w kontekście liniowej oraz progresywnej stawki podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 3/2017 (87), cz. 2, s. 17-28.

135. Pasternak-Malicka M., *Mentalność i moralność podatkowa a reakcje gospodarstw domowych na obowiązki podatkowe*, „Modern Management Review” 2013, vol. XVIII, nr 1, s. 87-98.

136. Pasternak-Malicka M., *Podatek akcyzowy w kontekście bezpieczeństwa finansowego państwa*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2019, tom 20, z. 1, cz. 1, wydawnictwo SAN, s. 169-184.

137. Pethick-Lawrence F.W., *A levy on capital*, G. Allen, L. Unwin, London 1920.

138. Piekałkiewicz J., *Podatek dochodowy i majątkowy w Polsce*, „Ruch Prawniczy i Ekonomiczny” 1924, nr 4, z. 1, Wydział Prawa i Administracji UAM, Poznań.

139. Piętka H., *Teoria prawa*, t. I, t. II, Warszawa 1947.

140. Pigou A.C., *A Capital Levy and a Levy on War Wealth*, Milford, London 1920.

141. Pigou A.C., *A Special Levy to Discharge War Debt*, “The Economic Journal” 1918, vol. 28, no. 110, Oxford University Press, z up. Royal Economic Society, Oxford, s. 135-156.

142. Piketty T., *Kapitał w XXI wieku*, tłum. Andrzej Bilik, Wydawnictwo Krytyka Polityczna, Warszawa 2015.

143. Pikulska-Radomska A., *Fiscus non erubescit. O niektórych italskich podatkach rzymskiego pryncypatu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013.

144. Pipes R., *Rewolucja Rosyjska*, tłum. Tadeusz Szafar, Magnum, Warszawa 2006.

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

146. Rawls J., *Teoria sprawiedliwości*, tłum. M. Panufnik, J. Pasek, A. Romaniuk, PWN, Warszawa 1994.

147. Reiss J., *Philosophy of Economics: A Contemporary Introduction*, Routledge, New York-London 2013.

148. Reniger H., *Dochody państwowe*, Warszawa 1957.

149. Robinson P., Kurzban R., Jones O., *The Origins of Shared Intuitions of Justice*, “Vanderbilt Law Review” 2007, vol. 60, no. 6, s. 1633-1688, edycja online: <http://ssrn.com/abstract=952726>.

150. Robson P., *Capital Levies in Western Europe After the Second World War*, “The Review of Economic

- Studies” 1959, vol. 27, no. 1, s. 23-43.
151. Rogowska B., *Relacje między etyką, prawem i ekonomią: analiza poglądów Adama Smitha*, „Annales. Ethics in Economic Life” 2019, vol. 22, no. 3, s. 7-17.
152. Rorty R., *The Historiography of Philosophy: Four Genres*, [w:] *Truth and Progress*, r. 3, red. R. Rorty, J. B. Schneewind, Q. Skinner, Cambridge 1984, s. 49-76. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511625534.006>
153. Rosier C., *L'impôt de Solidarité et sa mise en application*, “Revue de Science et de Législation Financières” 1948, vol. 40, s. 5-36.
154. Rosiński R., *Podatek i jego klasyfikacja w polskim systemie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych Politechniki Koszalińskiej” 2010, nr 14, Koszalin, s. 83-92.
155. Rostás L., *Capital Levies in Central Europe, 1919-1924*, “The Review of Economic Studies” 1940, vol. 8, no. 1, s. 20-32.
156. Roszkowski W., *Historia Polski 1914-1991*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992.
157. Rothbard M. N., *O nową wolność. Manifest libertariański*, tłum. Witold Falkowski, Fundacja Instytut Ludwiga von Misesa, Warszawa 2004.
158. Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Zakład Drukarski F. Wszyński i S-ka, Warszawa 1935.
159. Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
160. Rybarski R., *Wartość, kapitał i dochód*, Warszawa 1922.
161. Sandel M., *Liberalizm a granice sprawiedliwości*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa 2009.
162. Say J. B., *Traktat o ekonomii politycznej czyli prosty wykład sposobu w jaki się tworzą, rozdzielają i spożywają bogactwa*, tłum. Witold Giełżyński, Stefan Czernecki, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1960.
163. Scheidel W., *The Great Leveler*, Princeton University Press, Princeton 2017.
164. Schmidt-Essen A., *Die große Einmalige*, “Wirtschaftsdienst”, z. 30, 25.7.1919.
165. Schmitt C., *Teologia polityczna i inne pisma*, Aletheia, Warszawa 2012.
166. Scott W. R., *Some Aspects of the Proposed Capital Levy*, “The Economic Journal” 1918, vol. 28, no. 111, Oxford University Press z up. Royal Economic Society, s. 247-267.
167. Seligman E. R. A., *Progressive Taxation in Theory and Practice*, “Publications of the American Economic Association” 1894, vol. 9, no. 1/2, s. 739-770.
168. Seligman E. R. A., *Loans versus Taxes in War Finance*, “The Annals of the American Academy of Political and Social Science” 1918, vol. 75 (Financing the War), s. 52-82.
169. Seligman E. R. A., *The Cost of the War and How It Was Met*, “The American Economic Review” 1919, vol. 9, no. 4, s. 739-770.
170. Sen A., *On the Status of Equality*, “Political Theory” 1996, vol. 24, no. 3, s. 394-400.
171. Skodlarski J., *Władysław Grabski jako ekonomista (1874-1938)*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2015.
172. Skodlarski J., *Zarys historii gospodarczej Polski do 1939 roku*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa – Łódź 1995.
173. Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.

174. Smith A., *Teoria uczuć moralnych*, tłum. Danuta Petsch, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1989.
175. Smith V., *Racjonalność w ekonomii*, tłum. Rafał Morawczyński, Oficyna, Warszawa 2013.
176. Slemrod J., *Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion*, "Journal of Economic Perspectives" 2007, vol. 21, no. 1, s. 25-48.
177. Stamp J. C., *The Wealth and Income of the Chief Powers*, "Journal of the Royal Statistical Society" 1919, vol. 82, no. 4, s. 441-507.
178. Stiglitz J. E., *Economics of The Public Sector*, 2nd ed., W. W. Norton & Company, New York, London 1988.
179. Stiglitz J. E., *Euro. W jaki sposób wspólna waluta zagraża przyszłości Europy*, tłum. Gabriel Klimont, Krytyka Polityczna, Warszawa 2017.
180. Stout M., *Socjopaci są wśród nas*, Znak, Kraków 2017.
181. Strasburger E., *Miscellanea*, „Ruch Prawniczy i Ekonomiczny” 1922, nr 2, z. 3, Wydział Prawa i Administracji UAM, Poznań, s. 663-664.
182. Swadźba S., *Rozważania o podatkach w Bogactwie Narodów. Aktualność myśli*, „Studia i Prace WNEiZ US” 2016, t. 2, nr 44, Szczecin, s. 331-341.
183. Szlęzak-Matusiewicz J., *Część IV. Systemy podatkowe w Unii Europejskiej i Stanach Zjednoczonych*, [w:] *Unia Europejska i Stany Zjednoczone wobec wyzwań globalizacji*, red. K. Żukrowska, SGH, Warszawa 2006, s. 113-146.
184. Szolno-Koguc J., *Dylematy sprawiedliwości podatkowej - równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294, Katowice, s. 164-172.
185. Szumlakowski R., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2013, dostęp online: <http://www.repozytorium.uni.wroc.pl/Content/42412/012.pdf>.
186. Szymański Z., *Ekonomia narodowa a etyka w ujęciu Stanisława Głębińskiego*, „Annales. Ethics in Economic Life” 2014, vol. 17, no. 1, s. 23-34.
187. Szymański Z., *Hierarchia czynników produkcji a model rolnictwa polskiego w „Ekonomice narodowej” Stanisława Głębińskiego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 2010, Sectio H, Oeconomia, vol. 44, nr 1, s. 201-213.
188. Taleb N. N., *Na własne ryzyko. Ukryte asymetrie w codziennym życiu*, tłum. Alicja Unterschuetz, Zysk i S-ka, Poznań 2019.
189. Taleb N. N., *Zwiedzeni przez losowość. Tajemnicza rola przypadku w życiu i w rynkowej grze*, tłum. Michał Lipa, Kurhaus Publishing, 2016.
190. Taylor E., *Polityka skarbowa i system podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Wyższa Szkoła Handlowa, Poznań 1929.
191. Taylor E., *Prawo skarbowe Rzeczypospolitej Polskiej, cz.2.*, wyd. M. Niemierkiewicz, Poznań 1920.
192. Weinfeld I., *Rocznik Polski*, wyd. 2, Książnica Polska, Warszawa-Lwów 1922.

193. Wiesenberg H., *Ustawa o podatku od wzbogacenia się, które ujawniło się przez nabycie nieruchomości i przez spłatę długów hipotecznych wraz z rozporządzeniem wykonawczem Ministra Skarbu, Związek Pracowników Skarbowych*, Warszawa 1922.
194. Witkowski A., *Księgi handlowe, uproszczone i podatkowe jako dowód w postępowaniu podatkowym w latach 1946-1949*, „Studia z Dziejów Państwa i Prawa” 2008, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego – Oficyna Wydawnicza AFM KAAFAM, nr 11, s. 277-314.
195. Witkowski A., *Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r.*, [w:] *Jednostka, państwo, administracja - nowy wymiar: międzynarodowa konferencja naukowa, Olszanica, 23-26 maja 2004 r. pod patronatem honorowym Marszałka Województwa Podkarpackiego*, red. E. Ura, Rzeszów 2004, s. 625-650.
196. Witkowski A., *Urzędy rewizyjne w Polsce (1945-1950)*, „Administracja. Teoria-Dydaktyka-Praktyka” 2009, tom 16, nr 3.
197. Wojciszke B., *Psychologia społeczna*, Scholar, Warszawa 2019.
198. Wormell J., *National Debt in Britain, 1850-1930*, t. 9, Routledge, London 1999.
199. Wroński M., *Wealth inequality in interwar Poland*, “Economic History of Developing Regions” 2022, s. 1-40, DOI: 10.1080/20780389.2022.2082407.
200. Van Kędzierski D., *Metodologia i paradygmat polskich szczegółowych nauk prawnych*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2018, nr 3, s. 5-59.
201. Varian H., *Mikroekonomia. Kurs średni - ujęcie nowoczesne*, tłum. Stanisław Domański, PWN, Warszawa 2005.
202. Viner J., *Taxation and Changes in Price Levels*, “Journal of Political Economy” 1923, vol. 31, no. 4, The University of Chicago Press, Chicago, s. 494-520.
203. von Justi, J. H., *Ausführliche Abhandlung von denen Steuern und Abgaben nach ächten, aus dem Endzweck der bürgerlichen Gesellschaften abfließenden Grundsätzen, und zur Wohlfarth der Völker dienlichen Maaßregeln abgefasst*. Königsberg u. Leipzig: Woltersdorff, 1762.
204. Zagóra-Jonszta U., *Jean Baptiste Say o podatkach i systemie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego” 2016, nr 287, Katowice, s. 133-142.
205. Zagóra-Jonszta U., *Rozważania o podatkach Davida Ricarda i Johna Stuarta Milla*, „Studia i Prace WNEiZ US” 2016, nr 44/2, Szczecin.
206. Zaleśkiewicz T., *Psychologia ekonomiczna*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2015.
207. Załuski W., *Ewolucyjna filozofia prawa*, Oficyna, Warszawa 2009.
208. Zaremba T., *Dodatki do podatków*, „Polska Gospodarcza” 1934, z. 45, s. 1393-1395.

AKTY PRAWNE:

1. Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 11, poz. 128
2. Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 12, poz. 136
3. Dz. Praw P. Pol. 1919, nr 46, poz. 320
4. Dz. U. RP 1922, nr 1, poz. 1
5. Dz. U. RP 1922, nr 30, poz. 238
6. Dz. U. RP 1922, nr 42, poz. 357
7. Dz. U. RP 1923, nr 94, poz. 746
8. Dz. U. RP 1924, nr 7, poz. 65
9. Dz. U. RP 1934, nr 39, poz. 346
10. Dz. U. RP 1936, nr 14, poz. 134
11. Revenue Act of 1938: Hearings Before the Committee on Finance, United States Senate,

Government Printing Office, Washington 1938

dostęp online:

<https://books.google.pl/books?id=aeGRAAAIAAJ&pg=PR1&lpg=PR1&dq=Revenue+Act+of+1938:+Hearings+Before+the+Committee+on+Finance,+United+States+Senate,+Government+Printing+Office,+Washington+1938.&source=bl&ots=H8MvZXPWaB&sig=ACfU3U3q6X-PccilxRE8T6LMppCk8GNwKw&hl=pl&sa=X&ved=2ahUKEwiXwKD zOfmAhXEzKQKHYS LB18Q6AEwAXoECAoQAQ#v=onepage&q&f=false>

12. Dz. U. RP 1944, nr 1, poz. 1
13. Dz. U. RP 1944, nr 4, poz. 17
14. Dz. U. RP 1945, nr 3, poz. 8
15. Dz. U. RP 1945, nr 13, poz. 72
16. Dz. U. RP 1945, nr 17, poz. 97
17. Dz. U. RP 1945, nr 23, poz. 135
18. Dz. U. RP 1945, nr 27, poz. 171
19. Dz. U. RP 1946, nr 2, poz. 14
20. Dz. U. RP 1946, nr 3, poz. 17
21. Dz. U. RP 1946, nr 19, poz. 128
22. Dz. U. RP 1946, nr 57, poz. 321
23. Dz. U. RP 1947, nr 18, poz. 71
24. Dz. U. RP 1947, nr 32, poz. 140
25. Dz. U. RP 1947, nr 38, poz. 184
26. Dz. U. RP 1947, nr 43, poz. 221
27. Dz. U. RP 1947, nr 66, poz. 408
28. Dz. U. RP 1948, nr 62, poz. 489
29. Dz. U. RP 1949, nr 41, poz. 302
30. Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 332
31. Dz. U. RP 1949, nr 45, poz. 333
32. Dz. U. RP 1950, nr 4, poz. 35
33. Dz. U. RP 1950, nr 50, poz. 459
34. Dz. U. RP 1950, nr 50, poz. 460
35. Dz. U. RP 1950, nr 50, poz. 461
36. M.P. 1950.A nr 27, poz. 319
37. Dz. U. RP 1951, nr 50, poz. 362
38. M.P. 1952.A nr 34, poz. 495
39. M.P. 1952.A nr 56, poz. 870
40. M.P. 1954.A nr 63, poz. 827
41. M.P. 1955 nr 108, poz. 1431
42. Dz. U. RP 1960, nr 30, poz. 168
43. Dz. U. RP 1974, nr 48, poz. 293
44. Dz. U. RP 1991, nr 80, poz. 350
45. Dz. U. RP 1994, nr 84, poz. 386
46. Dz. U. RP 1996, nr 121, poz. 1267
47. Dz. U. RP 1997, nr 78, poz. 483
48. Dz. U. RP 1997, nr 137, poz. 926
49. Dz. U. RP 2002, nr 153, poz. 1269
50. Dz. U. RP 2004, nr 261, poz. 2603

ORZECZENIA:

- Orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 17 kwietnia 1951 r. C 603/50
- Orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 25 września 1953 r. II C 2949/52
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 maja 1996 r., Sygn. Akt. K.22/95, OTK 1996/3/21
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 25 maja 2004 r. I SA/Bd 67/04, LEX nr 800447
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 maja 2005 r. IV SA/Wa 391/04
- Orzeczenie nr SP2-191/0602-8/BM6-2511/05/DO
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 kwietnia 2007 r., SK 49/05

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 października 2007 r. I SA/Wa 900/07
- Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 listopada 2008 r., P 5/07
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 stycznia 2009 r. I CSK 482/08
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 26 stycznia 2010 r. I SA/Bd 880/09, LEX nr 600674
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 2014 r. III CSK 329/13
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 9 grudnia 2014 r. III CSK 336/13
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 listopada 2016 r. III SA/Wa 463/16, LEX nr 2783031

DANE STATYSTYCZNE:

- *Roczniki statystyki Rzeczypospolitej Polskiej 1920/22-1929*, GUS, Warszawa 1923-1930.
- *Rocznik Statystyczny*, GUS, Warszawa 1947
- *Rocznik Statystyczny*, GUS, Warszawa 1948
- *Rocznik Statystyczny*, GUS, Warszawa 1949
- *Rocznik Statystyczny*, GUS, Warszawa 1950
- *Rocznik Statystyczny*, GUS, Warszawa 1956

ŹRÓDŁA INTERNETOWE:

<http://alex.onb.ac.at/cgi-content/alex?aid=dra&datum=19190004&seite=00002189>

<https://alex.onb.ac.at/cgi-content/alex?apm=0&aid=dra&datum=19200004&seite=00002114&zoom=2>

<http://augusto.agid.gov.it/>

http://bazhum.muzhp.pl/media/files/Annales_Etyka_w_zyciu_gospodarczym/Annales_Etyka_w_zyciu_gospodarczym-r2011-t14-n1/Annales_Etyka_w_zyciu_gospodarczym-r2011-t14-n1-s157-170/Annales_Etyka_w_zyciu_gospodarczym-r2011-t14-n1-s157-170.pdf

http://bazhum.muzhp.pl/media/files/Studia_Iuridica_Lublinensia/Studia_Iuridica_Lublinensia-r2013-t19/Studia_Iuridica_Lublinensia-r2013-t19-s119-130/Studia_Iuridica_Lublinensia-r2013-t19-s119-130.pdf

<https://books.google.pl>

<http://dlibra.umcs.lublin.pl/dlibra/plain-content?id=19694>

https://en.wikipedia.org/wiki/Varlık_Vergisi

<https://forsal.pl/artykuly/461478,juz-za-dwa-dni-60-rocznica-reformy-walutowej-komunistycznego-skoku-na-kase.html>

<http://isip.sejm.gov.pl/>

[https://bs.sejm.gov.pl/F?func=scan-ind-](https://bs.sejm.gov.pl/F?func=scan-ind-continue&code=NDR&find_scan_code=NDR&filing_text=%20R%20P%20I%20I%20%20%200%200%200%200%201%20%20%200%200%200%200%207%200%200&sequence=000005194)

[continue&code=NDR&find_scan_code=NDR&filing_text=%20R%20P%20I%20I%20%20%200%200%200%200%200%200%201%20%20%200%200%200%200%207%200%200&sequence=000005194](https://bs.sejm.gov.pl/F?func=scan-ind-continue&code=NDR&find_scan_code=NDR&filing_text=%20R%20P%20I%20I%20%20%200%200%200%200%201%20%20%200%200%200%200%207%200%200&sequence=000005194)

<https://mises.pl/blog/2004/10/24/rothbard-podatki/>

<https://mises.pl/blog/2011/12/09/wozinski-a-priori-sprawiedliwosci/>

https://mises.pl/wp-content/uploads/2014/10/Sieron_Nierownosci-dochodowe_czyli-Piketty-vs.-Cantillon.pdf

http://mowiawieki.pl/templates/site_pic/files/NBP_odcinek_5.pdf

<https://sip-1lex-1pl-1heg2dly81a19.han3.lib.uni.lodz.pl/#/monograph/369312584/25/trzaskowski-roman->

skutki-sprzecznosci-umow-obligacyjnych-z-
prawem?keyword=Nadzwyczajny%20podatek%20od%20wzbozyczenia%20wojennego&unitId=passage_504
3
<https://plato.stanford.edu/entries/morality-definition/>
<https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1029172.podatek-od-nieruchomosci-luka-w-prawie.html>
[https://polona.pl/item/obwieszczenie-inc-na-podstawie-art-3-lit-e-i-art-7-dekretu-z-dnia-6-
stycznia,ODYwMTQwMDg/0/#info:metadata](https://polona.pl/item/obwieszczenie-inc-na-podstawie-art-3-lit-e-i-art-7-dekretu-z-dnia-6-stycznia,ODYwMTQwMDg/0/#info:metadata)
<https://www.bancaditalia.it/publicazioni/relazione-annuale/1923/index.html>
<http://www.digizeitschriften.de>
http://www.digitalis.uni-koeln.de/Justi/justi_index.html
[https://www.mmu.ac.uk/media/mmuacuk/content/documents/business-school/future-economies/Paying-for-
the-Pandemic-ODonovan.pdf](https://www.mmu.ac.uk/media/mmuacuk/content/documents/business-school/future-economies/Paying-for-the-Pandemic-ODonovan.pdf)
<https://www.nbportal.pl/wiedza/numizmatyka/historia-banknotow/historia-banknotow-w-polsce>
<https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC1644264/?page=1>
[https://obserwatorgospodarczy.pl/2019/03/16/gdyby-prl-skonczyl-sie-w-1960-r-mielibysmy-o-nim-dobre-
zdanie/](https://obserwatorgospodarczy.pl/2019/03/16/gdyby-prl-skonczyl-sie-w-1960-r-mielibysmy-o-nim-dobre-zdanie/)
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/5255.pdf>
http://www.rodaknet.com/ksiazka_bastiat-prawo.pdf

WYKAZ SKRÓTÓW:

AAN – Archiwum Akt Nowych
AK – Armia Krajowa
APP – Archiwum Państwowe w Poznaniu
BS – Biblioteka Sejmowa
CIT – Corporate Income Tax
DIS – Dyrektor Izby Skarbowej
GUS – Główny Urząd Statystyczny
IL – lira włoska
k.c./KC – Kodeks Cywilny
k.k./KK – Kodeks Karny
k.k.s./KKS – Kodeks Karnoskarbowy
k.p.a./KPA – Kodeks Postępowania Administracyjnego
k.p.c./KPC – Kodeks Postępowania Cywilnego
k.p.k./KPK – Kodeks Postępowania Karnego
KRN – Krajowa Rada Narodowa
MF – Ministerstwo Finansów
m.in. – między innymi
mkp. – marka polska
MRN – Miejska Rada Narodowa

MS – Ministerstwo Skarbu
 NRD – Niemiecka Republika Demokratyczna
 NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
 IPN – Instytut Pamięci Narodowej
 OP – Ordynacja Podatkowa
 PCC - Podatek od czynności cywilnoprawnych
 PIE – Polski Instytut Ekonomiczny
 PIT – Personal Income Tax
 PKWN – Polski Komitet Wyzwolenia Narodowego
 p.o.p.c. – przepisy ogólne prawa cywilnego
 PPRN – Prezydium Powiatowej Rady Narodowej
 PRL – Polska Rzeczpospolita Ludowa
 RGBl. – Reichsgesetzblatt (niemiecki publikator prawny)
 SN – Sąd Najwyższy
 SP – Skarb Państwa
 SSSU – Sprawozdanie Stenograficzne Sejmu Ustawodawczego
 TK – Trybunał Konstytucyjny
 TL – lira turecka
 tzw. – tak zwana(y/e)
 WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny
 w zw. z – w związku z
 VAT – Value Added Tax
 zł – złoty polski
 z późn. zm. – z późniejszymi zmianami
 ZSRS – Związek Socjalistycznych Republik Radzieckich

SPIS TABEL:

<i>Tabela 1 Cechy danin publicznych według Rafała Rosińskiego</i>	17
<i>Tabela 2 Stanowiska metaetyczne i ich przedstawiciele wśród wybranych ekonomistów.....</i>	19
<i>Tabela 3 Propozycje wybranych ekonomistów w zakresie wprowadzania, podwyższania, optymalnego sposobu i poziomu opodatkowania ze szczególnym uwzględnieniem ewentualności opodatkowania nadzwyczajnego.</i>	33
<i>Tabela 4 Podatki pośrednie a bezpośrednie i ich procentowy udział w budżecie w Unii Europejskiej (wcześniej EWG – Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej) i Stanach Zjednoczonych w latach 1980, 2000 i 2019</i>	39
<i>Tabela 5 Matryca Rothbarda (zapłacone kwoty podatku w zł przy różnej progresji i wysokości opodatkowania)</i>	40
<i>Tabela 6 Wymiana handlowa Włoch od 1.01 do 30.06 (pierwsze półrocza) z lat 1914 i 1918-1919 w mln IL (Italian Lire, lira włoska).....</i>	53
<i>Tabela 7 Wymiana handlowa Włoch z lat 1914 i 1918-1919 w mln dzisiejszych euro, w cenach bieżących...</i>	54
<i>Tabela 8 Emisje kolejnych obligacji Skarbu Państwa, a wpływy budżetowe w IL.....</i>	56

<i>Tabela 9 Emisje kolejnych obligacji Skarbu Państwa, a wpływy budżetowe w IL wg danych Edwina Seligmana (dla pierwszych pięciu emisji)</i>	<i>57</i>
<i>Tabela 10 (Nad)zwyczajny podatek majątkowy przy czasie na zapłatę 20 lat – nowelizacja z 22 kwietnia 1920 r.</i>	<i>58</i>
<i>Tabela 11 Przyrosty majątku/normalnego dochodu w okresie od 1 sierpnia 1914 r. do 31 grudnia 1919 r., a wysokość opodatkowania wzbogacenia wojennego</i>	<i>59</i>
<i>Tabela 12 Przyrosty majątku w okresie od 1 sierpnia 1914 r. do 31 grudnia 1919 r., a wysokość opodatkowania wzbogacenia wojennego - nowelizacja z 22 kwietnia 1920 r.</i>	<i>60</i>
<i>Tabela 13 Przyrosty normalnego dochodu w okresie od 1 sierpnia 1914 r. do 31 grudnia 1919 r., a wysokość opodatkowania wzbogacenia wojennego - nowelizacja z 22 kwietnia 1920 r.</i>	<i>60</i>
<i>Tabela 14 Przykład Einaudiego, obliczanie należnego podatku od wzbogacenia wojennego wynoszącego 700 000 IL</i>	<i>62</i>
<i>Tabela 15 Wartość majątku w markach na dzień 31 grudnia 1919, a wysokość opodatkowania</i>	<i>68</i>
<i>Tabela 16 Planowane wpływy podatkowe w Republice Weimarskiej 1920-1922 z głównych podatków stałych wg Rocznika Statystycznego za lata 1921/22, w mld marek, w nawiasach ujęcie procentowe względem całości wpływów budżetowych</i>	<i>71</i>
<i>Tabela 17 Planowane i policzone wpływy podatkowe w Republice Weimarskiej 1920-1923 z głównych podatków stałych wg Rocznika Statystycznego za rok 1923, w mld marek, w nawiasach ujęcie procentowe względem całości wpływów budżetowych.....</i>	<i>71</i>
<i>Tabela 18 Wpływy podatkowe i niepodatkowe w Wielkiej Brytanii za rok budżetowy 1917-1918 wg Pigou, w f. szt., w zaokrągleniu</i>	<i>78</i>
<i>Tabela 19 Podatki bezpośrednie, a podatki pośrednie jako procent wpływów do budżetu, porównanie lat 1913-14 i 1918-19</i>	<i>79</i>
<i>Tabela 20 Indeks cen dóbr konsumenckich w Turcji w latach 1940-1944 (1938 = 100)</i>	<i>86</i>
<i>Tabela 21 Ilość pieniądza w obrocie w Turcji w latach 1937-1944, w TL (Turkish Lire, tureckich lirach) ...</i>	<i>87</i>
<i>Tabela 22 Wpływy i wydatki budżetu państwa - porównanie lat 1934 i 1944, w TL</i>	<i>87</i>
<i>Tabela 23 Bilans handlowy Turcji w latach 1938-1943 (w TL)</i>	<i>88</i>
<i>Tabela 24 Wpływy z głównych podatków w Turcji na rok 1942 (w TL)</i>	<i>88</i>
<i>Tabela 25 Dług publiczny Turcji w wartościach nominalnych – porównanie 1939 a 1943 (w TL)</i>	<i>89</i>
<i>Tabela 26 Kategorie podatników wg dyrektora wydziału finansowego Stambułu Faika Ökte.....</i>	<i>91</i>
<i>Tabela 27 Wysokość stopy podatkowej Varlık Vergisi dla różnych grup wyznaniowych według Corry Guttstadt</i>	<i>93</i>
<i>Tabela 28 Wskaźnik cen hurtowych w Polsce w postaci przeciętnego wskaźnika ogólnej liczby towarów za okres X 1921 – XII 1922</i>	<i>110</i>
<i>Tabela 29 Dochody skarbowe z danin nadzwyczajnych – lata 1919-1921, w mln. mkp., lata 1922-1924, w mln. zł, na tle pozostałych podatków</i>	<i>115</i>
<i>Tabela 30 Wartość majątku we frankach złotych według stanu na 1 lipca 1923 r., a wysokość opodatkowania</i>	<i>118</i>
<i>Tabela 31 Dochody skarbowe z danin nadzwyczajnych za lata 1924-1929, w mln. zł., z wyeksponowaniem roli podatku majątkowego z 1923 r., na tle pozostałych dochodów podatkowych</i>	<i>122</i>

<i>Tabela 32 Porównanie podatków nadzwyczajnych 1918-1944 w różnych krajach pod kątem oceny sprawiedliwości.....</i>	125
<i>Tabela 33 Struktura wpływów z nadzwyczajnych danin w Polsce w % całkowitych wpływów budżetowych; dla lat 1919-1921 ograniczenie obszarowe do byłego Królestwa Polskiego i Małopolski</i>	128
<i>Tabela 34 Podatek z 13 kwietnia 1945 r. - stawki w % dla podstawy w zł</i>	139
<i>Tabela 35 Realne stawki opodatkowania nadzwyczajnym podatkiem od wzbogacenia wojennego według podziału terytorialnego na izby skarbowe na dzień 31 grudnia 1946 r.</i>	140
<i>Tabela 36 Liczba zakładów przemysłowych zatrudniających 5 i więcej osób w województwach albo ich fragmentach, podlegających pod konkretną Izbę Skarbową. Dane na rok 1946</i>	142
<i>Tabela 37 Wyniki estymacji parametrów w modelu na podstawie danych z wykresu 1</i>	146
<i>Tabela 38 Wyniki estymacji parametrów w modelu na podstawie danych z wykresu 2</i>	146
<i>Tabela 39 Podatek od spłaty zobowiązania przedwojennego na przykładzie liczbowym</i>	154
<i>Tabela 40 Grupy podatkowe oraz przypisane im stawki opodatkowania wedle nowelizacji z 27 lipca 1949 r.</i>	168
<i>Tabela 41 Wpływy do Skarbu Państwa z tytułu niektórych danin publicznych w latach 1946-1950 (w mln zł)</i>	182
<i>Tabela 42 Wpływy do Skarbu Państwa z tytułu podatku od wzbogacenia wojennego w porównaniu do podatku dochodowego i obrotowego (łącznie) w latach 1947-1949 w mln zł.</i>	183
<i>Tabela 43 Wpływy do Skarbu Państwa z tytułu podatku od wzbogacenia wojennego w porównaniu do innych podatków bezpośrednich wg Witkowskiego (dane w walucie sprzed reformy pieniężnej z 28 października 1950 r.).....</i>	183
<i>Tabela 44 Natura podatków nadzwyczajnych w XX w.</i>	199
<i>Tabela 45 Zestawienie wysokości stawek podatkowych przebadanych podatków nadzwyczajnych majątkowych oraz dochodowego podatku od zysków wojennych</i>	199

SPIS RYSUNKÓW:

<i>Rysunek 1 Kategorie podatków wg Zbigniewa Ofiarskiego</i>	48
<i>Rysunek 2 Podział podatków majątkowych według kryterium przedmiotu opodatkowania.....</i>	49
<i>Rysunek 3 Zeznanie do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego</i>	179
<i>Rysunek 4 Zeznanie do wymiaru nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, cd.</i>	181

SPIS WYKRESÓW:

<i>Wykres 1 Zależność realnej stopy opodatkowania w % (y) od wskaźnika uprzemysłowienia w postaci ilości zakładów przemysłowych zatrudniających 5 lub więcej osób (x).....</i>	144
<i>Wykres 2 Zależność realnej stopy opodatkowania w % (y) od wskaźnika uprzemysłowienia w postaci ilości zakładów przemysłowych zatrudniających 5 lub więcej osób (x) z usunięciem obserwacji odstającej</i>	145