



Mariusz Mak¹

Represyjność systemu opodatkowania dochodów osobistych w okresie Polski Ludowej

Streszczenie

Przedstawiona w opracowaniu analiza wskazuje, że system podatkowy dochodów osobistych w okresie Polski Ludowej odzwierciedlał nie tylko silne tendencje fiskalne, lecz także autorytarne podejście do przejmowania własności prywatnej. Rekonstrukcja historyczna dowodzi, że stosowana wówczas progresja podatkowa miała na celu ograniczenie, a nawet eliminację części sektorów gospodarki nieuspołecznionej. Z perspektywy koncepcji wolności można zauważyć, że konstrukcja podatku od dochodów w sektorze prywatnym była narzędziem przejmowania i kontrolowania własności jednostek. Świadczą o tym nie tylko same rozwiązania fiskalne, lecz także arbitralnie przyznawane ulgi i zwolnienia oraz wyraźnie łagodniejsze zasady dotyczące dochodów jednostek z sektora uspołecznionego. Z tego względu system podatkowy obowiązujący w okresie Polski Ludowej należy uznać za represyjny. Celem artykułu jest charakterystyka represyjności opodatkowania dochodów osobistych w tamtym czasie. W opracowaniu wykorzystano takie metody jak: analiza opisowa, rekonstrukcja historyczna, wnioskowanie przez analogię, analiza porównawcza oraz badanie dokumentów źródłowych.

Słowa kluczowe: fiskalizm, gospodarka w okresie Polski Ludowej, opodatkowanie dochodów, ulgi i zwolnienia podatkowe, represyjność opodatkowania dochodów

Repressiveness of the Personal Income Taxation System during the era of the People's Republic of Poland

Abstract

The analysis presented in this article examines the repressive nature of the system of personal income taxation in the Polish People's Republic and seeks to link the perspective of the economic history of the PRL with research on extraordinary wealth taxes and the

¹ Dr Mariusz Mak, Uniwersytet w Białymstoku, ul. Warszawska 63, 15-062 Białystok, e-mail: m.mak@uwb.edu.pl, nr ORCID: 0000-0002-6406-4519.

conceptual framework of optimal taxation theory. The point of departure is the findings concerning the post-war tax on war-time enrichment which – despite its limited fiscal importance – revealed the potential of taxes as an instrument for selectively restricting property rights. Against this background, the paper investigates the design of taxes on wages and personal incomes, in particular the mechanisms of additional levies on above-norm increases in the wage fund (including the equalisation tax, payments to the State Fund for Occupational Activation and the so-called popiwek), whose progressive schedule ranging from 40 to 500 per cent in practice led to multiple taxation of the same base. From the perspective of concepts of freedom and the principle of tax fairness, it is shown that the combined effect of these instruments went beyond classical fiscalism and in practice served to discipline wage policy and shape the structure of ownership in the socialist economy. The research hypothesis advanced in the article is that the system of personal income taxation in the period of the Polish People's Republic was, in essence, repressive, which is confirmed by an analysis of the legal provisions, their practical operation and the relationship between the level of tax burdens and the scope of the individual's real freedom to dispose of income. The study applies the doctrinal legal method, historical reconstruction, comparative analysis and the examination of primary documentary sources.

Keywords: fiscalism, economy during the People's Republic of Poland, income taxation, tax reliefs and exemptions, repressiveness of taxation

Wstęp

Po II wojnie światowej proces unifikacji systemu podatkowego, w tym podatku dochodowego, okazał się przedsięwzięciem wyjątkowo złożonym, długotrwałym i wymagającym. Wprowadzenie jednolitych regulacji podatkowych napotykało poważne trudności zarówno w wymiarze legislacyjnym (prawnym i normatywnym), jak i w ujęciu doktrynalnym (aksjologicznym oraz ekonomicznym). Jak zauważa Natalia Gajl, istniało kilka kluczowych przyczyn tych problemów. Najważniejsze z nich to znaczne i zwiększające się potrzeby budżetowe, skutkujące częstymi nowelizacjami prawa i nasilającym się fiskalizmem, a także narastająca inflacja i reforma walutowa (Gajl 1998b: B/83–84). W konsekwencji proces unifikacji podatków w Polsce trwał wiele lat i nie został ostatecznie zakończony aż do upadku PRL. Analiza tego zagadnienia dobrze ilustruje skalę trudności, przed jakimi staje ustawodawca przy wprowadzaniu reform podatkowych. Na tym tle sformułowano hipotezę badawczą, zgodnie z którą system opodatkowania dochodów osobistych w Polsce Ludowej miał charakter represyjny. Głównym celem niniejszego opracowania jest przedstawienie represyjności tego systemu.

W optyce dotychczasowych badań nad nadzwyczajnymi daninami majątkowymi szczególne miejsce zajmuje monografia Adama Kędrzyńskiego *Nadzwyczajne podatki majątkowe na przykładzie podatku od*

wzbogacenia wojennego w Polsce z 13 kwietnia 1945 r. Autor charakteryzuje podatek od wzbogacenia wojennego jako jednorazową daninę majątkową nakładaną na przyrost majątku osiągnięty w okresie II wojny światowej, mającą charakter pieniężny, przymusowy, nieekwiwalentny i bezzwrotny, obciążającą osoby fizyczne i prawne (Kędrzyński 2025: 10–11). Z punktu widzenia niniejszych rozważań istotne jest to, że wpływy z tej daniny wynosiły niecały 1% dochodów budżetu państwa, co przesądza o jej marginalnym znaczeniu fiskalnym, przy jednocześnie wysokiej dolegliwości w wymiarze indywidualnym, skutkującej w skrajnych przypadkach bankructwem podatników i wpisanej w proces nacjonalizacji kapitału (Kędrzyński 2025: 11, 178). Nadzwyczajne podatki majątkowe, z podatkiem od wzbogacenia wojennego na czele, stanowią zatem ważny punkt odniesienia dla analizy systemowego opodatkowania dochodów osobistych w Polsce Ludowej, w którym cele fiskalne splecione były z celami politycznymi oraz przekształcaniem struktury własności.

Przyjęta w niniejszym artykule perspektywa badawcza łączy rekonstrukcję historyczną rozwiązań normatywnych z analizą dogmatyczną oraz aksjologiczną. Punktem wyjścia jest odczytanie konstrukcji podatków dochodowych w oparciu o teksty ustaw, orzecznictwo oraz literaturę prawa podatkowego, uzupełnione o interpretację w kategoriach wolności jednostki i sprawiedliwości podatkowej (por. Szpunar 2021; Mak 2023). Tak zarysowana perspektywa umożliwia formułowanie wniosków normatywnych na temat granic dopuszczalnej ingerencji fiskalnej państwa. Na tym tle niniejsze opracowanie nawiązuje do ustaleń Pawła Klimka dotyczących ewolucji opodatkowania dochodów w PRL, koncentruje się jednak na szerszej rekonstrukcji aksjologicznej oraz na represyjności systemu opodatkowania dochodów osobistych, uwzględniając także nowsze ustalenia odnoszące się do nadzwyczajnych podatków majątkowych.

Teoretyczne aspekty opodatkowania dochodów osobistych

System opodatkowania dochodów osobistych wywodzi się z podatku poglównego i na przestrzeni wieków ulegał licznym przekształceniom. Współczesna forma podatku dochodowego ukształtowała się w Anglii w XVIII wieku. Amerykański badacz Charles R. Metzger określa mianem „The governmental trend towards this form of taxation in the past few centuries” (Metzger 1927: 662), co dobrze obrazuje ewolucję podejścia do opodatkowania dochodów².

² W tamtym okresie źródeł opodatkowania doszukiwano się w zasadzie czystego dochodu. Zmiana systemu podatku dochodowego sprawiła, że przez długi czas pełnił on

Konstrukcja podatku dochodowego stanowi ogniwo łączące założenia aksjologiczne z techniką legislacyjną. Jak podkreśla Feliks Grądalski, „bez dobrej techniki opodatkowania” nawet najlepiej przemyślane idee mogą nie zostać wdrożone, a system podatkowy może stać się zaprzeczeniem pierwotnych założeń (Grądalski 2004: 53). W literaturze podkreśla się, że podatek jest zjawiskiem łączącym elementy ekonomiczne, społeczne i prawne, a transformacja tych założeń na poziom normatywny jest zadaniem szczególnie złożonym. W pracy *Podatki i prawo podatkowe* Andrzeja Gomułowicza i Dariusza Mączyńskiego wskazuje się przede wszystkim na: precyzyjne określenie stanów faktycznych i prawnych podlegających opodatkowaniu, ustalenie zakresu podmiotowego, zasady wyznaczania podstawy opodatkowania, wybór stawek i struktury taryfy podatkowej oraz reguły dotyczące ulg, umorzeń i zwolnień podatkowych (Gomułowicz, Mączyński 2016: 148–149). Tak rozumiany zestaw elementów konstrukcyjnych będzie w dalszej części artykułu odniesieniem dla analizy rozwiązań przyjmowanych w Polsce Ludowej oraz oceny ich represyjności.

Problematyka ta wiąże się nie tylko z aspektami technicznymi i prawnymi, ale także – co szczególnie istotne – z fundamentami aksjologicznymi. Przykładowo, ustalenie zakresu podmiotowego opodatkowania dotyczy takich kategorii jak sprawiedliwość (rozumiana m.in. jako powszechność i równość opodatkowania) czy wolność, a także przedmiotowego zakresu, jaki ustawodawca decyduje się objąć podatkiem. Analogiczne kwestie pojawiają się przy uzasadnianiu preferencji podatkowych. W tym kontekście ustawodawca nie tylko musi mierzyć się z problemami praktycznymi, ale także jest oceniany pod kątem honorowania wskazanych wyżej zasad. Z perspektywy ekonomii sektora publicznego zagadnienia te analizowane są m.in. w ramach teorii optymalnego opodatkowania dochodu. W klasycznym ujęciu J.A. Mirrleesa państwo wybiera nieliniową skalę podatku dochodowego, tak aby przy asymetrycznej informacji o produktywności podatników zmaksymalizować społeczną funkcję dobrobytu, przy czym podstawowym ograniczeniem są bodźce do unikania wysiłku i pracy. Model ten ukazuje fundamentalny kompromis między efektywnością a redystrybucją: zbyt wysokie krańcowe stawki opodatkowania najwyższych dochodów prowadzą do strat dobrobytu, natomiast zbyt niskie – do niewystarczającej redystrybucji i wzrostu nierówności (Mirrlees 1971: 175–208; Kaplow 2022). W nowszych ujęciach, rozwijających podejście Mirrleesa, akcentuje się

wyłącznie rolę fiskalną. Nie uzasadniano jego istnienia względami redystrybucyjnymi ani dążeniem do zapewnienia sprawiedliwości. Co więcej, przejęcie części dochodu na potrzeby prowadzonych wówczas wojen postrzegano jako rozwiązanie zasadniczo racjonalne (choć budzące wątpliwości natury etycznej), a nawet w pewnym sensie sprawiedliwe.

również rolę zróżnicowania preferencji podatników, elastyczności podaży pracy oraz zmian struktury dochodów w gospodarce, co ma znaczenie dla uzasadnienia progresji podatkowej oraz dla oceny krańcowych stawek opodatkowania w górnych przedziałach skali (Kaplow 2022). Istotny wkład do tej debaty wnosi J.E. Stiglitz, który w pracach poświęconych samoselekcji i Pareto-efektywnemu opodatkowaniu podkreśla znaczenie ograniczeń informacyjnych po stronie państwa oraz konieczność projektowania systemu podatkowego w taki sposób, aby podatnicy sami „ujawniali” swój typ poprzez wybór kombinacji dochodu i czasu wolnego. W połączeniu z uzyskanymi wspólnie z A.B. Atkinsonem wynikami dotyczącymi struktury podatków pośrednich prowadzi to do wniosku, że ocena sprawiedliwości i efektywności podatków dochodowych wymaga spojrzenia na cały system podatkowy, a nie jedynie na pojedynczy podatek (Stiglitz 1982: 213–240; Atkinson, Stiglitz 1976: 55–75; Mankiw, Weinzierl, Yagan 2009: 147–174).

Pomimo różnic między poszczególnymi podatkami w każdym systemie podatkowym można wskazać podstawowe elementy konstrukcyjne. W odniesieniu do podatku dochodowego do elementów stałych należą: podmiot podatku, przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania oraz stawki i skale podatkowe, natomiast do elementów zmiennych zalicza się: wyłączenia, zwolnienia, ulgi, zniżki i zwwyżki podatkowe (Dolata 2013: 34). Rozróżnienie to ma znaczenie dla oceny stabilności oraz przewidywalności obciążeń podatkowych, a pośrednio także dla oceny ich potencjalnie represyjnego charakteru.

Jak wskazuje Andrzej Gomułowicz, przepisy podatkowe rzadko posługują się precyzyjną definicją podatnika, odwołują się raczej do formuł typu: „podatnikami są”, „obowiązkowi podatkowemu podlegają”, co utrudnia jednoznaczne rozgraniczenie zakresu podmiotowego daniny (Gomułowicz, Mączyński 2016: 149). W literaturze prawa finansowego zwraca się również uwagę, że konstrukcja podatku nie jest strukturą całkowicie sztywną. Wanda Wójtowicz zauważa, iż „konstrukcja każdego podatku zawiera elementy, które ulegają zmianom i są różne dla poszczególnych podatków” (Wójtowicz 2020). Ta swoista plastyczność konstrukcji podatku będzie miała znaczenie także przy ocenie rozwiązań przyjmowanych w Polsce Ludowej.

Opodatkowanie w okresie scentralizowanej gospodarki socjalistycznej (1944–1989)

System podatkowy w Polsce w latach 1944–1989 był podporządkowany zasadom gospodarki scentralizowanej. Dochody państwa w tym okresie opierały się głównie na funkcjonowaniu tzw. sektora społeczno-

nego³. Z racji centralnego planowania i stabilnych wpływów z „przedsiębiorstw państwowych” zainteresowanie podatkami było mniejsze niż w systemach wolnorynkowych. Z czasem jednak podatki od dochodów osobistych stały się ważnym narzędziem przymusu fiskalnego stosowanego przez władzę (Gajlb 1998: B/85). Prywatne przedsiębiorstwa odgrywały niewielką rolę w gospodarce, a wobec ich działalności stosowano restrykcyjne regulacje podatkowe. W niektórych okresach dążono wręcz do ich ograniczenia lub likwidacji (Gajlb 1998: B/85).

Podstawą dla konstruowania podatków była Konstytucja PRL (DzU 1952, nr 33, poz. 232), która odwoływała się do zasady równości i postulowała „likwidację klas społecznych żyjących z wyzysku robotników i chłopów” (DzU 1952, nr 33, poz. 232; art. 3 i 4). Te deklaracje miały znajdować odzwierciedlenie w silnej progresji podatkowej i licznych preferencjach. Najwyższa stawka podatku dochodowego w 1946 r. sięgała 80% (DzU 1946, nr 2, poz. 14; art. 28 ust. 1), a w kolejnych latach fiskalizm zaostrzał się – maksymalna krańcowa stawka podatku dochodowego wzrosła nawet do 95% (DzU 1972, nr 53, poz. 339; art. 18 ust. 2). Spółdzielnie i przedsiębiorstwa państwowe poza planem gospodarczym obciążano podatkiem progresywnym do 65% (DzU 1946, nr 2, poz. 14; art. 18 ust. 1), natomiast jednostki objęte planem płaciły co najmniej 10% podatku, bez kwoty wolnej (DzU 1946, nr 2, poz. 14; art. 31 ust. 1). Jak trafnie zauważył P. Klimek, „lud” stał się w istocie „bezbronną ofiarą fiskalizmu” (Klimek 2017: 181–182).

Na tle odbudowy powojennego systemu danin publicznych szczególną rolę odgrywał nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego, wprowadzony dekretem z 13 kwietnia 1945 r. Jak pokazuje autor wspomnianej monografii, była to jednorazowa danina majątkowa obejmująca wzrost majątku osiągnięty w okresie wojny przez szeroki krąg podmiotów – zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne (Kędrzyński 2025: 10–11). Zgromadzony materiał empiryczny prowadzi do wniosku, że dochody z tego podatku odpowiadały niecałemu 1% wpływów budżetu państwa, co potwierdza jego ograniczone znaczenie fiskalne, przy jednocześnie wysokiej dolegliwości w skali indywidualnej, nierzadko prowadzącej do upa-

³ Jednostka gospodarki uspołecznionej (j.g.u.) to pojęcie wywodzące się z systemu komunistycznego, w którym wyróżniano własność społeczną (państwową, spółdzielczą i organizacji społecznych) oraz własność indywidualną. Termin ten odnosił się do podmiotów organizacyjnych – zazwyczaj osób prawnych – prowadzących działalność gospodarczą w oparciu o majątek społeczny. Z perspektywy prawa jednostki te były traktowane łagodniej niż tzw. jednostki gospodarki nieuspołecznionej, czyli prywatni przedsiębiorcy. Definicja ta została usunięta z podstawowych aktów prawnych w Polsce w 1990 r. (*Encyklopedia podatkowa*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1998).

dłości podatników i włączonej w działania państwa zmierzające do nacjonalizacji kapitału (Kędrzyński 2025: 11, 178). Podatek od wzbogacenia wojennego można zatem postrzegać jako jedno z pierwszych rozwiązań, w których instrumenty podatkowe zostały wykorzystane w sposób selektywny oraz politycznie uzasadniony, służąc de facto konfiskacie majątku, a tym samym zapowiedź późniejszego represyjnego charakteru systemu opodatkowania dochodów osobistych w Polsce Ludowej, którego podstawowe elementy zostaną przedstawione w kolejnych akapitach.

Pierwsze lata Polski Ludowej przyniosły rozdzielenie opodatkowania na dwa główne podatki: od wynagrodzeń (dekret z 18 sierpnia 1945 r., DzU 1945, nr 38, poz. 220 ze zm.) i dochodowy (dekret z 8 stycznia 1946 r., DzU 1946, nr 2, poz. 14). W ten sposób dochody z pracy oddzielono od dochodów kapitałowych, co umożliwiała stosowanie ostrej progresji wobec wybranych grup podatników. Wśród późniejszych danin znalazły się m.in. podatek dochodowy od osób prawnych, podatek rolny (w tym z działów specjalnych produkcji rolnej), a także podatek uzupełniający, wyrównawczy czy od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń (DzU 1984, nr 52, poz. 268; Klimek 2017: 171)⁴.

Podatek od wynagrodzeń z 1945 r. miał stawki progresywne od 1 do 50% (DzU 1945, nr 38, poz. 220; art. 11). W jego konstrukcji ukryto dodatkową opłatę (art. 13 ust. 2–3), faktycznie regresywny podatek, który dotyczył pracodawców wypłacających płace poniżej ustalonego pułapu. Ustawą z 4 lutego 1949 r. (DzU 1949, nr 7, poz. 41) opłatę tę przemianowano na „podatek uzupełniający”. Z kolei dekret o podatku dochodowym z 1948 r. wprowadził rozwiązania skutkujące „podwójnym opodatkowaniem” części pracowników sektora nieuspołecznionego – jeśli ich wynagrodzenia przekraczały 360 000 zł, kwota ta była dodatkowo doliczana do podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym (DzU 1948, nr 52, poz. 414). Rozwiązanie to miało ograniczać konsumpcję i inflację, a z czasem wyodrębniono na tej podstawie podatek wyrównawczy (Klimek 2017: 176).

Podatek wyrównawczy, wprowadzony ustawą z 13 grudnia 1957 r. (DzU 1957, nr 62, poz. 336), nakładał dodatkowe obciążenie na osoby osiągające dochody znacznie przekraczające przeciętne. Był on swego

⁴ Z czasem podatek ten przekształcił się w odrębny podatek dochodowy od osób fizycznych, którego podstawę stanowił dochód ogólny. Wprowadzono w nim także – analogicznie do podatku dochodowego od osób fizycznych – system ulg i zwolnień. Dotyczyły one m.in. wydatków związanych z budową bądź remontem domu jednorodzinnego, a także wniesienia wkładu budowlanego lub mieszkaniowego do spółdzielni. Wydatki te obniżały podstawę opodatkowania. Ostatecznie podatek ten został zniesiony dopiero w 1991 r. (Malski 2014: 381–382; Klimek 2017: 176).

rodzaju nadbudową ponad podatkiem dochodowym i od wynagrodzeń. W latach 80. do katalogu podatków dochodowych dołączono kolejną daninę – „opłatę na rzecz Państwowego Funduszu Aktywizacji Zawodowej” (DzU 1983, nr 75, poz. 334), czyli faktyczny podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń. Obowiązywał on zarówno w sektorze uspołecznionym, jak i prywatnym, a jego konstrukcja oparta była na wysoce represyjnej, progresywnej skali obciążeń od 40 do 500% ponadnormatywnego przyrostu funduszu płac. W praktyce oznaczało to, że każda złotówka wzrostu wynagrodzeń powyżej dopuszczalnego wskaźnika mogła być – w zależności od stopnia przekroczenia – wielokrotnie obciążona daniną sięgającą nawet pięciokrotności podstawy opodatkowania. Skala ta była pierwotnie powiązana z wpłatami na Państwowy Fundusz Aktywizacji Zawodowej, a następnie – po nowelizacji z 31 lipca 1985 r. – została przejęta przez podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń (tzw. popiwek), który pełnił przede wszystkim funkcję dyscyplinującą politykę płacową w przedsiębiorstwach uspołecznionych, a nie klasycznie fiskalną (Gajl 1998b: B/111–B/112; Klimek 2017: 176–177; Miemiec 2020: 121–123; DzU 1983, nr 75, poz. 334, art. 3 ust. 8; DzU 1985, nr 37, poz. 174, art. 2).

Cały system podatkowy PRL stawał się z czasem coraz bardziej złożony i nieprzejrzysty. Ukrywanie podatków pod nazwą „opłat” ograniczało transparentność i czyniło z nich narzędzie represji wobec podatników. W praktyce służyły one nie tylko zwiększaniu dochodów budżetowych, lecz także kontroli społeczno-gospodarczej i hamowaniu rozwoju klasy średniej.

Kwoty wolne od podatku w okresie Polski Ludowej

W czasach Polski Ludowej dokonano istotnej modyfikacji w sposobie ustalania zobowiązań podatkowych. Rozwiązanie to miało na celu wywołanie przekonania, że system podatkowy jest przejrzysty i że obywatele uczestniczą w nim jako współgospodarze. Tworzono więc obraz, w którym społeczeństwo sprawuje kontrolę nad redystrybucją własności przejmowanej przez państwo zgodnie z zasadą równości. Była to własność postrzegana – przynajmniej w teorii – jako wspólna. W miastach w tym celu powołano obywatelskie komisje podatkowe oraz lustratorów społecznych, a na terenach wiejskich rolę tę pełnili delegaci społeczni. Wspomniane instytucje uczestniczyły w procesie ustalania wysokości podatku, jego wymiaru i poboru (Gajl 1998b: B/104).

Z perspektywy czasu można uznać, że włączenie czynnika społecznego miało nie tylko umacniać poczucie równości i sprawiedliwości

podatkowej, lecz także sugerować, że system podatkowy w Polsce Ludowej uwzględnia potrzeby obywateli, pomijane w innych modelach ustrojowych⁵. W efekcie z biegiem lat pojawiało się coraz więcej przywilejów podatkowych skierowanych do „ludu”, podczas gdy osoby zamożniejsze spotykały się z nasilonym fiskalizmem i sankcjami za aktywność gospodarczą.

Na uwagę zasługują również kwoty wolne od podatku. W 1973 r. odpowiadały one 4,78-krotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia. Już rok później ich realna wartość spadła do 3,77-krotności, a w 1975 r. do 3,06-krotności przeciętnego wynagrodzenia z poprzedniego roku. Tendencja ta była skutkiem przede wszystkim inflacji. W kolejnych dekadach wysokość kwoty wolnej zaczęto uzależniać od rodzaju uzyskiwanego dochodu. Szczególnie wysoką wartość miały progi wolne dla osób czerpiących zyski z działalności naukowej, literackiej czy artystycznej. W latach 1977–1982 wynosiły one 72 000 zł, co w 1982 r. stanowiło 9,364-krotności przeciętnego wynagrodzenia z roku 1981. Dla przykładu w 1974 r. przeciętne miesięczne wynagrodzenie wynosiło 3185 zł (M.P. 1990, nr 21, poz. 171). Warto dodać, że dochody z działalności artystycznej, literackiej i oświatowej były objęte podatkiem dochodowym wyłącznie wówczas, gdy nie przekraczały granicy opodatkowania podatkiem od wynagrodzeń. W przypadku innych źródeł dochodów kwoty wolne były zdecydowanie niższe (Mak 2023: 89–90).

System ulg i zwolnień podatkowych w Polsce Ludowej

System podatkowy w okresie PRL charakteryzował się znaczną arbitralnością oraz dużą liczbą ulg i zwolnień, które z roku na rok coraz bardziej się mnożyły – zjawisko to dzisiaj określa się mianem *tax expenditures*. Już tylko na podstawie art. 5 ust. 3 ustawy o podatku od wynagrodzeń z 1949 r. wydano aż 60 zarządzeń i rozporządzeń Ministra Skarbu, co w latach 1949–1991 doprowadziło do powstania blisko 300 preferencji podatkowych. Minister Finansów⁶, działając w sposób całkowicie dowolny, mógł na mocy art. 20 ust. 2 tej ustawy „zwalniać od podatku całkowicie lub częściowo niektóre grupy podatników”, a także określone kategorie przychodów (DzU 1946, nr 2, poz. 14; art. 19, 28, 32). Przykładem takiej praktyki jest zwolnienie w latach 60. świadczeń związanych ze świętami pracy górnika, hutnika czy kolejarza oraz wprowadzenie prefe-

⁵ Chodzi tu, rzecz jasna, o sprawiedliwość pojmowaną w kategoriach ideologicznych, promowaną wówczas przez zwolenników socjalizmu.

⁶ W 1950 r. przekształcono urząd Ministra Skarbu w Ministra Finansów.

rencyjnych zasad opodatkowania premii za oszczędność paliwa, opon bądź papieru (Kulicki 2011: 1–20). Władza podatkowa dysponowała więc narzędziami zarówno do udzielania przywilejów, jak i stosowania represji wobec sektora nieuspołecznionego oraz wybranych przedsiębiorstw państwowych.

Budownictwo mieszkaniowe uchodziło za jeden z sukcesów gospodarki PRL. Część badaczy wskazuje, że rozwój ten był po części efektem systemu ulg i zwolnień podatkowych, które kierowały kapitał w stronę inwestycji mieszkaniowych. Przykładem była konstrukcja podatku wyrównawczego z 1957 r., która pozwalała odliczyć od podstawy opodatkowania 100% wydatku na mieszkanie oraz 75% kosztów zakupu lub budowy domu jednorodzinnego (DzU 1957, nr 62, poz. 336; art. 4 ust. 2 pkt 1 i 2). W roku 1975 preferencję rozszerzono do pełnego odliczenia wydatku, choć ograniczono je kwotowo do 400 000 zł. Ulgi związane z inwestycjami pojawiały się też w kolejnych aktach prawnych – m.in. w ustawie z 25 listopada 1970 r. (DzU 1970, nr 29, poz. 246) czy ustawie z 19 grudnia 1975 r. (DzU 1975, nr 45, poz. 230). Trudno jednak jednoznacznie określić, jak istotną rolę odegrały one w rozwoju budownictwa, skoro zasadnicze znaczenie miał system centralnego planowania, który wymuszał powstawanie określonej liczby mieszkań „za wszelką cenę”.

Preferencje podatkowe miały przy tym charakter wybiórczy i często kuriozalny. Dobitym przykładem jest sposób opodatkowania wynalazków. Na mocy definicji przychodów „sprzedaż praw patentowych własnych i praw do wynalazków własnych na rzecz gospodarki uspołecznionej” (DzU 1950, nr 49, poz. 450; art. 8 ust. 2 lit. e) nie była traktowana jako źródło przychodów. Oznaczało to brak podatku przy sprzedaży praw jednostkom uspołecznionym, lecz równocześnie – obciążenie bardzo ostrą progresją (do 80%) w przypadku sprzedaży do sektora nieuspołecznionego. Powstawał w ten sposób ogromny dysonans: z jednej strony praktyczne zwolnienie podatkowe, z drugiej – represyjna konstrukcja fiskalna. Jak podkreśla Gajl (1998b: B/103), progresja ta miała na celu ograniczenie, a nawet eliminację części sektorów gospodarki prywatnej.

Tak skonstruowany system oznaczał nie tylko przejmowanie własności prywatnej, lecz także głębokie ograniczenie wolności jednostki w swobodnym dysponowaniu kapitałem. W konsekwencji dochodziło do drastycznego zróżnicowania sytuacji podatników w zależności od tego, kto był ostatecznym odbiorcą ich dochodów. W świetle koncepcji wolności wyraźnie widać, że państwo socjalistyczne w sposób świadomy i systemowy dążyło do przejmowania prywatnej własności poprzez fiskalizm oraz arbitralne przyznawanie ulg i zwolnień. Jak zauważa Janusz Szpunar, władze PRL świadomie przekraczały „granicę opodatkowania”.

Co więcej, ich decyzje pozostawały praktycznie bez kontroli, gdyż konstytucja z 1952 r. nie przewidywała instytucji dwuinstancyjnego postępowania administracyjnego (Klimek 2017: 178).

Zakończenie

Jak wykazano w niniejszym opracowaniu, system opodatkowania dochodów osobistych jest ściśle powiązany z określonymi wartościami. Należy wśród nich wymienić m.in. równość, sprawiedliwość, powszechność, przejrzystość, wolność, a także – poddaną analizie – represyjność. System ten obejmował aż pięć różnych podatków, unormowanych w odrębnych aktach prawnych. Najważniejsze z nich to: podatek dochodowy, podatek uzupełniający, podatek wyrównawczy, podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń, podatek dochodowy od osób prawnych oraz podatek rolny w zakresie dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej (Mak 2023: 89).

Dokładne ustalenie rzeczywistego wymiaru opodatkowania wymagało szczegółowego rozpoznania stanów faktycznych i prawnych podlegających podatkom. Same konstrukcje podatkowe opierały się na zestawie procedur, narzędzi oraz instytucji wskazanych przez ustawodawcę. Analiza systemu obowiązującego w Polsce Ludowej pozwala nie tylko potwierdzić hipotezę sformułowaną we wstępie, ale także zrealizować zamierzone cele badawcze. Wprowadzone wówczas rozwiązania nie ograniczały się jedynie do funkcji fiskalnej – charakteryzował je również silny element autorytaryzmu, przejawiający się w przejmowaniu własności, co było zjawiskiem typowym dla tego okresu. W ujęciu historycznym widać wyraźnie, że nadmierne opodatkowanie dochodów wybranych grup społecznych, wspierane narracją o „sprawiedliwym” wyrównywaniu poziomu życia, prowadziło do praktyk podatkowych o charakterze represyjnym. Zastosowane instrumenty fiskalne stały się jednym z narzędzi nacjonalizacji majątku. Co więcej, podatki nakładane na jednostki efektywnie gospodarujące maskowały słabości sektora uspołecznionego, a także arbitralne, niekiedy wręcz „beźmyślne”, przyznawanie preferencji podatkowych (Klimek 2017: 180).

Na tle badań nad nadzwyczajnymi podatkami majątkowymi, a w szczególności nad polskim podatkiem od wzbogacenia wojennego z 1945 r., zwraca uwagę dysonans pomiędzy marginalnym znaczeniem fiskalnym tej daniny a jej wysoką dolegliwością w skali jednostkowej. W przywołanej analizie wskazano, że wpływy z podatku od wzbogacenia wojennego nie przekraczały 1% dochodów budżetowych, podczas gdy w konkretnych sprawach obciążenie podatkowe mogło prowadzić do utraty płynności,

a nawet do bankructwa podatników, wspierając tym samym realizowaną przez państwo politykę nacjonalizacji kapitału (Kędrzyński 2025: 11, 178). Represyjny charakter systemu opodatkowania dochodów osobistych w PRL można interpretować jako kontynuację tej logiki: podatki, formalnie uzasadniane potrzebą redystrybucji i sprawiedliwości społecznej, były w praktyce wykorzystywane nie tylko do pozyskiwania środków budżetowych, lecz także do przebudowy struktury własności i ograniczania autonomii ekonomicznej jednostek, co znajduje odzwierciedlenie we wnioskach syntetycznie ujętych w podsumowaniu niniejszego artykułu.

Przeprowadzone rozważania nad ewolucją konstrukcji podatku dochodowego w okresie centralnie sterowanej gospodarki socjalistycznej (1944–1989) prowadzą do wniosku, że nasilający się fiskalizm od początku istnienia Polski Ludowej utrzymał się również w późniejszych dekadach, a nawet przetrwał do współczesności. Rodzi to pytanie, czy odbieranie istotnej części dochodów – a w istocie własności – jednostkom mogło być uznane za sprawiedliwe i uzasadnione źródło finansowania rosnących wydatków państwa. Należy zauważyć, że podatek dochodowy od osób fizycznych z jednej strony stanowił efektywne narzędzie gromadzenia wpływów budżetowych, z drugiej zaś wiązał się z przewłaszczeniem przedmiotu opodatkowania. W tym przypadku był nim dochód, który zawsze stanowi rezultat pracy lub zaangażowanego kapitału. Tym samym każda ingerencja w wypracowany dochód oznaczała ograniczenie wolności – zarówno gospodarczej, jak i indywidualnej. Najprościej można to przedstawić jako czas i wysiłek włożony w osiągnięcie wartości, która następnie, w formie podatku od dochodów osobistych, stawała się własnością państwa.

Niniejsze opracowanie łączy analizę konstrukcji podatku dochodowego z perspektywą historii gospodarczej PRL oraz z badaniami nad nadzwyczajnymi podatkami majątkowymi. Pokazano, że przyjęte w Polsce Ludowej rozwiązania dotyczące skali, progów i wyjątków podatkowych nie tylko realizowały cele fiskalne, lecz stanowiły również instrument systemowej presji na określone grupy podatników. Kierunek ten wydaje się obiecujący dla dalszych badań porównawczych nad „represyjnością” opodatkowania w innych gospodarkach socjalistycznych i w okresach transformacji ustrojowej.

Literatura

- Atkinson A.B., Stiglitz J.E., 1976, *The design of tax structure: direct versus indirect taxation*, „Journal of Public Economics”, vol. 6, no. 1–2, s. 55–75.
- Dolata S., 2013, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa.

- Dziemianowicz R.I., 2007, *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.
- Gajl N., 1998a, *Historia podatków w Polsce międzywojennej – na tle porównawczym*, [w:] *Encyklopedia podatkowa*, red. C. Kosikowski, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa.
- Gajl N., 1998b, *Teorie i zasady podatkowe* [w:] *Encyklopedia podatkowa*, red. C. Kosikowski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Gomułowicz A., Mączyński D., 2016, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Grądzalski F. 2004, *Wstęp do teorii opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa.
- Harasimowicz J., 1998, *Dochodowa funkcja podatków a problemy opodatkowania* [w:] *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997*, red. E. Chojna-Duch, Wydawnictwo KiK Konieczny i Kruszewski, Warszawa.
- Kaplow L., 2022, *Optimal Income Taxation*, NBER Working Paper No. 30199, National Bureau of Economic Research, Cambridge, MA.
- Kata R., 2015, *Decyzje przedsiębiorców indywidualnych w zakresie optymalizacji podatkowej*, „*Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*”, nr 112.
- Kędrzyński A., 2025, *Nadzwyczajne podatki majątkowe. Na przykładzie podatku od wzbogacenia wojennego w Polsce z 13 kwietnia 1945 roku*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Klimek P., 2017, *Wybrane aspekty jakości prawa finansowego a funkcje systemu opodatkowania dochodów w PRL*, „*Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały*”, nr 1 (20), s. 171–188.
- Kulicki J., 2011, *Rozwój podatku dochodowego w Polsce*, „*Analizy BAS*”, nr 6(50), s. 1–20.
- Mak M., 2023, *Koncepcja wolności i sprawiedliwości w konstrukcji opodatkowania dochodów osobistych*, Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.
- Mankiw N.G., Weinzierl M., Yagan D., 2009, *Optimal Taxation in Theory and Practice*, „*Journal of Economic Perspectives*”, vol. 23, no. 4, s. 147–174.
- Mastalski R., 2014, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Metzger Chr.R., 1927, *Brief history of income taxation*, „*American Bar Association Journal*”, vol. 13, no. 11.
- Miemiec W.M., 2020, *Popiwek – ustawowe ograniczenie wzrostu realnych płac w gospodarce PRL*, „*Studia nad Autorytaryzmem i Totalitaryzmem*”, t. 42, nr 4, s. 119–132.
- Mirrlees J.A., 1971, *An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*, „*The Review of Economic Studies*”, vol. 38, no. 2, s. 175–208.
- Stiglitz J.E., 1982, *Self-selection and Pareto efficient taxation*, „*Journal of Public Economics*”, vol. 17, no. 2, s. 213–240.
- Szpunar J., 2021, *Zmiany obciążenia podatkiem od wynagrodzeń w latach 1945–1957*, Repozytorium AMU, s. 196, https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/16709/1/M_Mak_Koncepcja_wolnosci_i_sprawiedliwosci.pdf (dostęp: 1.09.2021).
- Wójtowicz W., 2020, *Elementy teorii podatku* [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Wójtowicz W., 2020, *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa.
- Zamkowski W., 1965, *Pojęcie ludu pracującego w Konstytucji PRL*, „*Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*”, z. 27, nr 2.

Akty prawne

Dekret z dnia 18 sierpnia 1945 r. o podatku od wynagrodzeń (DzU 1945, nr 38, poz. 220 ze zm.).

Dekret z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym (DzU 1946, nr 2, poz. 14).

Dekret z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym (DzU 1948, nr 52, poz. 414).

Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r. (DzU 1952, nr 33, poz. 232).

Ustawa o podatku od wynagrodzeń z dnia 4 lutego 1949 (DzU 1949, nr 7, poz. 41).

Dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku dochodowym (DzU 1950, nr 49, poz. 450).

Ustawa z dnia 13 grudnia 1957 o podatku wyrównawczym (DzU 1957, nr 62, poz. 336).

Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (DzU 1972, nr 53, poz. 339).

Ustawa z dnia 29 grudnia 1983 r. o Państwowym funduszu aktywizacji zawodowej (DzU 1983, nr 75, poz. 334).

Ustawa z dnia 31 lipca 1985 r. o dostosowaniu przepisów niektórych ustaw określających funkcjonowanie gospodarki do uwarunkowań i potrzeb dalszego rozwoju społeczno-gospodarczego kraju (DzU 1985, nr 37, poz. 174).

Ustawa z dnia 25 listopada 1970 r. o ulgach podatkowych z tytułu inwestycji (DzU 1970, nr 29, poz. 246).

Ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o ulgach podatkowych z tytułu inwestycji (DzU 1975, nr 45, poz. 230).