

JANUSZ SZPUNAR

PODATEK A PŁACE

Polityka płac dotyczy podziału produktu społecznego, a jej celem jest ustalanie i realizacja zasad zaspokojenia konsumpcyjnych potrzeb społeczeństwa¹. Znaczenie polityki płac w państwie socjalistycznym jest szczególnie duże, ponieważ płaca w tym ustroju stanowi zasadniczą formę udziału członków społeczeństwa w funduszu konsumpcyjnym. Zgodnie bowiem z założeniami gospodarki socjalistycznej w zasadzie jedynym tytułem do udziału w funduszu konsumpcji jest praca².

W państwie socjalistycznym wysokość płac indywidualnych i to zarówno jeżeli chodzi o ich poziom realny, jak i pieniężny, uzależniona jest od planowanego globalnego funduszu płac³. Określenie wysokości funduszu płac łączy się więc z ważnym zagadnieniem wydzielenia tej części produktu społecznego, która ma być przeznaczona do konsumpcji.

Zasady podziału tego produktu opierają się na wielu czynnikach, których omawianie znacznie przekroczyłoby ramy niniejszego opracowania. Trzeba jednak zwrócić uwagę na to, że Marks⁴ wskazywał na konieczność tego podziału. Ze względu na potrzebę przeznaczenia części produktu społecznego na rozszerzenie produkcji i inne ogólnospołeczne cele, nie ma możliwości wypłacania każdemu pełnego ekwiwalentu wytworzonej przez niego wartości. Zdaniem Marksa koncepcja „nieokrojonego dochodu z pracy” pozostanie tylko frazesem⁵.

Zarówno jednak Marks, jak i Engels⁶ nie określali szczegółowo form i zasad podziału produktu społecznego w przyszłym społeczeństwie so-

¹ M. Wajs, *Polityka płac i jej wpływ na wzrost wydajności pracy*, Warszawa 1957, s. 3.

² Por. art. 14 Konstytucji PRL (Dz. U. nr 33 z 1952 r., poz. 232).

³ Z Morecka, *Płaca w gospodarce socjalistycznej*, w: *Zagadnienia ekonomii politycznej socjalizmu*, Warszawa 1959, s. 471, 487 i n.

⁴ K. Marks, *Krytyka programu gotajskiego*, w: *Dzieła wybrane*, t. II, Warszawa 1947, s. 405 i n.

⁵ Ibidem, s. 406.

⁶ F. Engels, *Anty-Dühring*, Warszawa 1949, s. 275.

cialistycznym, wychodząc ze słusznego założenia, że w oderwaniu od konkretnych warunków byłoby to niecelowe⁷.

Zasadnicze okrojenie produktu społecznego odbywa się dwiema drogami. Po pierwsze, państwo określa proporcje podziału tej części produktu społecznego, która jest przeznaczona do skonsumowania, ustalając płace na poziomie najbardziej według swego mniemania racjonalnym. Po drugie, państwo kształtuje również realny poziom konsumpcji, preferując nawet jej kierunki, przez ustalanie cen poszczególnych artykułów.

Przyjmując pewne ogólne założenia terminologiczne, całe to niedopłacenie bądź „okrojenie” można uznać za opodatkowanie pracy⁸. Jednak w tak szeroko pojętej polityce podatkowej mieścić się będzie zarówno polityka płac, jak i polityka cen, wraz z wszystkimi czynnikami, które określają zarówno wysokość płac, jak i cen w państwie socjalistycznym. W niniejszym opracowaniu będzie mowa tylko o opodatkowaniu w tradycyjnym, ścisłym tego słowa znaczeniu, mianowicie o „bezpośrednim”⁹ opodatkowaniu płac przez obciążenie ich podatkiem od wynagrodzeń.

Podatek od wynagrodzeń z istoty rzeczy zmniejsza w określonym stopniu płace i tym samym może być uznany za metodę dalszego ich okrojania.

Jeżeliby wpływy z tytułu podatku od wynagrodzeń odnieść do „wysokości” globalnego funduszu płac, to mógłby on w zasadzie nie budzić żywszego zainteresowania, chociaż nawet i z tego punktu widzenia można wysunąć wątpliwości, czy to dalsze, podatkowe okrojenie jest rzeczywiście niezbędne. Jak już wyżej wspomniano, państwo socjalistyczne ustala wysokość płac oraz kształtuje ceny artykułów konsumpcyjnych, na zakup których płace te są wydatkowane. Daje to sposobność do dokładnego ustalenia przez państwo udziału członków społeczeństwa w produkcji społecznej. Uciekanie się do dodatkowej korekty tego udziału jest już więc właściwie zbyteczne¹⁰.

Z drugiej strony, pomijając względy praktyczne, może wydawać się obojętne, czy stosuje się taką czy inną metodę „okrojania”, czy stosuje się jedną metodę, czy też kilka naraz. Z fiskalnego punktu widzenia ważne jest tylko to, aby państwo mogło partycypować w dochodzie na-

⁷ M. Weralski, *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Warszawa 1960, s. 9.

⁸ Por. na przykład J. Szpunar, *Rozwój podatku od wynagrodzeń w PRL*, Poznań 1959, s. 18, a także J. Wierzbicki, *Spór o podatek od wynagrodzeń*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1960, z. 3, s. 165.

⁹ W odróżnieniu od opodatkowania „pośredniego”; tym mianem bywa określane obciążenie konsumpcji szczególnie przez podatek obrotowy.

¹⁰ Na przykład M. Weralski, op. cit., s. 60.

rodowym w takim stopniu, w jakim jest to niezbędne dla zaspokojenia jego (tj. państwa) potrzeb.

Zagadnienie podatku od wynagrodzeń znacznie się jednak komplikuje, jeżeli weźmie się pod uwagę, że podatek ten nie jest, a nawet nie może być narzędziem „obojętnego” pod względem ekonomicznym i społecznym umniejszania funduszu płac. Podatek zmienia proporcje podziału wynikające z założeń polityki płac i tym samym spełnia rozległe funkcje pozafiskalne, bez względu na to, czy funkcje takie będą zamierzone, czy chociażby przewidziane przez ustawodawcę, czy też nie¹¹.

Jak wiadomo, podatek od wynagrodzeń nie jest pobierany od globalnego funduszu płac, lecz od indywidualnych wynagrodzeń, a przy tym jest wyposażony w skalę progresywną i przez to różnicuje wysokość obciążenia w zależności od wysokości podstawy opodatkowania.

Nic więc dziwnego, że w okresie kiedy podatek ten był powszechnie akceptowany¹², zupełnie trafnie przypisywano mu funkcję korekty siatki płac¹³. Podatek faktycznie tę funkcję spełnia i koryguje wysokość wynagrodzeń. Jednak nasuwa się pytanie, czy korekta ta jest potrzebna i pożyteczna, czy zbędna, a nawet być może szkodliwa. W dyskusji, jaka od pewnego czasu toczy się na temat podatku od wynagrodzeń, szczególnie rozstrząsane jest zagadnienie celowości korekty dokonywanej przez ten podatek w stosunku do płac.

W dyskusji tej możliwe są, ogólnie biorąc, trzy różne stanowiska:

1. Pogląd, że podatek niwelując w pewnym chociaż stopniu bodźcowe działanie płac, jest w ustroju socjalistycznym nie tylko zbędny, lecz z tego właśnie punktu widzenia oddziałuje na płace nawet szkodliwie¹⁴.

2. Według innego poglądu, omawiany podatek pobiera się zgodnie z tak niskimi stawkami, że nie może on odgrywać istotniejszej roli w ostatecznym kształtowaniu się wysokości płac¹⁵. Podobne jest też

¹¹ Por. J. Szpunar, op. cit., s. 204.

¹² Zmianę stanowiska wielu autorów odnośnie do podatku od wynagrodzeń uzasadnił L. Kurowski *O potrzebie reform w prawie podatkowym* „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1956, nr 10.

¹³ Np. M. Bogolepov, *Radziecki system podatkowy*, Warszawa 1949, s. 28 i 29.

¹⁴ Por. na przykład S. Bolland, *O niektórych problematycznych instytucjach naszego systemu finansowego*, „Finanse” 1957, nr 1, a także J. Szpunar, *W sprawie zniesienia podatku od wynagrodzeń*, „Finanse” 1957, nr 4. Podobne stanowisko zajął K. Ostrowski, „Za” czy „Przeciw” podatkowi od wynagrodzeń, „Myśl Gospodarcza” 1958, nr 2. Zasadność podatku od wynagrodzeń zakwestionował również J. Chechliński, *Podatek jako ekonomiczna kategoria podziału*, „Finanse” 1960, nr 3, s. 45, oraz wielu innych autorów.

¹⁵ Na przykład A. Baczurin, *O istocie podatków*, „Finanse” 1960, nr 3.

stanowisko, że podatek od wynagrodzeń oddziałuje na podatników tylko w chwili jego wprowadzenia, ponieważ później każdy z podatników przestaje interesować się płacą brutto i potrąceniami podatkowymi, biorąc pod uwagę jedynie płacę w wysokości netto¹⁶.

3. Jeszcze inne stanowisko przyznaje temu podatkowi pozytywne funkcje w zakresie korygowania proporcji pomiędzy płacami. Zgodnie z tym poglądem podatek jest w pełni uzasadniony i z wielu względów powinien być nadal stosowany¹⁷.

Przedstawione wyżej tak rozbieżne poglądy wskazują na to, że spór o podatek od wynagrodzeń nie został dotąd rozstrzygnięty¹⁸. Ze sfery podatkowo-skarbowej został tylko przesunięty w dziedzinę problematyki wynagradzania za pracę w ustroju socjalistycznym. Jest to w pewnym stopniu uzasadnione, jeżeli weźmie się pod uwagę ogólne oddziaływanie podatku od wynagrodzeń. Podatek ten pobierany jest według stawek progresywnych, a więc zwiększających się w miarę wzrostu podstawy opodatkowania. Obciążenie rośnie więc w miarę jak rośnie opodatkowana płaca. W związku z tym rozpiętość pomiędzy płacami po potrąceniu podatku zmniejsza się i to tym więcej, im ostrzejsza jest progresja. Jeżeli przyjmie się ogólne założenie, że zróżnicowanie płac, jakie wynika z aktualnego systemu wynagradzania, jest uzasadnione bądź też, że jest niewystarczające, należy w konsekwencji uznać, iż progresywny podatek pobierany od tych wynagrodzeń jest zbędny lub nawet szkodliwy. Jeżeli natomiast uzna się, że istniejąca rozpiętość pomiędzy wysokością płac jest niepożądana, można zastanowić się nad tym, jak ją częściowo zniwelować. Jednym z narzędzi tego niwelowania może być progresywny podatek od wynagrodzeń.

Trafnie więc wielokrotnie zauważono¹⁹, że sens podatku od wynagrodzeń kryje się w jego progresywnej skali. Podatek ten, pobierany według stawki proporcjonalnej, byłby nie do przyjęcia. Pomijając już bowiem „niesprawiedliwość” społeczną faktycznego rozłożenia ciężaru podatkowego według stawki proporcjonalnej, rozwiązanie takie byłoby po prostu niecelowe również z fiskalnego punktu widzenia.

W rezultacie więc całe dyskutowane zagadnienie sprowadza się do sprawy progresji w podatku od wynagrodzeń i rozpiętości między wy-

¹⁶ J. Zagórski, *O progresji podatkowej w socjalizmie*, „Życie Gospodarcze” 1959, nr 36, a także J. Beksiak, *O dochodach i progresji podatkowej*, „Życie Gospodarcze” 1959, nr 39.

¹⁷ J. Lubowicki, *Opodatkowanie wynagrodzeń w ustroju socjalistycznym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1960, z. 3.

¹⁸ J. Wierzbicki, op. cit., s. 159. Autor ten przedstawił dotychczasową dyskusję na temat podatku od wynagrodzeń.

¹⁹ Np. L. Adam, *O niektórych problematycznych elementach naszego systemu finansowego*, „Finanse” 1957, nr 3.

sokością płac. W celu ustosunkowania się do uzasadnienia tego podatku trzeba chociaż pokrótce zatrzymać się nad proporcjami podziału produktu społecznego, na podstawie zasady wynagradzania za pracę w ustroju socjalistycznym. Zasady, na jakich mają opierać się te proporcje, powinny być tak ustalane, aby pozwalały na odtworzenie siły roboczej pracujących, zużytej w procesie produkcji, a jednocześnie na pobudzenie materialnego zainteresowania pracowników dla polepszenia rezultatów pracy²⁰. Zagadnienie płac można więc rozpatrywać z punktu widzenia spożycia, czyli kształtowania stopy życiowej poszczególnych pracowników i grup społecznych, a także z punktu widzenia produkcji, a więc wpływu na kształtowanie wielkości przyszłego dochodu narodowego²¹.

Oba te punkty widzenia są poniekąd sprzeczne, ponieważ o ile pierwszy z nich sugerowałby jak najmniejsze zróżnicowanie płac, a jak największe spożycie każdego z pracowników, o tyle znów z drugiego punktu widzenia różnice płac uzyskiwanych przez poszczególnych pracowników powinny być wystarczająco duże. Chodzi tu bowiem o to, aby zróżnicowanie to stanowiło wystarczająco silny bodziec do polepszenia rezultatów pracy przez możliwość osiągnięcia coraz to wyższej płacy²².

Rozwiązanie tej sprzeczności jest tym trudniejsze, że za pierwszym punktem widzenia przemawia koncepcja „spłaszczenia” struktury płac, szczególnie popularna wśród pracowników mało zarabiających. Koncepcja spłaszczenia struktury płac opiera się na założeniu, że przy określaniu wysokości płac powinno się brać pod uwagę obok rezultatów pracy także albo nawet przede wszystkim potrzeby pracownika. Koncepcja ta, dość rozpowszechniona²³, bywa szczególnie popularna wówczas, gdy w warunkach szybkiego tempa uprzemysłowienia „okrojanie” dochodu z pracy osiąga z konieczności większe rozmiary²⁴.

Jednak właśnie w takich warunkach spłaszczenie struktury płac jest szczególnie niebezpieczne z punktu widzenia rozwoju produkcji. Dalsze zmniejszanie rozpiętości płac przez progresywny podatek jest wówczas zupełnie nieuzasadnione²⁵.

Jeżeli zresztą uzna się, że tendencje egalitarne są w pełni uzasadnionym, „torującym sobie drogę w świadomości robotników i w polityce państwowej” akceptowaniem sprawiedliwości podziału według po-

²⁰ S. Smoliński, *Płace w drobnym przemyśle państwowym*, Poznań 1959, s. 59.

²¹ W. Krencik, *Płaca jako bodziec wzrostu wydajności pracy*, Warszawa 1958, s. 12 i 13.

²² Ibidem, s. 13.

²³ Por. Z. Morecka, op. cit., s. 505, przypis.

²⁴ J. Wierzbicki, op. cit., s. 169.

²⁵ Ibidem, s. 169, por. także J. Zagórski, op. cit.

trzeb²⁶, to i wówczas opierające się na tej zasadzie żądanie spłaszczenia płac wynika przede wszystkim z aktualnych warunków gospodarczych, tj. ogólnie niewysokiej jeszcze stopy życiowej. Zmniejszenie bowiem obecnej rozpiętości pomiędzy płacami, i to poprzez podatek od wynagrodzeń, prowadzi do zmniejszenia spożycia pracowników wyżej zarabiających, jednak chyba niewiele ma wspólnego ze sprawiedliwością komunistycznego podziału według potrzeb. Podział ten bowiem opiera się na maksymalnym zaspokojeniu potrzeb, nie zaś na ich przymusowym ograniczaniu.

Trzeba zresztą zwrócić uwagę na to, że część funduszu konsumpcyjnego jest już obecnie dzielona w nawiązaniu do potrzeb pracownika, a w oderwaniu od rezultatów jego pracy²⁷. Ponadto państwo organizuje zaspokajanie niektórych potrzeb, przy czym kryterium upoważniającym do zaspokojenia danej potrzeby jest jedynie fakt jej odczuwania.

Jeżeli przyjmie się, że w obecnych warunkach tendencje egalitarne nie mogą czy nie powinny decydować o ustalaniu struktury płac, na pierwszy plan należy wysunąć omówioną poprzednio funkcję bodźcowego oddziaływania płac. Wiąże się ona z zasadą wynagradzania według ilości i jakości pracy, która według radzieckiego podręcznika ekonomii politycznej²⁸ jest jedynie możliwym i koniecznym sposobem podziału dóbr materialnych w państwie socjalistycznym²⁹.

Pomimo to jednak nie ma podstaw do twierdzenia, że planowe wynagrodzenia (w wysokości nominalnej) realizują w pełni zasadę podziału według pracy³⁰. Niewątpliwie już samo kształtowanie norm w myśl zasady, że wydajność pracy musi wzrastać szybciej aniżeli wzrost płac³¹, narusza proporcje pomiędzy wynagrodzeniem a nakładem pracy³². Zresztą, ścisłe łączenie wydajności pracy poszczególnego pracownika z wysokością jego płacy jest w zasadzie niemożliwe z uwagi na brak obiektywnej miary, która pozwoliłaby na określenie tej wydajności³³. Zagadnienie bodźcowego działania płac sprowadza się w praktyce nie tyle do ustalenia prawidłowego poziomu płacy poszczególnego pracownika w stosunku do wydajności jego pracy, lecz raczej do ustalenia prawidłowych proporcji w poziomie płac pomiędzy

²⁶ J. Lubowicki, op. cit., s. 80.

²⁷ Z. Morecka, op. cit., s. 469.

²⁸ *Ekonomia polityczna*, Warszawa 1955, s. 570.

²⁹ Zasada ta wymieniona jest również w Konstytucji PRL (art. 58 ust. 1 Konstytucji PRL, Dz. U. nr 33 z 1952 r., poz. 232).

³⁰ J. Wierzbicki, op. cit., s. 158.

³¹ Por. np. M. Kysely, *Normatyw proporcji wzrostu wydajności pracy i średnich płac, Z problemów kierowania gospodarką*. Warszawa 1961, s. 194.

³² Zwraca na to m. in. uwagę J. Lubowicki, op. cit., s. 78.

³³ W. Krencik, op. cit., s. 253.

poszczególnymi pracownikami³⁴. Płace więc, aby spełniły swą funkcję bodźcową, która — jak wiadomo — ma w warunkach gospodarki socjalistycznej ogromne znaczenie, muszą być odpowiednio zróżnicowane. Jest wątpliwe — jak pisał jeden z autorów³⁵ — czy istnieją takie teoretyczne zasady ekonomii, które pozwoliłyby konkretnie zróżnicować poziom płac poszczególnych pracowników. Dokonuje tego praktyka, biorąc pod uwagę nie tylko względy ekonomiczne, lecz częściowo również i motywy społeczne. Wiadomo jest jednak, że jeżeli zróżnicowanie płac będzie zbyt małe, to — zdaniem tegoż autora — płace te nie będą dostatecznie pobudzały pracowników do wzrostu wydajności pracy czy podnoszenia kwalifikacji.

Wracając do sprawy podatku od wynagrodzeń trzeba zauważyć, że stosowanie go w odniesieniu do płac ustalonych ściśle według omówionej wyżej zasady byłoby zupełnie zbyteczne. Podatek ten, zmniejszając konieczne zróżnicowanie pomiędzy płacami, mógłby nawet powodować to, że nie będą one spełniać w tym stopniu swych funkcji, w jakim było to przewidziane. Podobnie wątpliwa byłaby wówczas rola podatku w zakresie realizacji idei sprawiedliwości społecznej, ponieważ — jak należy sądzić — odpowiednie zróżnicowanie płac w zależności od wydajności pracy czy kwalifikacji pracownika³⁶ byłoby powszechnie aprobowane.

Aktualnie obowiązujący podatek od wynagrodzeń koryguje jednak system płac, który daleki jest od ideału.

Obecny system wynagradzania działa wadliwie, pisał jeden z autorów³⁷, powołując się między innymi na wypowiedź W. Gomułki, a chaos panujący w tej dziedzinie jest nazbyt znany. Wskutek licznych usterek system płac nie zawsze właściwie uwzględnia poziom kwalifikacji pracowników, nie zawsze też stanowi bodziec do ich podnoszenia czy do wzrostu wydajności pracy.

W takich okolicznościach zarzut, iż podatek od wynagrodzeń zniekształca proporcje wynikające z założeń systemu płac, może spotkać się z kontrargumentem, że proporcje te są i tak wadliwe, i dalej, że podatek nie tylko nie spełnia w tym względzie negatywnej roli, lecz przeciwnie, powinien niejako naprawiać błędy polityki płac. Działanie podatku jest jednak na to zbyt jednostronne. Jak poprzednio wspomniano, progresja podatkowa w określonym stopniu spłaszcza jedynie rozpiętość pomiędzy płacami. Ponadto podatek, pomimo nadmiernej rozbudowy aktualnie

³⁴ Ibidem, s. 40; por. także M. Wajs, op. cit., s. 5.

³⁵ W. Krencik, op. cit., s. 254.

³⁶ Zwłaszcza wobec faktu, że wszyscy obecnie mają bez mała równe szanse nabywania tych kwalifikacji.

³⁷ J. Lubowicki, op. cit., s. 77; por. także M. Wajs, op. cit., s. 4 i wielu innych.

obowiązujących przepisów, z istoty swej nie może zbyt indywidualizować „okrojenia” płacy i działa nazbyt ogólnie. Niweluje więc rozpiętość zarówno nieuzasadnioną, jak i uzasadnioną³⁸. Być może, iż w różnych przypadkach naprawia błędy wadliwie działającego systemu płac, lecz i w nader licznych błędy te pogłębia.

Niejednokrotnie stwierdza się, że płace wskutek niedostatecznego zróżnicowania stają się antybodźcem wzrostu produkcji³⁹. W takim przypadku trudno jest znaleźć uzasadnienie dalszego ich spłaszczania przy pomocy progresji podatkowej.

Oczywiste jest, że stosowanie w możliwym do osiągnięcia przybliżeniu zasady podziału według pracy, prowadzi do nierówności wynagrodzeń.

Pracujący szybciej i lepiej, zatrudniony w niebezpiecznych warunkach lub na stanowiskach wymagających szczególnie wysokich kwalifikacji⁴⁰, a wreszcie (co już pozostaje w luźnym związku ze wspomnianą zasadą) w preferowanych przez państwo zawodach, będzie otrzymywał wyższą płacę. Fakt ten koliduje z dążeniem do równości społecznej, a podział ten, zwłaszcza gdy porówna się go z podziałem według potrzeb, może wydać się niesprawiedliwy. W związku z tym podatkowi od wynagrodzeń przypisuje się czasem rolę łagodzenia społecznego wyrazu stosowania zasady każdemu według pracy⁴¹. Chodzi więc tutaj o zmniejszenie za pomocą progresywnego podatku sprzeczności pomiędzy tendencją bodźcową i wyrównawczą w polityce płac.

Tę funkcję podatku od wynagrodzeń można nazwać funkcją społeczną. Społeczne cele w opodatkowaniu były w literaturze przedmiotu wysuwane już bardzo dawno. Przypisywano podatkowi funkcje wyrównywania zróżnicowanych nadmiernie wysokości dochodów. Jednak chodziło tu o dochody kształtujące się niezależnie od państwa, które nie mogło poza drogą podatkową oddziaływać na ich wysokość. Jako środek, przy pomocy którego podatki miały tę funkcję spełniać, wysuwano ostrą i daleko posuniętą progresję.

Rzecz jasna, trudno porównywać dochody, które osiągają członkowie społeczeństwa kapitalistycznego, z wynagrodzeniem za pracę w socjalizmie. Ich charakter nie tylko z ekonomicznego, lecz i społecznego punktu widzenia jest zupełnie odmienny. Podobnie więc i środki podat-

³⁸ M. Weralski, op. cit., s. 56.

³⁹ Np. M. Wajs, op. cit., s. 4.

⁴⁰ Obecnie, w dobie mechanizacji i automatyzacji produkcji, zróżnicowanie płac w zależności od poziomu kwalifikacji ma szczególnie duże znaczenie.

⁴¹ J. Lubowicki, op. cit., s. 38. Na tę rolę podatku zwrócił uwagę L. Adam, op. cit., s. 42, a także J. Zagórski, op. cit. Por. również artykuł J. Beksiaka, op. cit.

kowego oddziaływania nie mogą być w obu przypadkach takie same. W podatku od wynagrodzeń stosowanym w państwie socjalistycznym nie można bez dążenia do „urawniłowki” stosować ostrej progresji. Dlatego też progresja w aktualnie obowiązującym podatku od wynagrodzeń, poza nielicznymi i mało charakterystycznymi przypadkami⁴², ma stosunkowo niski pułap. Warto natomiast zwrócić uwagę, właśnie z punktu widzenia wspomnianej „funkcji społecznej” podatku, na rozpiętość skali progresywnej. Progresja w tej zasadniczej dla podatku skali wznosi się w odniesieniu do wynagrodzeń o wysokości od 850 zł do około 4000 zł w stosunku miesięcznym. Granice te są „społecznie” niewłaściwe. Można bowiem stwierdzić, że w odniesieniu do wynagrodzeń niższych od płacy przeciętnej⁴³, spełnianie przez podatek funkcji wyrównawczej nie jest potrzebne. Granicę tę można by przesunąć jeszcze ponad poziom płacy przeciętnej. Również i w odniesieniu do aktualnej górnej granicy wznoszenia się progresji można wysunąć zarzuty z tego samego, to znaczy społecznego punktu widzenia. Płace wyższe od tej granicy otrzymuje wprawdzie z pewnością niewielki odsetek pracowników, niemniej można sądzić, że między tymi płacami wiele osiąga poziom, który właśnie budzi sprzeciw społeczny. Tymczasem płace te, a więc i ich wzrost, obciążone są według stawki proporcjonalnej, która już nie ma właściwości wyrównywania nierówności poziomu dochodów i łagodzenia społecznego wyrazu tej nierówności.

Z kolei trzeba też wspomnieć o samym wznoszeniu się progresji, a więc o strukturze skali podatkowej. Charakterystyczną cechą tej struktury jest m. in. szybszy przyrost stawek w niższych regionach skali w porównaniu do jej górnej części⁴⁴. W miarę wzrostu więc wynagrodzenia zmniejsza się przyrost stawki. Można to nieco paradoksalnie ująć, że progresja wzrasta regresywnie.

Jest to zjawisko zbyt słabe, aby mogło odegrać istotniejszą rolę w zmianie zasadniczego działania progresji, tj. hamowania wzrostu wynagrodzeń i tym samym bodźcowego działania płac, dość jednak silne, aby u podstaw konstrukcji podatku nie dopatrzeć się tej społecznej funkcji, o której wyżej była mowa. Zresztą, opisywane zjawisko wystę-

⁴² Chodzi tu o opodatkowanie niektórych przychodów, które były poprzednio obciążone podatkiem dochodowym. Skala, która obowiązuje w odniesieniu do tych przychodów, dochodzi do stawki 65%.

⁴³ Według Małego Rocznika Statystycznego 1961, Warszawa 1961, s. 167 i n., przeciętna płaca brutto w gospodarce uspołecznionej wynosiła w roku 1960 około 1664 zł, a więc bez mała dwukrotnie więcej niż maksimum wolne od podatku. Płace poniżej tej przeciętnej otrzymywało w tymże roku około 50% pracowników fizycznych i przeszło 40% pracowników umysłowych.

⁴⁴ Por. J. Szpunar, op. cit., s. 189.

puje jeszcze wyraźniej, jeżeli porówna się zmiany zachodzące w strukturze skal podatkowych w miarę ich reformowania. Obniżanie stawek z reguły dotyczyło wynagrodzeń wyższych⁴⁵, co przypisać można staraniom ustawodawcy o zmniejszenie oddziaływania podatku na bodźcową funkcję płac. Trudno byłoby zresztą zbadać, w jakim stopniu cel ten został osiągnięty. Trzeba jednak stwierdzić, że z dwu sprzecznych tendencji — bodźcowej i wyrównawczej, w konstruowaniu skali podatkowej wzięto pod uwagę tę pierwszą.

Społeczna funkcja podatku od wynagrodzeń nie wyczerpuje się zresztą na tym, że ma on łągodzić różnice pomiędzy wysokością wynagrodzeń.

Wobec obowiązywania zasady, „że dochody państwowe płyną z różnicy pomiędzy kosztem własnym i ceną sprzedaży przede wszystkim artykułów powszechnego użytku, a w tym i pierwszej potrzeby”, udział tej różnicy w odniesieniu do realnej wartości wynagrodzeń zależy w znacznej mierze od wielkości płacy i jest bardziej korzystny dla tych pracowników, którzy osiągają wyższe wynagrodzenie⁴⁶. Tak więc nierówność wynikająca z „pośredniego” obciążenia konsumpcji mogłaby uzasadniać progresywną korektę wysokości wynagrodzeń. Pewnej jednak rewizji wymaga początkowe twierdzenie. Jeżeli przyjmie się, że podatek obrotowy szczególnie obciąża konsumpcję artykułów żywnościowych⁴⁷, system ten będzie najmniej korzystny dla tych osób, które największą część swego dochodu przeznaczają na zakup tych artykułów. Według danych budżetów rodzinnych w roku 1959⁴⁸, największy odsetek wydatków na żywność (60,7% wszystkich rozchodów) zanotowano w budżetach rodzinnych sklasyfikowanych w najniższej grupie zamożności. Odsetek ten maleje w miarę przechodzenia do wyższych grup zamożności, aby w najwyższej spaść do 38,6%. W związku z tym można powiedzieć, że im niższy stopień zamożności, tym większe stosunkowo obciążenie z tytułu konsumpcji artykułów żywnościowych. Zamożność tę określa się natomiast przez przeliczenie globalnych dochodów (a więc w interesującym nas przypadku wynagrodzeń) na jedną osobę w gospodarstwie domowym⁴⁹, Zamożność więc określana jest przez wysokość dochodu przypadającego na jedną osobę w rodzinie, a nie przez wielkość globalną dochodu przypadającego na całą rodzinę.

⁴⁵ Ibidem, s. 189.

⁴⁶ J. Lubowicki, op. cit., s. 79.

⁴⁷ Por. J. Lubowicki, *Podatek obrotowy*, „Myśl Gospodarcza” 1957, nr 6, s. 62 i nast.

⁴⁸ Mały Rocznik Statystyczny 1961, s. 187.

⁴⁹ Mały Rocznik Statystyczny 1961, s. 185; por. także E. Vielrose, *Rozkład dochodów według wielkości*, Warszawa 1960, s. 80.

Według obliczeń jednego z autorów⁵⁰ w kilku ostatnich latach strukturę według grup zamożności można otrzymać na podstawie struktury dochodów w danym roku, dzieląc wszystkie dochody przez specjalnie obliczony dzielnik, który np. dla roku 1958 wynosi 2. Jednak taki dzielnik, dla celów badania pośredniego obciążenia konsumpcji jest w zasadzie bezużyteczny. W poszczególnych bowiem przypadkach składających się na badaną przez statystyków masę dzielnik ten będzie się bardzo różnił od przeciętnego. Nie można więc bez dużej nieścisłości na podstawie samej tylko wysokości wynagrodzenia wnioskować o stopniu jego pośredniego obciążenia. Obciążenie to, jak już wspomniano, nie jest równe, jednak nierówności te nie są, przynajmniej w jakiś dokładny sposób, niwelowane przez progresywny podatek od wynagrodzeń. W podatku tym nie bierze się bowiem pod uwagę zamożności (w poprzednio podanym tego słowa znaczeniu) podatnika. Wysokość podatku, ogólnie rzecz biorąc, uzależniona jest od wysokości podstawy opodatkowania, a więc określa ją rozmiar wynagrodzenia jakie podatnik osiąga.

Podatek w pewnym stopniu nawiązuje do stanu rodzinnego podatnika poprzez ustanowienie ulg i zwolnień dla podatników mających na utrzymaniu dzieci, i zwyczaj, które obciążają osoby nie posiadające dzieci. Nie wchodząc tu jednak w problematykę uzasadnienia tych ulg i zwyczaj⁵¹, można ogólnie powiedzieć, że nie mają one z wielu względów większego znaczenia i stanowią raczej — wedle słów jednego z autorów⁵² „zabawkę fiskalną”. Ulgi i zwyczki rodzinne w podatku od wynagrodzeń nie mogą więc również spełnić roli zniwelowania wspomnianych nierówności w „pośrednim” obciążeniu konsumpcji. Tym bardziej nie spełnia tej roli progresja w tym podatku. W określonych przypadkach może nawet tę nierówność pogłębiać, jeżeli zgodnie ze swą istotą obciąży silniej podatnika, który otrzymuje wprawdzie stosunkowo wysokie wynagrodzenie, lecz ze względu na liczną rodzinę jego zamożność jest niewielka. Podatnik taki, będąc silniej obciążony „podatkami pośrednimi”, płacić będzie również stosunkowo wysoki podatek od wynagrodzeń. Można zresztą podać przykład odwrotny, z którego także będzie wynikać, że omawiany podatek przypisywaną mu w tym względzie funkcję spełnia nader niedokładnie albo właściwie wcale jej nie spełnia.

Ta negatywna ocena działania podatku od wynagrodzeń nie opiera się jedynie na różnych błędach w jego konstrukcji, w większym czy mniejszym przybliżeniu można ją odnieść do podatków progresyw-

⁵⁰ Ibidem, s. 83 i 84.

⁵¹ J. Szpunar, *Ulg i zwyczki rodzinne w systemie podatkowym PRL*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1961, zesz. 2.

⁵² K. Ostrowski, op. cit., s. 11.

nych w ogóle. Progresywny podatek jest z istoty swej zbyt arbitralny⁵³, aby przy jego pomocy można było osiągać tak różnorodne skutki, o jakich była mowa wyżej⁵⁴. Wybór więc podatku spośród innych dostępnych, a zarazem bardziej bezpośrednich środków ustalania udziału członków społeczeństwa w produkcji społecznym, oraz przypisywanie temu podatkowi rozległych funkcji ekonomicznych i społecznych wynika, jak można sądzić, z przecenienia instytucji podatku w zakresie spełniania celów pozafiskalnych.

Podatek od wynagrodzeń, działając w sposób ogólny i nie indywidualizując dokładnie obciążenia (gdyż jest to niemożliwe), działa niejednokrotnie zupełnie inaczej niż należałoby sobie życzyć i przynosi inne skutki niż się oczekuje. Z tych względów podatek ten powinien być stosowany tylko wówczas, gdy nie ma innych, bardziej bezpośrednich środków, które mogłyby szybciej i bardziej dokładnie wypełniać określone funkcje.

W omawianym zagadnieniu kształtowania wynagrodzeń w ustroju socjalistycznym funkcje te skuteczniej spełniałoby odpowiednie, nie tylko z ekonomicznego, ale i społecznego punktu widzenia, ustalenie stawek płacy oraz system dodatków rodzinnych. Stwierdzenie to nie zmienia faktu, że oddziaływanie progresywnego podatku od wynagrodzeń jest jeszcze nadal w pewnych, aczkolwiek nielicznych przypadkach uzasadnione. Chodzi tu przede wszystkim o wynagrodzenia otrzymywane od kilku pracodawców oraz inne przypadki, w których wysokość dochodów osiąganych przez członków społeczeństwa socjalistycznego, a przekraczająca wysokość wynagrodzenia przeciętnego, nie może być bezpośrednio kontrolowana i regulowana przez państwo⁵⁵.

W odniesieniu natomiast do zasadniczej masy pracowników, a obecnie podatników podatku od wynagrodzeń, działanie tego podatku jest bądź zbędne bądź zbyt niedokładne, aby nadal mogło służyć jako uzasadnienie dalszego stosowania tego podatku. Tym bardziej że — jak już niejednokrotnie wyżej wspomniano — państwo socjalistyczne, nie uciekając się do podatku, ma możliwość wystarczająco precyzyjnego ustalenia wysokości udziału pracowników w produkcji społecznej.

Mówiąc o podatkowym „bezpośrednim” obciążeniu wynagrodzeń w socjalizmie, nie sposób pominąć jeszcze jednej jego funkcji. Chodzi tu o funkcję fiskalną, dla instytucji podatku bez wątplenia najbardziej tradycyjną.

⁵³ Na arbitralność progresji podatkowej zwrócił już uwagę J. B. Say (wg C. F. Bastable, *Public Finance*, Londyn 1928, s. 309). O tej arbitralności często wspomina się również w najnowszej literaturze przedmiotu.

⁵⁴ Zwłaszcza gdy chodzi o indywidualizowanie obciążenia.

⁵⁵ Przypadki te omawia szczegółowo M. Weralski, op. cit., s. 61 i n.

Jeden z autorów⁵⁶ pisał na temat uzasadnienia potrzeby podatków od ludności w socjalizmie (należy domyślać się, że chodzi tu o podatki bezpośrednie), że potrzeba ta będzie zależała przede wszystkim od tego, czy dochody z gospodarki uspołecznionej wystarczą na pokrycie potrzeb finansowych państwa, czy też nie. Przy czym autor ten dodaje, że jeżeli dochody te są niewystarczające, to trzeba wówczas pobierać podatki od ludności. Podobnie fiskalne uzasadnienie podatków od ludności znalazło potwierdzenie w zapowiedzi zniesienia ich w ZSRR⁵⁷. Zarówno w samej tej zapowiedzi N. S. Chruszczowa, jak i w pracach autorów radzieckich⁵⁸ przyszłe zniesienie tych podatków uzasadnia się tym, że ich funkcja fiskalna w ZSRR przestała już być istotna. A więc dochody z gospodarki uspołecznionej wystarczają już obecnie, aby pokryć potrzeby finansowe państwa. Inne zaś funkcje tych podatków, a więc i podatku obciążającego wynagrodzenia, nie uzasadniają wystarczająco istnienia podatków w socjalizmie, jeżeli zbędne okaże się pełnienie przez nie funkcji fiskalnej. Można jednak wysunąć jeszcze inne zagadnienie, czy funkcja fiskalna wystarcza, aby podatki te, a właściwie konkretnie podatek od wynagrodzeń był nadal utrzymywany. Z tego, co już na wstępie na ten temat powiedziano, można sądzić, że teoretycznie trudno byłoby uzasadnić istnienie tego podatku tylko z punktu widzenia jego funkcji fiskalnej, natomiast ze względów praktycznych stosunkowo łatwiej⁵⁹.

Nie przytaczając tu niejednokrotnie już wysuwanych w tej materii argumentów trzeba uznać, że obecnie podatek od wynagrodzeń, z uwagi na dochody, jakie przynosi do budżetu państwa i wobec trudności, z jakimi związane byłoby zrekompensowanie luki powstałej w budżecie, jeszcze nie może być zniesiony⁶⁰.

Ten fiskalny, a zarazem praktyczny argument jest obecnie wystarczający, aby uzasadnić dalsze pobieranie podatku od wynagrodzeń. Nie ma natomiast potrzeby w tym celu powoływać się na inne funkcje, które podatek ten miałby spełniać. Zwłaszcza jeżeli celowość tych funkcji jest dyskusyjna, a ich realizacja przez podatek wątpliwa.

⁵⁶ L. Adam, op. cit., s. 37.

⁵⁷ Referat tow. N. S. Chruszczowa na Sesji Rady Najwyższej ZSRR w dniu 5 V 1960 r., Warszawa 1960, s. 25.

⁵⁸ Np. A. G. Zwieriew, *Chaziajstwiennoje razwitiije i finansy w siemiletkie*, Moskwa 1959; G. Mariachin, *Pierieraspredielenije sredstw nasielenija czerez finansowuju sistemu*, „Finansy SSSR” 1960, nr 2; D. A. Ałtachwierdian, *Gosudarstwo bież nałogow*, Moskwa 1960.

⁵⁹ Por. J. Szpunar, *W sprawie zniesienia ...*, op. cit.

⁶⁰ T. Dietrich, *Dlaczego robotnicy i urzędnicy płacą podatek od wynagrodzeń*, „Polityka” 1959, nr 18.