

Dr hab. Cecylia Leszczyńska  
Wydział Nauk Ekonomicznych  
Uniwersytet Warszawski

**Recenzja rozprawy doktorskiej  
mgra Adama Kędrzyńskiego  
*Nadzwyczajne podatki majątkowe.***

***Studium przypadku podatku od wzbogacenia wojennego w Polsce z 13 kwietnia 1945 r.  
napisanej pod kierunkiem dr hab. Rafała Matery, prof. UŁ***

**1. Cel i przedmiot pracy, hipotezy badawcze**

Przedmiotem recenzowanej rozprawy są nadzwyczajne podatki majątkowe stosowane w XX wieku. Zostały one poddane analizie z kilku perspektyw: teorii ekonomii (słuszność, wymiar ekonomiczny i fiskalny), teorii prawa podatkowego (skala, stawki, przedmiot opodatkowania) oraz filozoficzno-etycznej (sprawiedliwość podatkowa, moralność podatników, oddziaływanie na zachowania podatników). Praca ma zatem charakter interdyscyplinarny, co istotnie odróżnia ją od dotychczasowych ujęć i podejść do wskazanej problematyki. Temat podjęty przez Autora należy uznać za oryginalny, jego ujęcie za nowatorskie poprzez wieloaspektowość i dążenie do holistycznego spojrzenia na nadzwyczajne podatki majątkowe: z punktu widzenia ekonomicznego, filozoficznego oraz prawnego.

Jako podstawowy problem badawczy Autor wskazuje „określenie cech i specyfiki nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego”, który został wprowadzony w Polsce Ludowej dekretem z 13 kwietnia 1945 r. Co istotne podatek ów miał oficjalną nazwę „nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego”, zatem ustawodawca apriorycznie nadał mu atrybut nadzwyczajności. Opodatkowaniu podlegało „wzbogacenie wojenne uzyskane na imię własne lub osób podstawionych”. Wzbogacenie ujęto bardzo szeroko, zdefiniowano je jako nadwyżkę majątku „wynikłą dla podatnika w okresie od dnia 31 sierpnia 1939 r. do dnia 30 czerwca 1945 r.”. Data 30 czerwca była istotna, bowiem wycen wartości majątku dokonywano właśnie na ten dzień. W art. 2 dekretu wskazano, iż opodatkowaniu nie podlegało wzbogacenie wojenne z następujących tytułów: 1) spadki, darowizny i posagi pochodzące z majątku posiadanego w dniu 31 sierpnia 1939 r. przez spadkodawcę lub darczyńcę, 2) kapitały otrzymane z tytułu ubezpieczenia na życie, 3) nadziały ziemi z reformy rolnej, 4) przychody odsetkowe, 5) wzrost „wartości obiegowej” przedmiotów majątkowych, posiadanych przed 1

września 1939 r., 6) majątek ruchomy przeznaczony do osobistego użytku a nabyty „w miejsce takiegoż pierwotnego majątku i w granicach jego wartości, o ile ten majątek pierwotny uległ zniszczeniu lub zaborowi w okresie wojny”. W kolejnych punktach dekretu wskazano, że opodatkowaniu podlega wzbogacenie przekraczające 100 tys. zł. Przepisy te doprecyzowano w rozporządzeniach wykonawczych, np. w rozporządzeniu z 27 czerwca 1945 r. zredukowano wyjątki do spadków, dookreślono także zasady wyceny: „Przedmioty majątkowe, posiadane przez płatnika przed 1 września 1939 r., szacuje się według ich wartości obiegowej na dzień 30 czerwca 1945 r.” Z opodatkowania zostały wyłączone instytucje publiczne (włącznie z samorządowymi).

O zobowiązaniu podatkowym orzekać miała na wniosek właściwego urzędu skarbowego obywatelska komisja podatkowa. Organy wymiarowe mogły podać do publicznej wiadomości nazwiska osób, które miały być obciążone podatkiem, a także „wezwać każdego, kto wie o wzbogaceniu wojennym tych osób, aby udzieliły wiadomości właściwym komisjom obywatelskim. Obwieszczenia te mogą być ogłaszane również poza okręgiem miejscowej właściwości komisji obywatelskiej”. Podatek miał uderzać zatem w osoby (podmioty), które komisje obywatelskie uznały za „wzbogacone”. Aspekt fiskalny miał znaczenie drugorzędne.

Dodać tu należy, że nowelizacja dekretu dokonana w 1949 r. wprowadziła dział II, dotyczący wzbogacenia powstałego na skutek regulacji zobowiązań pieniężnych: opodatkowaniu podlegać miało wzbogacenie „wynikające z regulacji powstałych przed dniem 31 sierpnia 1944 r., a nie wygasłych do dnia 30 czerwca 1945 r. zobowiązań pieniężnych”. Przepisy powyższe były następstwem zastosowania zasady nominalizmu w spłacie zobowiązań pieniężnych (zaniechano waloryzowania przedwojennych i wojennych długów).

Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego nie był klasycznym podatkiem majątkowym. Analiza przesłanek, które spowodowały, iż władza zdecydowała się na jego uchwalenie, oddaje szereg cech ustroju budowanego po 1945 r. Podatek ów Autor konfrontuje z nadzwyczajnymi podatkami majątkowymi stosowanymi przez wybrane kraje po pierwszej i drugiej wojnie światowej (oraz w jej trakcie). Analiza zasad polskiego podatku od wzbogacenia wojennego wskazuje na jego daleko idącą odmienność w stosunku do opodatkowania „nadzwyczajnych zysków” wojennych w systemach demokratycznych. W tym kontekście żałować należy, iż Autor nie pokazał innych państw socjalistycznych – czy one także stosowały po drugiej wojnie ten typ opodatkowania swoich obywateli i podmiotów gospodarczych?

Odnosząc się do kwestii nadzwyczajności podatków majątkowych chciałabym poczynić pewną uwagę. Uważam, że cennym byłoby wzbogacenie rozprawy o głębszy wymiar historyczny dotyczący ekstrapolacyjności (nadzwyczajności) jako pewnej filozofii i

pragmatyki podatkowej, którą szeroko stosowano w momentach nadzwyczajnych potrzeb skarbowych. Analiza historyczna nadzwyczajnego podatku majątkowego dostarcza cennych ustaleń odnośnie do ewolucji filozofii opodatkowania (od XVIII wieku zaczęła się coraz szerzej rozwijać nauka skarbowości, problem podatków znalazł się w teorii ekonomii klasycznej, o czym Autor pisze w rozdziale pierwszym).

Historyczne podatki ekstraordynaryjne miały zasadniczo cele fiskalne, a ich konstrukcja pozwala odtworzyć czy i w jakim zakresie były one sprawiedliwe, zasadne ekonomicznie itd. Oto kilka przykładów dotyczących Polski. Na początku panowania Jagiellonów dochody skarbowe dzielone były na zwyczajne (stałe) oraz nadzwyczajne (jednorazowe). Pierwszym nadzwyczajnym podatkiem był „pobór” uchwalony przez sejm w 1404 r. w celu wykupienia Ziemi Dobrzyńskiej z rąk Krzyżaków. „Pobór” był konstruowany jako wielokrotność podatków stałych (pośrednich i bezpośrednich), na przykład wielokrotność podatku rolnego (zwanego łanowym), czy podatku zwanego szosem, który dotyczył majątku mieszczan<sup>1</sup>. „Pobór” uchwalano jako podatek nadzwyczajny podczas wojen, każdorazowo wymagało to ustawy sejmowej (ponieważ w 1629 r. łanowe zastąpiono podymnym, czyli podatkiem od każdego domu w wysokości od 15 do 90 groszy; podymne stało się podstawą poboru; nadal stosowano wielokrotność stawki podstawowej). Równoległe z poborem sejmy nakładały na miasta nadzwyczajny szos.

W końcu XV wieku jako drugi podatek nadzwyczajny przyjęto pogłównne generalne (po raz pierwszy w 1498 r.), „generalność” oznaczała, iż płatnikami była także szlachta i duchowieństwo (jego wymiar zależał od pozycji społecznej i urzędu). Pogłównne generalne zostało zniesione w 1775 r. W jego miejsce wprowadzono „nowe podymne” jako podatek bezpośredni płacony od wartości budynku wyposażonego w komin według klasyfikacji „jakościowej” (np. w miastach od 4 do 16 złp, na wsiach od 5 do 7 złp; z podatku były zwolnione niektóre budynki użyteczności publicznej).

Nadzwyczajne podatki majątkowe były stosowane w XIX wieku, natomiast samo opodatkowanie majątku zaczęło odgrywać coraz mniejsze znaczenie w dochodach budżetowych państw za sprawą możliwości coraz szerszego i fiskalnie skuteczniejszego opodatkowywania konsumpcji (podatki pośrednie) oraz dochodów i zysków (podatki bezpośrednie). Nie wglębiając się szerzej w rozległe zagadnienia historyczne uważam, że analiza doświadczeń epoki nowożytnej w zakresie nadzwyczajnych podatków majątkowych

---

<sup>1</sup>Stosowano najczęściej stawkę 2 groszy od grzywny tj. 48 groszy wartości majątku. Podatek nakładano na miasta w zryczałtowanej dla każdego miasta kwocie, następnie rada miejska dokonywała jego repartycji dzieląc między podatników.

pozwoлиłyby lepiej oddać ewolucję filozofii i polityki podatkowej oraz ich determinanty (czemu Autor poświęcił rozdział pierwszy).

Wróćmy do celów badawczych recenzowanej pracy. Autor na s. 6 pisze, że szerszym problemem badawczym jest „(...) określenie przydatności i skuteczności wprowadzania nadzwyczajnego opodatkowania ze szczególnym uwzględnieniem specyficznego przypadku nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 r. Czy nie było alternatyw dla tego dość radykalnego rozwiązania? Czy ten środek stanowił rozwiązanie chociaż niektórych problemów makroekonomicznych?” Przywołane sformułowanie – chodzi o pierwszą część zdania – nie wydaje się najwłaściwsze: podatek od wzbogacenia wojennego był podatkiem specyficznym i jako taki („specyficzny”) raczej nie powinien być podstawą rekomendacji odnośnie do przydatności i skuteczności nadzwyczajnych podatków.

Autor sformułował cztery hipotezy badawcze, w większości o charakterze normatywno-wartościującym. Odnoszą się one do cech nadzwyczajnych podatków majątkowych. W hipotezach znalazły się stwierdzenia, iż podatki te są:

1. niesprawiedliwe,
2. trudne do zastosowania w praktyce,
3. miały niewielkie znaczenie ekonomiczne (nie rozwiązały makroekonomicznego problemu zadłużenia publicznego, cechowały się niską wydajnością fiskalną, ich działanie antyinflacyjne miało charakter krótkoterminowy, nie pociągały za sobą pozytywnego efektu behawioralnego – nie wywołały społecznie pożądanej zmiany zachowań podatników),

oraz czwartą hipotezę dotyczącą nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia majątkowego, który – podobnie jak pozostałe podatki majątkowe – był niesprawiedliwy z punktu widzenia zasad sprawiedliwości podatkowej, nie rozwiązał żadnego z istotnych problemów makroekonomicznych i powodował trudności w jego realizacji.

Zamierzenia badawcze wskazane w powyższych hipotezach są bardzo rozległe, dotyczą wielorakich aspektów, które mogłyby stać się przedmiotem kilku prac. Chcę powiedzieć, że przyjęty zakres merytoryczny rozprawy opisany hipotezami wydaje się zbyt szeroki. Ponadto Autor apriorycznie zakłada, że w intencji ustawodawcy/projektodawcy nadzwyczajnego podatku majątkowego mieściły się wszystkie wskazane w hipotezach cechy, które są de facto atrybutem podatków zwyczajnych. Nadzwyczajność podatku oznacza, iż jest on pod wieloma względami „wyjątkowy” i różny od podatku zwyczajnego, zatem nie musi (może, ale nie musi) spełniać przymiotów (pożądanych cech) właściwych podatkowi zwyczajnym; ekstraordynaryjność z definicji zakłada wyjątkowość, a filozofia tego podatku i intencje

ustawodawcy czynią go odmiennym od podatków zwyczajnych. Czy zatem należy od niego (tego podatku) wymagać by spełniać on „przymioty” właściwe podatkom zwyczajnym? A może Autorowi chodziło o identyfikację najważniejszych cech tego podatku? Kwestia ta wymaga uściślenia we wstępie. Po drugie – confirmacja lub falsyfikacja wskazanych hipotez powinna odbywać się szerszej podstawie badawczej, tymczasem w pracy przeanalizowano kilkanaście przypadków podatków majątkowych (bądź im pokrewnych), które zdaniem Autora miały cechy ekstraordynaryjności. Czy na tej podstawie można formułować wnioski generalizujące i stanowiące potwierdzenie wskazanych hipotez? Po trzecie – czwarta hipoteza dotycząca polskiego podatku od wzbogacenia wojennego z lat 1945-1949 powtarza stwierdzenia z trzech wcześniejszych hipotez, które dotyczą podatków z innej rzeczywistości polityczno-ideologiczno-ekonomicznej. Intencje i cele, którymi kierował się polski prawodawca, nie były tożsame z tymi, które były właściwe dla systemów podatkowych państw demokratycznych. Należy to bardzo mocno podkreślić. Można oczywiście dokonywać różnych analiz porównawczych, ale konieczne jest pokazywanie odmienności aksjologii, która znajdowała odzwierciedlenie także w polityce podatkowej.

Konkludując: przyjęte hipotezy oraz cele badawcze są ambitne, interesujące, ważne poznawczo, ale jednocześnie zbyt szerokie. Każda z hipotez mogłaby stać się podstawą odrębnych studiów dotyczących podatków majątkowych (i im pokrewnych), mających cechy ekstraordynaryjności, stosowanych w różnych systemach ustrojowych i krajach o różnej „filozofii podatkowej”, która zależy przecież od bardzo wielu czynników i okoliczności, w których podatki tego typu były uchwalane.

## **2. Metoda badawcza**

W celu realizacji wskazanego celu pracy Autor zastosował metodę badawczą właściwą dla prac historycznych. Po pierwsze przeprowadził analizę źródeł drukowanych (stanowią je głównie akty prawne oraz dokumenty ciał prawodawczych), w pewnym zakresie także źródeł archiwalnych (ich wykorzystanie powinno być szersze), wykorzystał także bardzo rozległą literaturę przedmiotu. Wykorzystane w pracy źródła Autor poddał krytycznej ocenie w sposób poprawny i wyczerpujący. W badaniu obciążenia podatkiem od wzbogacenia wojennego z 1945 r. Autor przeprowadził badanie ilościowe wykorzystując regresję liniową. Posługiwanie się aparatem źródłowym i jego analiza wskazuje na dojrzałość badawczą oraz poprawne opanowanie warsztatu naukowego. Bibliografia jest imponująca, zabrakło w niej natomiast wskazania źródeł archiwalnych.

### 3. Struktura pracy

Praca składa się z pięciu rozdziałów, ma strukturę rzeczowo-chronologiczną. Każdy z rozdziałów ma zbliżoną objętość, zawiera po kilka podrozdziałów, ostatnimi podrozdziałami są podsumowania. Przyjęta struktura jest właściwa, aczkolwiek w poniższych uwagach sformułowałam kilka sugestii oraz opinii krytycznych.

Rozdział pierwszy odnosi się do problematyki sprawiedliwości podatkowej z perspektywy ekonomicznej, prawnej oraz filozoficznej. Odrębny podrozdział dotyczy podatków majątkowych. Zabrakło tutaj szerszego spojrzenia na zagadnienie podatków nadzwyczajnych jako takich, na którą to kwestię zwracałam uwagę w punkcie pierwszym niniejszej recenzji. Zabrakło także wzmianki o przymusowych pożyczkach wewnętrznych, które były swego rodzaju parapodatkami majątkowym. Miały one charakter nadzwyczajny, jednorazowy, opodatkowywały de facto majątek (uszczuplały oszczędności). Refleksja nad nimi stanowiłaby cenne uzupełnienie rozważań zawartych w omawianym rozdziale.

Rozdział drugi „Przykłady nadzwyczajnych podatków na świecie w latach 1918-1945” stanowi przegląd wybranych podatków majątkowych i im pokrewnych wprowadzanych przez różne państwa zasadniczo w okresach wojen i latach powojennych. Przegląd jest interesujący, natomiast powinien być poszerzony o analizę polityk podatkowych w zakresie nadzwyczajnych podatków majątkowych po drugiej wojnie światowej, szczególnie w krajach socjalistycznych. Stanowiłoby to cenną przestrzeń porównawczą dla polskiej polityki podatkowej odnośnie do opodatkowania wzbogacenia wojennego.

Rozdział trzeci „Przykłady podatków majątkowych z elementami nadzwyczajności w Drugiej Rzeczypospolitej” pokazuje przypadki podatków majątkowych (bądź pokrewnych) mających atrybuty nadzwyczajności. Rozdział ten zawiera też wybrane wątki dyskusji między przedstawicielami teorii skarbowości. W okresie międzywojennym debata na temat filozofii podatkowej była bardzo szeroka, wydaje się, że Autor mógłby przedstawić ją szerzej. Rozdział ten stanowiłby w ten sposób dobry punkt odniesienia (de facto przeciwieństwo) polityki podatkowej odnośnie nadzwyczajnego wzbogacenia po drugiej wojnie światowej. Dodajmy, że po pierwszej wojnie polski ustawodawca stosował (lub próbował stosować) różne opodatkowania nadzwyczajnych dochodów czy zysków. Autor o tym pisze, ale zbyt wąsko.

Rozdział czwarty i piąty odnoszą się do podatku od wzbogacenia wojennego ustanowionego w Polsce w roku 1945. I tak rozdział czwarty charakteryzuje podatek w brzmieniu z 1945 r., natomiast rozdział piąty jego nowelizację z 1949 r. oraz „dalsze losy” tego podatku, za którymi kryje się jego trwanie w Polsce Ludowej oraz skargi wnoszone do sądów

po 1989 r. w odniesieniu do niewłaściwości bądź niesprawiedliwości decyzji podatkowych podejmowanych po 1945 r.

Moje uwagi dotyczące tych rozdziałów, zwłaszcza rozdziału czwartego, są następujące. Zabrakło w nim podrozdziału (ów), który pokazałaby szerszy kontekst polityki podatkowej i uwarunkowań polityczno-gospodarczo-finansowych. Chodzi tu o pokazanie: procesu decyzyjnego (władze partyjne vs. władze rządowe), fundamentów ideologicznych (znajdowały wyraz w wielu decyzjach, w tym polityce podatkowej), zniszczeń wojennych, które utrudniały szacowanie zmian wartości majątków i dochodów (tutaj powinna pojawić się analiza metod szacowania, zasadniczo odwoływano się do cen z 1939 r., ale w przypadku podatku od wzbogacenia bazowano na „wartości obiegowej” na 30 czerwca 1945 r.). Należało też wspomnieć o konsekwencjach zmian granic państwa i problemie majątku na ziemiach zachodnich i północnych: czy na tym obszarze stosowano podatek od wzbogacenia wojennego? Jeżeli tak, to jaką stosowano metodę szacowania wzbogacenia? Wskazane byłoby też pokazanie zmian własnościowych (nacjonalizacja itd.) oraz ustroju pieniężnego w 1945 r. i w 1950 r. (wymiany pieniądza obniżały zasoby oszczędnościowe ludności). Wreszcie poruszyć należało problem zobowiązań z okresu wojny i przedwojennych oraz zasad ich przeliczeń, była to istotna przesłanka zmian podatku od wzbogacenia wojennego w brzmieniu z 1949 r. Proponowałabym także krótki opis problemu skomplikowanego systemu kursu walutowego (część przedwojennych zobowiązań/należności opiewała na waluty obce). Po 1945 r. formalnie obowiązywał kurs z 1939 r. z tzw. wyrównaniami. Autor wspomina o tych zagadnieniach, ale bardzo płytko, najczęściej gdy pojawiają się one w kontekście omawianych przepisów prawa o wzbogaceniu wojennym. Właściwsze byłoby moim zdaniem ich przeanalizowanie w wyodrębnionym podrozdziale.

Kilka uwag chciałabym też skierować wobec podrozdziału 4.1. (przyczyny wprowadzenia w 1945 r. podatku od wzbogacenia wojennego). Jego treść powinna szerzej wnikać w okoliczności i przesłanki ogłoszenia tego podatku. Mam też wątpliwości do niektórych stwierdzeń, jakie w tym podrozdziale padają. Reforma rolna z 1944 r. jako taka nie była początkiem procesów nacjonalizacyjnych, takie cechy miało jedynie upaństwowienie niektórych majątków (PNZ). Nie jest jasne dlaczego procesy nacjonalizacyjne Autor uznaje „zarazem za przyczynę jak i skutek wprowadzenia nadzwyczajnego opodatkowania” (s. 125). Wymaga to wyjaśnienia. Kilka wierszy dalej Autor pisze „Nie dostrzegam w nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego elementu nacjonalizacji kapitału jako pierwszy” (co to znaczy?). Dalej Autor wchodzi w polemikę z kilkoma autorami (w tym z Andrzejem Stelmachowskim), ale swojej argumentacji nie przedstawia, a dalszy wywód nie jest do końca

zrozumiały i logiczny. Na s. 127 pada zdanie, iż do materialnych przyczyn wprowadzenia podatku od wzbogacenia należały straty wojenne, potrzeba powstrzymania inflacji, zadłużenie publiczne odziedziczone po II RP i zwiększone podczas wojny. Dla uzasadnienia tych stwierdzeń Autor nie przedstawił argumentacji. Na s. 128-129 opisano motywy ideologiczne, uderzenie w spekulantów, wzorowanie się na rozwiązaniach z Zachodu itd. Jednym słowem opis przesłanek nie jest do końca uporządkowany, a ich waga przekonująco uzasadniona.

Pewne zastrzeżenia budzą też same tytuły rozdziałów. Wprawdzie poprawnie oddają ich zawartość, są natomiast bardzo „techniczne” (nadużywanie słowa „przykłady”), byłoby lepiej gdyby miały charakter choćby częściowo problemowy. Te tytuły są następujące: 1. Fundamenty sprawiedliwości podatkowej; 2. Przykłady nadzwyczajnych podatków na świecie w latach 1918-1945; 3. Przykłady podatków majątkowych z elementami nadzwyczajności w Drugiej Rzeczypospolitej; 4. Nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 13 kwietnia 1945 r.; 5. Nowelizacja regulacji podatku od wzbogacenia wojennego z 1949 r. oraz dalsze losy podatku.

Jak pisałam wcześniej, każdy rozdział zamyka podsumowanie, natomiast całą rozprawę – Uwagi i wnioski końcowe. Podsumowania są interesujące i poprawne, natomiast Uwagi i wnioski końcowe – w kilku miejscach odnoszą się do zagadnień nie będących przedmiotem pracy. I tak na s. 193 Autor pisze, iż „Okres Polski Ludowej cechował się dominacją prawa nad etyką” – kwestia ta nie była przedmiotem analiz przeprowadzanych w pracy. Na s. 194 jest niepotrzebny akapit dotyczący procesu cywilizacyjnego w Polsce Ludowej – jest on moim zdaniem zbędny; podobnie rzecz się ma z kolejnym akapitem na s. 194 stanowiącym polemikę z oceną okresu PRL poczynioną przez Marcina Piątkowskiego.

#### **4. Uwagi szczegółowe**

Recenzowana rozprawa została napisana starannie pod względem językowym i edycyjnym: dopracowana jest redakcja, przypisy, odwołania i omówienia. Przy pozytywnej ocenie formalnej, językowej i edycyjnej, wskazuję niżej szereg drobnych zastrzeżeń i uwag.

s. 27-29: tekst dotyczy teoretycznych aspektów podatków z perspektywy prawnej – ujęcie jest zbyt wąskie, niektóre frazy trochę przypadkowe – niepotrzebne są wtręty odwołujące się do ekonomistów (Keynes);

s. 29-38: tekst nieco chaotyczny, nie jest jasne co jest jego istotą, trudno uzasadnić przywoływanie współczesnych dywagacji dotyczących podwyżek VAT, akcyzy itd. oraz ich skutków; nie wiadomo po co Autor pisze o PIT, CIT itd.;



s. 43-47: zbędne są przywołania dotyczące niektórych podatków majątkowych, rozbija to wywód; za mało teorii podatków majątkowych oraz problematyki ekstraordynaryjności;

s. 49: zdanie „Wysoce wątpliwym byłoby natomiast założenie, iż rząd roku 1945 uwzględniał doświadczenia XIX w. i wcześniejsze” jest zbędne, pada w rozdziale „teoretycznym”, Autor kwestii historycznych „wzorów” nie podejmuje; jednym słowem jest to niepotrzebne. Jest też niejasna treść zaprezentowana na s. 48-49, nie jest zakwalifikowana do żadnego podrozdziału, nie wiem, po co jest wprowadzona w tym miejscu;

s. 50: Autor pisze o wzrostach zysków we włoskim przemyśle, ale nie podaje w jakim czasie; tabela 6 i 7 na s. 50 i 51 jest zbędna (pokazuje obroty handlowe Włoch);

s. 53: w ostatnim wierszu jest odwołanie do tabel 7 i 8, zapewne chodzi o tabele 8 i 9;

s. 63: przy opisie niemieckich podatków pojawia się podatek CIT i PIT (to samo w tabelach na s. 67 i 68); podatków takich wówczas nie było, raczej chodzi o ich odpowiedniki, przydałoby się wyjaśnienie;

s. 82 i następne: podrozdział dotyczący Turcji jest zbyt obszerny i drobiazgowy, także w stosunku do poprzednich podrozdziałów, zapewne jest to efekt presji źródła;

s. 99: Autor pisze, że „odrodzone państwo polskie nie mogło posiadać przecież zadłużenia publicznego”; Autor ma zapewne na myśli dług Skarbu Państwa, kwestia ta wymaga komentarza;

s. 97: trochę dziwny układ punktów – na s. 97 zaczyna się treść podrozdziału 3.1, a na s. 100 – podrozdziału 3.1.1. Wydaje się, że skoro podrozdział 3.1. dzieli się na kilka podrozdziałów, to treść ze stron 97-100 powinna znaleźć się w jakimś podrozdziale;

s. 100: w środkowym akapicie Autor pisze, iż podczas opodatkowania zysków wojennych po pierwszej wojnie zastosowano metodę zbliżoną do podatku od wzbogacenia z 1945 r. Jeżeli już to było odwrotnie: w 1945 r. prawodawca mógł się wzorować na rozwiązaniach z 1919 r. Jeżeli jednak porównamy brzmienie i wymowę obu aktów prawnych, to okaże się, że podobieństwa pomiędzy nimi były śladowe, wspólna była jedynie chęć opodatkowania nadzwyczajnych korzyści odniesionych przez niektóre jednostki podczas wojny. O tej chęci decydowały różne motywacje (nie będę w tę kwestię w tym miejscu wchodzić szerzej);

s. 110: przy wnioskach wypływających z tabeli 29 konieczne jest zwrócenie uwagi na fakt, iż wzrost dochodów skarbowych w latach 1919-1921 w markach polskich wynikał z inflacji i deprecjacji marki;

s. 121: niepotrzebne są nawiązania do PRL, zaburzają spójność wyводу (treść jest podsumowaniem rozwiązań podatkowych II RP);

s. 125: zbędny akapit dotyczący Manifestu PKWN itd.;

s. 126: w pierwszych latach powojennych po 1945 r. nie było hiperinflacji, ceny były kontrolowane, towary reglamentowane (chyba, że Autor ma na myśli „czarny rynek”);

s. 127: zbędne zdania o oszacowaniach strat wojennych z zakresu kultury i sztuki w roku 2021 – brak związku z tematem; Autor powinien napisać o stratach jako problemie w kontekście podatku od wzbogacenia, tutaj są dwa zdania o stratach kulturowych i ludnościowych;

s. 128: pierwszy akapit zawiera wskazanie podmiotów, w które uderzał podatek od wzbogacenia z 1945 r.; akapit powinien znaleźć się w innym miejscu (w podrozdziale 4.2);

s. 129: ciekawe dywagacje dotyczące kategorii zysk i dochód; w dekreście z 1945 r. celowo ich nie użyto, posługiwano się szerokim określeniem „wzbogacenie”. Jest to interesujące *pendant* do zrozumienia przesłanek omawianego podatku od wzbogacenia;

s. 165: nie jest jasne po co przywołano opisy zachowań przedsiębiorców (raje podatkowe, optymalizacja itp.), nie ma to zastosowania do analizy sytuacji podatkowej z lat 1945-1949;

s. 172: formularz nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia z 1945 r. powinien znaleźć się w podrozdziale 4.2;

s. 173: potrzebny szerszy komentarz wyjaśniający problem z przeliczaniem złotych w związku z wymianą pieniądza w 1950 r. (wspominałam o tym wcześniej);

s. 177: dlaczego w XXI wieku „temat nadzwyczajnej daniny z lat powojennych pozostaje aktualny”? W jakim sensie jest aktualny? Lex wskazuje, że „akt utracił moc”.

## **5. Podsumowanie**

Recenzowana rozprawa doktorska może być uznana za oryginalne dzieło pokazujące złożoność nadzwyczajnych podatków majątkowych. Wnioski jakie z niej wypływają pokazują utrudnienia jakie wiążą się z wprowadzaniem do systemu fiskalnego podatków majątkowych. Współcześnie są one stosowane rzadko, w przeszłości zdecydowanie częściej. Na konkluzjach jakie Autor poczynił mogą być budowane rekomendacje dla potencjalnego ustawodawcy, który zamierzałby tego typu podatki wprowadzić. Recenzowana rozprawa stanowi także cenny wkład do historiografii gospodarczej, podjęty temat jest ważny z punktu widzenia historii fiskalnej, ale też szerzej historii gospodarczo-społecznej. Uważam, że po poprawkach i uzupełnieniach praca mogłaby zostać opublikowana w postaci monografii bądź cyklu artykułów.

## **6. Konkluzja**

**Stwierdzam, że rozprawa doktorska mgra Adama Kędrzyńskiego spełnia warunki określone w art. 187 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. (Dz. U. z 2023 r. poz. 742). W świetle powyższego wnoszę o dopuszczenie jej do publicznej obrony.**

