

JANUSZ SZPUNAR

## ZMIANY OBCIĄŻENIA PODATKIEM OD WYNAGRODZEŃ W LATACH 1945—1957

Ogólną tendencją rozwojową podatku od wynagrodzeń jest rozszerzanie się jego zakresu przedmiotowego i podmiotowego. Jest to tendencja zarówno ustawowa, jak i faktyczna, zarówno zamierzona, jak i częściowo nie przewidywana. W wyniku tego coraz większa ilość podmiotów świadczy na rzecz budżetu, jednocześnie zaś coraz większa ilość podmiotów poddana jest pozafiskalnemu oddziaływaniu podatku. Trzeba zresztą dodać, że właśnie dążenie do tego oddziaływania było jednym z powodów rozciągania podatku na coraz to większą ilość osób<sup>1</sup>.

Przy omawianiu podatku od wynagrodzeń powoływano się zwykle na szereg funkcji pozafiskalnych, które podatek spełnia lub miał spełniać, natomiast funkcja fiskalna była z reguły traktowana jako drugoplanowa<sup>2</sup>. Wpływy do budżetu z tytułu tego podatku mają wobec wysokości dochodów z gospodarki uspołecznionej niewielkie znaczenie<sup>3</sup>. Wysokość obciążenia podatkiem od wynagrodzeń również nie budziła żywszego zainteresowania, zwłaszcza wobec faktu, że szereg nowel, jakie wprowadzono do przepisów o tym podatku poczynawszy od 1946 r. (tj. niemal od czasu jego wprowadzenia)<sup>4</sup>, miało

<sup>1</sup> Podatek od wynagrodzeń ma w związku ze strukturą społeczną i gospodarczą PRL bardzo szeroki zakres i obok podatku gruntowego jest chyba najbardziej powszechnym podatkiem bezpośrednim,

<sup>2</sup> Jak słusznie zauważył jeden z autorów, świadczenia ludności na rzecz budżetu dokonywane są w ustroju socjalistycznym „poprzez wzajemną (relację cen i płac”. K. Ostrowski, „Za” czy „przeciw” podatkowi od wynagrodzeń, „Myśl Gospodarcza” 1958, nr 2, s. 6. Jak z tego wynika, podatek od wynagrodzeń jako narzędzie fiskalne byłby niepotrzebny.

<sup>3</sup> Pomimo to jednak właśnie fiskalne znaczenie podatku od wynagrodzeń nie pozwala obecnie na jego ewentualne zlikwidowanie. Por. notatka w „Życiu Gospodarczym” 1956, nr 18.

<sup>4</sup> Skalę, którą wprowadzono dekretem z 13 VIII 1945 r., zmieniono już przed upływem roku od jej wprowadzenia, drugiej zaś nowelizacji dokonano po kilku miesiącach.

na celu obniżenie skal podatkowych. Powszechnie przyjęto się też mniemanie, że obciążenie podatkiem od wynagrodzeń ma tendencję malejącą.

Zadaniem tego artykułu jest właśnie przegląd rozwoju wysokości obciążenia podatkiem od wynagrodzeń w PRL oraz zmian w strukturze skal podatkowych w tym samym czasie.

Wysokość obciążenia podatkowego stanowi zagadnienie, które może być rozpatrywane z dwójakiego punktu widzenia. Po pierwsze więc można brać pod uwagę obciążenie podatkami całej gospodarki narodowej na rzecz budżetu. Zagadnienie to wobec wzrostu budżetów budzi szczególne zainteresowanie nauki skarbowości w państwach kapitalistycznych<sup>5</sup>. Wysokość obciążenia może być jednak rozpatrywana i z uwagi na oddziaływanie tylko jednego podatku.

Również tzw. granica opodatkowania, czyli maksymalne obciążenie dopuszczalne ze skarbowych czy też innych względów, może być rozpatrywana dla całego obciążenia w ramach obowiązującego systemu podatkowego lub tylko dla jednego podatku. Granicy tej podatek nie powinien przy założeniach czysto skarbowych przekraczać, tzn. przy zamierzonej racjonalnej „eksploatacji” źródeł podatkowych, a więc zachowania, popierania, a przynajmniej niehamowania rozwoju gospodarczego obciążonych źródeł.

Państwo socjalistyczne jednak często świadomie odstępuje od tych założeń i wykorzystuje podatki dla różnych celów nefiskalnych, między innymi w drodze odchylania ich od powyższych zasad. W niektórych przypadkach podatki nabierają wówczas charakteru narzędzi walki klasowej, co może prowadzić do zgoła represyjnej działalności organów skarbowych, a to znowu z kolei sprzyja łamaniu praworządności.

Nie będziemy się tu zajmować stosunkiem fiskalnych i pozafiskalnych przesłanek w ustanawianiu i działaniu podatków oraz ewentualnego prymatu jednych nad drugimi, tym bardziej że — jak już wspomniano — zależy to w głównej mierze od stosunków społeczno-politycznych oraz gospodarczych panujących w państwie. Zresztą granica obciążenia poszczególnymi podatkami jest w państwie socjalistycznym oceniana zupełnie odmiennie aniżeli w kapitalizmie.

W ustroju socjalistycznym szczególnie podatki od gospodarki

<sup>5</sup> Np. J. Libicki, *Granice opodatkowania*, Kraków 1936.

nieuspołecznionej nabierają swoistego charakteru, gdyż są to właśnie te podatki, które państwo najłatwiej wykorzystuje dla celów takiego czy innego ustosunkowania się do różnych grup podatników, zgodnie z najbardziej ogólnymi założeniami ustroju. I tak na przykład w zakresie podatku dochodowego granicą opodatkowania jest z punktu widzenia skarbowego taka jego wysokość, która gwarantuje zachowanie maksymalnej wydajności źródeł podatkowych. Tymczasem w naszych warunkach granica ta była zupełnie świadomie przekraczana<sup>6</sup>. Dopomogło to państwu do osiągnięcia zamierzonych celów, ale wywarło przy tym i pewne nie zamierzone skutki<sup>7</sup>, natomiast wyniki fiskalne podatków od gospodarki nieuspołecznionej stale się zmniejszały.

Podatek od wynagrodzeń zajmuje w naszym systemie podatkowym szczególne stanowisko. Nie ma on elementów represyjnych, a nawet przeciwnie, ma on być wyrazem uprzywilejowania jego podatników (chyba w przeciwstawieniu do podatków od gospodarki nieuspołecznionej) i jest narzędziem korygowania płac indywidualnych, przy czym z tego właśnie względu przypisuje mu się duże znaczenie polityczne i ekonomiczne<sup>8</sup>.

Jeżeli przyjmie się to założenie jako stan faktyczny, to należy stwierdzić, że stawki podatku od wynagrodzeń, będące jednym z elementów określania udziału podatnika w dochodzie narodowym, powinny się kształtować na takim poziomie, aby nie zniekształcały przyjętego systemu płac<sup>9</sup> oraz nie wpływały osłabiająco na materialne zainteresowanie podatnika w zwiększaniu kwalifikacji czy też podnoszeniu wydajności pracy.

Wobec faktu, na jaki częstokroć zwracano uwagę, że wzrost płac powinien pozostawać w tyle za wzrostem wydajności pracy<sup>10</sup>, za-

<sup>6</sup> Podatki gospodarki nieuspołecznionej są w ustroju socjalistycznym wykorzystywane do ograniczania i wypierania z życia gospodarczego elementów kapitalistycznych. Por. np. G. Mariachin, *System podatkowy państwa radzieckiego*, w: *Finanse ZSRR w 30-leciu*, Warszawa 1949, s. 251.

<sup>7</sup> Na przykład upadek gospodarczy rzemiosła w PRL był m. in. wynikiem polityki podatkowej.

<sup>8</sup> Por. A. M. Aleksandrow, *Finansy SSSR*, 1952, s. 321, oraz D. A. Ałłachwierdian, *Niektóre woprosy teorii sowieckich finansow*, 1951, s. 79.

<sup>9</sup> Przyjmując, że system płac został należycie skonstruowany. Nie wydaje się jednak słuszne, aby ewentualne błędy w tym systemie miały być korygowane w drodze podatkowej. W żadnym już jednak razie podatek nie powinien tych błędów pogłębiać.

<sup>10</sup> Por. H. Minc, *Zadania gospodarcze na 1951 rok* (referat wygłoszony na VI Plenum KC PZPR), „Finanse” 1951, nr 1, s. 24.

gadnienie obciążenia podatkowego wynagrodzeń powinno tym bardziej być traktowane ze szczególną uwagą, aby nie niweczyło ono bodźców do zwiększania tejże wydajności. Określenie granicy opodatkowania w przypadku podatku od wynagrodzeń nie powinno, rzecz jasna, ograniczać się jedynie do tej sprawy. Należałoby się bowiem jeszcze zastanowić nad tym, jakie tendencje rozwojowe z tego punktu widzenia powinien wykazywać podatek od wynagrodzeń. Otóż, jak się wydaje, nawet przy założeniu wzrastającego znaczenia fiskalnego tego podatku, wzrost jego nie powinien być szybszy i większy od wzrostu realnej płacy. W przeciwnym przypadku dochodziłoby do nieuzasadnionego zwiększania obiektywnego ciężaru podatkowego. Z tego też względu należałoby życzyć sobie, aby wysokość podatku nie była uzależniona jedynie od nominalnego wzrostu płacy.

Pierwsze z wyżej wymienionych kryteriów granicy opodatkowania wymagałoby zbyt obszernego jak na niniejsze opracowanie potraktowania polityki płac, niemniej, jak się wydaje, przytoczony postulat oświećla również przynajmniej częściowo i tę sprawę.

Podatek ten w obecnej swej postaci nie odgrywa nawet przy maksymalnej stawce decydującej roli w kształtowaniu wysokości udziału podatnika w dochodzie narodowym. W rezultacie więc, wszelkie zarzuty, które stawiałoby się z punktu widzenia zbyt skromnego udziału podatników podatku od wynagrodzeń w tym dochodzie, będą zarzutami pod adresem systemu płac czy też systemu cen, lecz nie pod adresem podatku od wynagrodzeń. Z drugiej jednak strony, nie można zupełnie lekceważyć ciężaru tego podatku, który może przecież przekraczać 20% podstawy opodatkowania<sup>11</sup>.

Wysokość podatku osobowego powinna być dostosowana do położenia materialnego podatnika. Sytuacja ta jest jednak zjawiskiem na tyle złożonym, że trudno jest uwzględnić ją jedynie za pomocą takiej czy innej konstrukcji skali podatkowej. Dlatego też przepisy podatkowe z reguły zawierają dodatkowe postanowienia korygujące wymiar podatku przez zwyczajki oraz ulgi podatkowe. Oczywiście, w przepisach o ulgach czy zwyczajkach uwzględnia się tylko niektóre okoliczności, które mogą mieć wpływ na sytuację materialną podatnika. Dobór tych okoliczności jest przejawem ogólnej polityki państwa i w zasadzie ma charakter pozafiskalny.

<sup>11</sup> W przypadkach określanych przepisami obciążenie może być jeszcze zwiększane przez podatek wyrównawczy.

Sama budowa skali podatkowej jest zresztą również jednym z przejawów polityki podatkowej państwa, przy czym chodzi tu przede wszystkim o wstępne rozstrzygnięcie, czy przyrost podstawy opodatkowania powinien być obciążony proporcjonalnie, czy też progresywnie<sup>12</sup>. Celem uzasadnienia postępowej skali podatkowej, przytacza się zwykle pojęcie zdolności płatniczej podatnika. Ponieważ zdolność ta wzrasta szybciej od wzrostu dochodu, tym samym i dostosowana do niej stawka podatkowa powinna wzrastać więcej niż proporcjonalnie w porównaniu ze wzrostem dochodu podatnika<sup>13</sup>. H. L. Lutz, który zresztą krytycznie odnosi się do progresywnego opodatkowania, dzieli jego zwolenników na tych, którzy w progresji widzą metodę dostarczania dochodów publicznych zgodnie z zasadami, które oni uważają za sprawiedliwe oraz na tych, którzy uważają progresję za skuteczne narzędzie ograniczania tak zwanej inicjatywy prywatnej, celem zmiany ustroju społecznego i gospodarczego. Tenże autor dodaje, że niestety, skutki progresywnego opodatkowania nie są przesądzone przez motywy tych osób, które wierzą w skuteczność jego użycia<sup>14</sup>. Bodaj najważniejszym argumentem wysuwany przeciwko zasadzie progresywnego opodatkowania jest trudność, z jaką związane jest uwzględnienie zdolności płatniczej w odpowiedniej skali progresywnej, trudność odnalezienia reguły, która pozwoliłaby na „sprawiedliwe” ustalenie szczegółowych stawek<sup>15</sup>. Trudności te związane są z niemożnością uogólniającego ustalenia zdolności płatniczej w odniesieniu do różnych indywidualnych przypadków i różnych rodzajów dochodów. Zresztą wyniki tych sporów na temat progresji w zasadzie są mało przydatne dla finansów socjalistycznych<sup>16</sup>.

Opodatkowanie progresywne w socjalistycznym systemie podatkowym ma inny charakter i zwłaszcza w odniesieniu do gospodarki nieuspołecznionej nie opiera się na teorii zdolności płatniczej czy

<sup>12</sup> Zagadnienie progresji w znacznej mierze przekracza ramy niniejszego opracowania, mimo to jednak trzeba wspomnieć, że jest to zagadnienie jeszcze sporne i że w zasadzie zdania co do uzasadnienia progresji są podzielone

<sup>13</sup> E. Seligman, *Progressive Taxation in Theory and Practice*, 1913, zobacz także A. Buehler, *Public finance*, New York — London 1936, s. 263, i inni.

<sup>14</sup> H. L. Lutz, *Public finance*, wyd. 4, New York — London, s. 265.

<sup>15</sup> Ibidem, s. 265 i dalsze, zob. również F. Neumark, *Theorie und Praxis der modernen Einkommenbesteuerung*, Bern 1947, s. 74, i W. Gerloff, *Steuerwirtschaftslehre*, w: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, t. II, Tübingen 1956, s. 253.

<sup>16</sup> K. Ostrowski, op. cit., s. 24.

zasadzie równości ofiary, lecz realizuje postulaty polityki społecznej i gospodarczej<sup>17</sup>. Działanie progresji w tym zakresie jest pozytywnie oceniane przez autorów radzieckich, którzy widzą w progresji właściwą metodę, za pomocą której państwo może realizować swe zamierzenia w odniesieniu do pewnych grup podatników<sup>18</sup>. Zresztą autorzy ci podobnie uzasadniają też stosowanie progresywnego obciążenia wynagrodzeń, w odniesieniu do których jednak progresja nie ma, rzecz jasna, celów takich, jak w gospodarce nieuspołecznionej; ma ona natomiast odpowiednio regulować udział podatników w finansowaniu budownictwa socjalistycznego stosownie do wysokości otrzymywanych przez nich dochodów<sup>19</sup>.

Ostatnio jednak w polskiej literaturze finansowej można spotkać poglądy, które przeczą potrzebie progresywnego opodatkowania wynagrodzeń<sup>20</sup> bądź też proponują uzależnienie progresji od szczególnych względów<sup>21</sup>.

Nie wdając się w głębszą dyskusję na temat uzasadnienia progresji podatku od wynagrodzeń, trzeba w każdym razie stwierdzić, że zniesienie postępowej skali przy konieczności utrzymania dotychczasowych wyników fiskalnych prowadziłoby do znacznego podwyższenia obciążenia podatkowego najniższych płac, co ze względu na ich niewysoki poziom byłoby co najmniej niewskazane. Zresztą nawet w przypadku gdyby sprawa wysokości wpływów z tytułu tego podatku była obojętna, to ustalenie stawki proporcjonalnej na najniższym poziomie obecnej skali progresywnej równałoby się progresywnej podwyżce wyższych wynagrodzeń<sup>22</sup>.

Trzeba więc w rezultacie dojść do wniosku, że obecnie byłoby trudno bez pewnych niekorzystnych zniekształceń rozłożenia ciężaru podatkowego zrezygnować z progresji przy podatkowym obciążeniu wynagrodzeń. Oczywiście, nie znaczy to, aby obowiązująca skala nie mogła zostać zmieniona w celu usunięcia tych wszystkich wad,

<sup>17</sup> Por. A. M. Aleksandrow, op. cit., s. 284.

<sup>18</sup> Ibidem, s. 284, a także *Finanse i kredyt w Związku Radzieckim*, opracowane na podstawie mat. radzieckich przez M. Orłowskiego, Warszawa 1951, s. 145.

<sup>19</sup> D. A. Ałłachwierdian, op. cit., s. 78 i 79, a także M. Bogolepow, *Radziecki system finansowy*, Warszawa 1949, s. 28.

<sup>20</sup> S. Bolland, *O niektórych problematycznych elementach naszego systemu finansowego*, „Finanse” 1957, nr 1, s. 12 i dalsze.

<sup>21</sup> K. Ostrowski, op. cit., s. 28.

<sup>22</sup> Por. J. Szpunar, *W sprawie zniesienia podatku od wynagrodzeń*, „Finanse” 1957, nr 4, s. 48.

jakie w jej budowie nagromadziły się w czasie rozwoju przepisów o podatku od wynagrodzeń.

Rozwój wysokości podatku od wynagrodzeń, szczególnie zaś rozwój skal podatkowych, a tym samym i wysokości opodatkowania, który przebiegał od czasu wprowadzenia w życie odrębnego i samodzielnego podatku od wynagrodzeń w roku 1945, wyraźnie dzieli się na dwa okresy. Pierwszy z nich obejmuje wszelkie postanowienia w tym względzie poczynając od dekretu wprowadzającego ten podatek aż do roku 1949, kiedy wydano ustawę o podatku od wynagrodzeń, zmieniającą w zasadniczy sposób dotychczasowe przepisy. Drugi natomiast okres obejmuje zmiany, jakie wprowadzono do tej ustawy w ciągu następnych siedmiu lat.

Wyodrębnienie podatku od wynagrodzeń z przepisów o podatku dochodowym<sup>23</sup> początkowo było raczej realizacją postulatów teoretycznych w zakresie rozdzielenia tych dwóch zasadniczo odrębnych podatków<sup>24</sup> aniżeli uprzywilejowaniem osób czerpiących przychody z pracy najemnej. Dowodem tego może być stosunkowo nieznaczną w początkowym okresie różnicą pomiędzy wysokością obciążenia tymi podatkami.

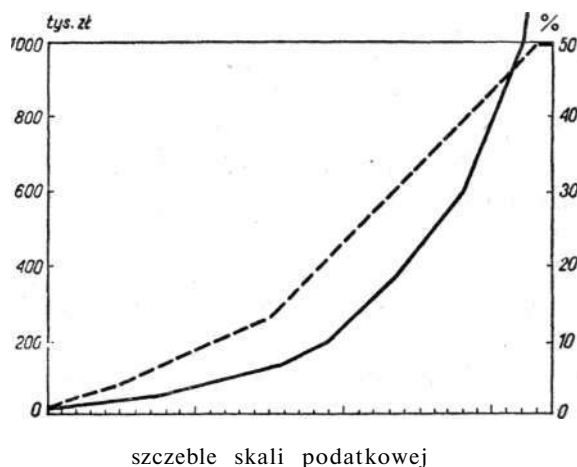
Skala wprowadzona dekretem o podatku od wynagrodzeń z 18 VIII 1945 r. była skalą o stosunkowo dużym zróżnicowaniu i wysokiej progresji. Składała się ona z 33 stopni, przy czym stawki wahały się od 1—50%. Graniczne podstawy wielkości opodatkowania obejmowały wynagrodzenia od 12 000 do 1 000 000 zł w stosunku rocznym. W podatku od wynagrodzeń przez długi czas bowiem do wejścia w życie ustawy z 1949 r. podstawą opodatkowania były wynagrodzenia obliczone w stosunku rocznym. System ten, który, jak się wydaje, był pewną pozostałością z czasu, kiedy wynagrodzenia były obciążane według przepisów o podatku dochodowym, przysparzał wprawdzie wielu trudności technicznych przy wymiarze podatku, lecz zarazem miał też pewne zalety<sup>25</sup>.

<sup>23</sup> Dekret z dnia 18 VIII 1945 r., Dz. U. nr 38, poz. 220.

<sup>24</sup> Już w okresie międzywojennym wskazywano, że opodatkowanie dochodów fundowanych i niefundowanych różni się swym charakterem i tym samym łączenie tych dwóch różnych w zasadzie podatków wspólnymi przepisami jest teoretycznie nieuzasadnione.

<sup>25</sup> Przy wymiarze podatku od rocznego wynagrodzenia można było uniknąć błędów obecnie popełnianych przy obciążaniu wynagrodzeń otrzymanych w danym miesiącu, lecz należnych za pracę wykonaną w dłuższym okresie czasu.

Charakterystyczną cechą skali z 1945 r. było większe zróżnicowanie w odniesieniu do wynagrodzeń niższych i średnich w porównaniu z wynagrodzeniami wyższymi. Wzrost wynagrodzeń od 12 000 zł do 500 000 zł objęty był 26 stopniami skali, podczas gdy dalsze stawki przewidziane dla wynagrodzeń od 500 000 zł do 1 000 000 zł zróżnicowane były zaledwie w 7 stopniach. Przy podziale skali podatkowej w zależności od wysokości podstawy opodatkowania można było również stwierdzić nierównomierny przyrost wysokości stawki podatkowej; o ile bowiem stawki dla wspomnianych wyżej 26 stopni wzrastały od 1 do 35%, to w pozostałych 7 stopniach, które obejmowały wynagrodzenia wyższe, stawki wzra-



Wykres 1. Stosunek wzrostu podstawy opodatkowania do stopy podatkowej według dekretu z dnia 18 VIII 1945 r.

— podstawa opodatkowania  
 - - - stawka podatkowa

stały od 35 do 50%. Budowę omawianej skali, to znaczy stopień wzrostu stawki podatkowej w porównaniu ze zwiększeniem się podstawy opodatkowania, można przedstawić na wykresie (wykres 1).

Porównanie obu krzywych, z których jedna obrazuje wzrost stawki podatkowej, druga zaś zwiększanie się podstawy opodatkowania w poszczególnych stopniach skali, wskazuje wyraźnie na to, że w niższej połowie skali, to znaczy obejmującej niższe wynagrodzenia, szybciej wzrastało obciążenie w porównaniu ze wzrostem

podstawy opodatkowania. W rezultacie więc progresja według omawianej skali była ostrzejsza w niższych stopniach tej skali, natomiast łagodniejsza w odniesieniu do wyższych wynagrodzeń. Skala ta została zmieniona dekretem nowelizującym przepisy o podatku od wynagrodzeń w czerwcu 1946 r. (pierwsza nowela)<sup>26</sup>. Wprowadzone wówczas zmiany były stosunkowo nieznaczne w porównaniu ze stanem dotychczasowym. W związku ze wzrostem płac nominalnych, który nie był związany z podwyższaniem się ich realnej wartości, a przynajmniej nie był do niej proporcjonalny, dalej zaś ze względu na pewne zmiany w systemie płac, należało obniżyć wysokość podatku od wynagrodzeń. Dekretem z czerwca 1946 r. podwyższono maksimum wolne od podatku oraz dokonano pewnych zmian w zakresie stawek. Maksimum wolne od podatku podwyższono przez odrzucenie czterech początkowych szczebli poprzednio obowiązującej skali, przesuwając jednak w górę stawkę obowiązującą dla danej przedziałości. W rezultacie dotychczasowa piąta przedziałość była według nowych przepisów pierwszą, a zastosowano zaś do niej stawkę 1%.

Jeżeli chodzi natomiast o przyrost progresji, to stawki omawianej skali były zróżnicowane w mniejszym niż dotychczas stopniu. W rezultacie tych zmian obniżono maksymalną stawkę do 46% (wobec dawnych 50%). Ogólnie można stwierdzić, że zmiany wprowadzone dekretem z 1946 r., poza niewielkim obniżeniem wysokości podatku, przy pewnym zmniejszeniu dotychczas obowiązującej skali, nie naruszyły w zasadniczy sposób jej dotychczasowej budowy.

Dalszych zmian w zakresie wysokości podatku dokonano w listopadzie tegoż roku<sup>27</sup>. Ta druga nowela dotyczyła również w głównej mierze skali podatkowej. Zasadniczą cechą skali wprowadzonej przez tę nowelę było dalsze podniesienie maksimum wolnego od podatku oraz ogólne obniżenie wysokości podatku. Nowela wprowadziła jednak stosunkowo znaczne zmiany w zakresie zróżnicowania skali podatkowej w sensie dalszego zmniejszenia podatku, a dalej zastosowano progresję mieszaną, szczeblując ją w odniesieniu do najwyższych wynagrodzeń. Maksimum wolne od podatku podniesiono dwukrotnie, złagodniono również progresję w niższych prze-

<sup>26</sup> Dekret z dnia 12 VI 1946 r. o zmianie dekretu z 18 VIII 1945 r. o podatku od wynagrodzeń, Dz. U. nr 29, poz. 187.

<sup>27</sup> Dekret z dnia 19 XI 1946 r. o zmianie dekretu z dnia 18 VIII 1945 r. o podatku od wynagrodzeń, Dz. U. nr 70, poz. 381.

działkach skali. Powyższe zmiany obniżyły progresję podatkową i stanowiły jednocześnie niewątpliwe zmniejszenie ciężaru podatkowego spoczywającego na wynagrodzeniach.

Podobne tendencje można zauważyć przy rozpatrywaniu zmian wprowadzonych w 1948 r.<sup>28</sup>, to znaczy przez trzecią z kolei nowelę dekretu z 1945 r. Skala, którą w tej noweli ustanowiono zamiast dotychczas obowiązującej, podwyższyła znacznie maksimum wolne od podatku, które wynosiło 108 000 zł w stosunku rocznym, było więc już dziewięciokrotnie wyższe w porównaniu z maksimum wprowadzonym przez dekret z 1945 r. W dalszym ciągu postąpił proces zmniejszania ilości stopni skali, zmniejszono również zróżnicowanie obciążenia wynagrodzeń niższych. Z innych zmian, jakie wprowadzała omawiana skala, trzeba jeszcze wspomnieć o dalszym obniżeniu maksymalnej stawki, która przy progresji globalnej wynosiła 22%, przy czym nadwyżki powyżej 900 000 zł rocznie obciążone były według stawki 30%.

Wszystko to wskazuje, że skala wprowadzona trzecią nowelą nie odbiegała zasadniczo od ogólnych tendencji, które kierowały poprzednią nowelizacją dekretu z 1945 r., wyrażających się w zmniejszaniu maksymalnych stawek oraz podnoszeniu maksimum wolnego od podatku, przy ogólnej obniżce ciężaru z tytułu podatku od wynagrodzeń. Zmniejszanie ilości stopni w skali podatkowej wynikało ze sposobu przeprowadzania zmian w wysokości podatku, których dokonywano przez wyłączenie kilku niższych szczebli poprzednio obowiązującej skali. Trudno określić, w jakim stopniu właśnie taka technika przeprowadzania reformy podatku, a w jakim intencje ustawodawcy wpłynęły na strukturę zmian skali podatkowej. Trzeba bowiem zauważyć, że obniżanie ciężaru podatkowego było stosunkowo nierówne, jeżeli chodzi o poszczególne kategorie wynagrodzeń.

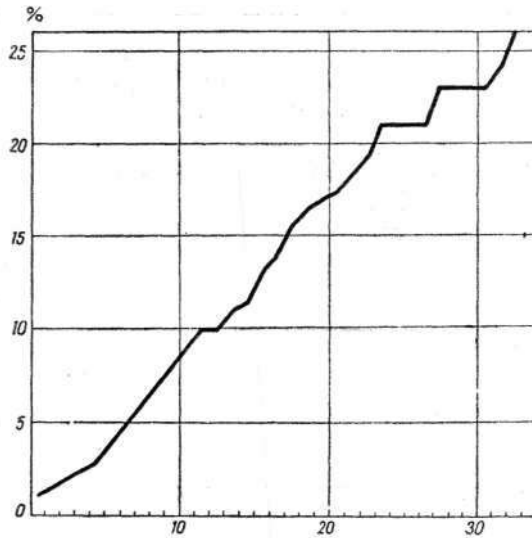
Wykres 2 przedstawia, o ile procent zmniejszyły się stawki podatkowe w odniesieniu do danych wielkości podstawy opodatkowania w wyniku trzykrotnej nowelizacji dekretu z 1945 r.

Przez obniżenie stawek podatkowych, a więc i zmniejszenie ciężaru z tytułu omawianego podatku, opodatkowane płace zostały faktycznie podwyższone. Wykres wskazuje na to, że ta podwyżka płac była progresywna, ponieważ największy spadek wykazują stawki przywiązane do najwyższych wynagrodzeń. Poniekąd nieoczeki-

<sup>28</sup> Dekret z dnia 25 III 1948 r. o zmianie dekretu z dnia 18 VIII 1945 r. o podatku od wynagrodzeń, Dz. U. nr 18, poz. 41.

wane wyniki tego porównania byłyby jeszcze bardziej drastyczne, gdyby za podstawę przyjąć obniżkę podatku w złotych, a nie tylko różnicę między stawkami obowiązującymi w 1945 i 1948 r., wyrażoną w procentach<sup>29</sup>.

Wykazana prawidłowość zmian w skali podatku od wynagrodzeń jest trudna do uzasadnienia. Wprawdzie ogólne obniżanie wysokości



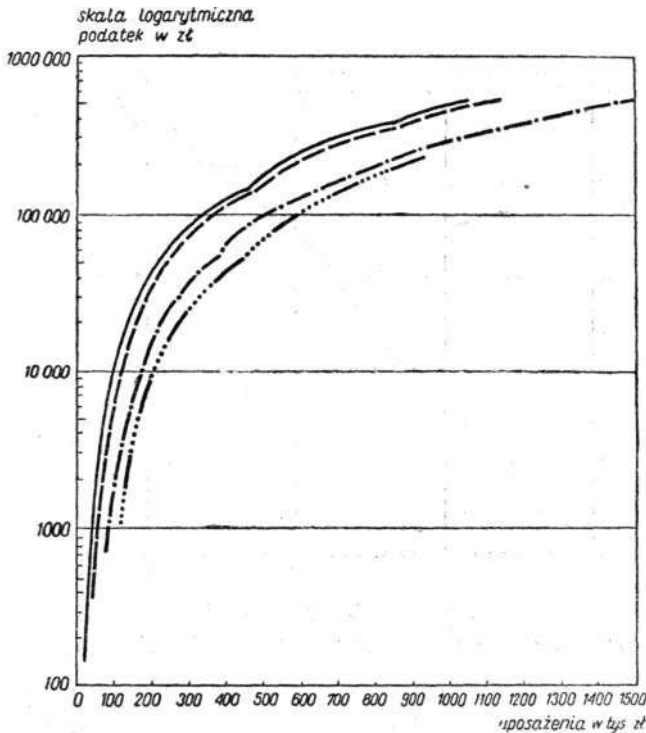
szczeble skali podatkowej  
(od uposażeń poszczególnych stopni skali podatkowej)

Wykres 2. Zmniejszenie się stawek podatkowych podatku od wynagrodzeń w wyniku nowelizacji trzykrotnej w latach 1945–1948

podatku od wynagrodzeń związane ze wzrostem wynagrodzeń nominalnych, i to nieproporcjonalnym do ich realnej wartości, jest zupełnie zrozumiałe, jednak, jak się wydaje, obniżenie podatku nie powinno być prowadzić do dalszego różnicowania płac.

<sup>29</sup> J. Opydo, omawiając zmiany wysokości podatku wprowadzanie trzecią nowelą, oblicza „zysk” podatników z tego tytułu w procentach dotychczas opłacanego podatku. Wprawdzie zestawienie takie wykazuje regresywne zmniejszanie się tego „zysku”, jednocześnie jednak nie może dać właściwego obrazu zaszytych zmian, gdyż nie nawiązuje do wysokości tego podatku w cyfrach bezwzględnych. J. Opydo, *III-a nowela do podatku od wynagrodzeń*, „Rachunkowość — Podatki” 1948, nr 5, s. 152.

Wszelkie zmiany skali podatkowej w podatku od wynagrodzeń w pierwszym okresie jego obowiązywania przedstawia wykres 3, w którym wzięto pod uwagę wysokość podatku w złotych w odniesieniu do poszczególnych wielkości podstawy opodatkowania.



Wykres 3. Zmiany wysokości podatku od wynagrodzeń w wyniku trzech nowelizacji dekretu z 1945 r.

—————	1945
- - - - -	1946 I nowela
· · · · ·	1946 II nowela
- · - · -	1948 III nowela

Wykres ten potwierdza poprzednio już wskazane tendencje zmian dokonywanych w wysokości podatku od wynagrodzeń, ponadto zaś wykazuje, że stosunkowo dużej, aczkolwiek nierównomiernej obniżki podatku dokonano drugą nowelą dekretu o podatku od wynagrodzeń. Nowela ta przyniosła również duże, a przy tym właśnie

progresywne zróżnicowanie „zysków”, jakie z jej tytułu odnieśli poszczególni podatnicy.

Trzecia nowela dekretu z 1948 r. zakończyła pierwszy etap rozwoju podatku od wynagrodzeń.

Ustawa z dnia 4 II 1949 r.<sup>30</sup> przyniosła szereg istotnych zmian w zakresie podatku od wynagrodzeń, szczególnie jeżeli chodzi o jego zasięg, jednak wysokość podatku, a także sama skala została przebudowana w podobny sposób jak to miało miejsce poprzednio w trakcie nowelizacji dekretu.

Wśród przyczyn, jakie spowodowały reformę podatku w 1949 r. i wydanie omawianej ustawy, można zresztą wymienić te same względy, które były motywem przewodnim dotychczasowego obniżania wysokości podatku, to znaczy dalszy wzrost płac nominalnych, przy równoczesnym spadku siły nabywczej pieniądza. Konieczne więc było dalsze obniżenie podatku oraz podwyższenie maksimum wolnego od opodatkowania. Jednakowoż ustawa, która nie miała już jak poprzednio omówione nowele charakteru dorywczo przeprowadzonej korekty, lecz była gruntowną i starannie przeprowadzoną reformą tego podatku, powinna raczej wprowadzić nową, prawidłowo zbudowaną skalę, o dużym zróżnicowaniu obciążenia i racjonalnym wzroście stawki podatkowej. Tymczasem skala wprowadzona omawianą ustawą obejmowała jedynie 17 stopni, a w ich ramach wynagrodzenia od 13 000 zł do 100 000 zł w stosunku miesięcznym. Stawki podatkowe wahały się od 0,75% do 23%, przy czym wynagrodzenia powyżej 100 000 zł obciążone były według stawki mieszanej, to znaczy nadwyżka ponad tę kwotę była opodatkowana w wysokości 30%.

Zróżnicowanie stawek było podobnie jak i poprzednio znacznie większe w odniesieniu do niższych wynagrodzeń. Nieduża ilość stopni powodowała, że przyrost opodatkowania w stosunku do wynagrodzeń wyższych w ramach poszczególnych szczebli skali był proporcjonalny.

Ustawa z 1949 r., oprócz zmian wprowadzonych w ramach skali podatkowej, zreformowała również niektóre dotychczasowe przepisy mające wpływ na wysokość podatku. Przede wszystkim należy tu wymienić kumulację, która została w myśl postanowień nowej ustawy zniesiona i zastąpiona 50-procentową zwyżką podatku od

<sup>30</sup> Dz. U. nr 7, poz. 41.

wynagrodzeń pobieranych poza wynagrodzeniem zasadniczym, wskazanym przez podatnika<sup>31</sup>. Zniesienie dotychczas obowiązującej kumulacji podstawy opodatkowania stanowiło niewątpliwie uprzywilejowanie podatników pobierających wynagrodzenia od więcej niż jednego pracodawcy, ponieważ wydatnie łagodziło progresję podatkową w odniesieniu do wynagrodzeń częściowych. Dalszą zmianą wprowadzoną przez nową ustawę było uznanie za podstawę obliczania wysokości podatku wynagrodzenia miesięcznego, a nie jak dotąd rocznego. Zmiana ta nie miała większego znaczenia poza tym, że w pewnej mierze uprościła wymiar podatku.

Jednak najbardziej istotną ze zmian wprowadzonych przez nową ustawę było zróżnicowanie wysokości obciążenia podatkiem od wynagrodzeń przez wprowadzenie specjalnej ulgowej skali podatkowej dla przychodów osiąganych z tytułu działalności artystycznej, literackiej, publicystycznej, naukowej itp.<sup>32</sup>. Skala dla tych przychodów zasadniczo różniła się od poprzednio omówionej i to zarówno jeżeli chodzi o wysokość stawek, jak i stopień zróżnicowania skali. Była to skala trzystopniowa, obejmująca przychody do 50 000 zł. Stawki, które wynosiły 5, 10 i 15%, były inne od stawek zasadniczej skali. Mianowicie stawki od niższych przychodów były wyższe w porównaniu ze skalą zasadniczą, natomiast stawki obciążające wyższe przychody były znacznie niższe. Uzasadnienie ulgowego obciążenia przychodów z tego rodzaju działalności przekraczałoby zakres niniejszych rozważań. Ogólnie można jednak powiedzieć, że faworyzowanie przez państwo twórczości naukowej i artystycznej «nie stanowi tu jedyne uzasadnienia, ponieważ poza tymi względami wzięto, jak się wydaje, pod uwagę również charakter tych wynagrodzeń, które są z reguły wypłacane za pracę czy dzieło wykonywane w okresie dłuższym niż jeden miesiąc. Z tego też względu obciążenie tych przychodów według skali ogólnej stawiałoby je w gorszym położeniu w porównaniu z wynagrodzeniami wypłacanymi regularnie co miesiąc.

Na szczególną uwagę zasługują jednak wspomniane już swoiste

<sup>31</sup> W myśl przepisów omawianej ustawy podatnik obowiązany był do składania deklaracji, w której wymieniał pracodawców, od których otrzymywał wynagrodzenie oraz wskazywał, które z otrzymywanych wynagrodzeń należy obciążyć 50-procentową zwykłą podatkową. Przepis ten obowiązuje do chwili obecnej.

<sup>32</sup> Trzeba zresztą przypomnieć, że w ustawie z 1949 r. po raz pierwszy tego rodzaju dochody zostały uznane za przedmiot podatku od wynagrodzeń.

cechy omawianej skali. Przede wszystkim brak maksimum wolnego od podatku i różnice w wysokości podatku w porównaniu ze skalą zasadniczą, wyrażające się w podwyższonym opodatkowaniu niższych przychodów oraz stosunkowo zmniejszonym od przychodów wysokich. Można by to próbować uzasadniać tym, że w mniemaniu ustawodawcy jedynie większe przychody z tego tytułu trzeba uznać za główne źródło utrzymania. Natomiast przychody niższe należy traktować jako dodatkowe źródło zarobku, które tym samym nie wymaga ulgowego traktowania.

Ustawa z dnia 4 II 1949 r. wprowadziła przeto dwie odrębne Skale podatkowe<sup>33</sup>.

Wysokość podatku od wynagrodzeń została ponownie zmieniona rozporządzeniem ministra finansów z 1953 r.<sup>34</sup>. Rozporządzenie to dotyczyło właśnie skal podatkowych, które zostały obniżone ze względu na przeprowadzoną w tym czasie tzw. regulację cen i podwyżkę uposażeń. Doprowadziła ona w rezultacie do znacznego zwiększenia płac nominalnych. Ponieważ wspomniane skale, poza pewnymi wyjątkami<sup>35</sup>, obowiązują do chwili obecnej, wypadnie omówić je nieco obszerniej.

Skala wprowadzona w 1953 r. znacznie różni się od poprzednio obowiązującej, przede wszystkim pod względem zróżnicowania jej stopni. Wystarczy wspomnieć, że na miejsce 17-stopniowej skali wprowadzono 37-stopniową. Większa ilość stopni pozwala na stosunkowo wolniejszy wzrost podstawy opodatkowania i stawek przy przejściu do wyższego stopnia. Jeżeli chodzi o zróżnicowanie podstawy opodatkowania, to przyjęto tu zasadę równomiernego podziału na stopnie przy wzroście wynagrodzenia, przy czym zasada ta obowiązuje w całej skali podatku. Stawki podatkowe wzrastają również wolno, jednak niezupełnie równomiernie, w odniesieniu zaś do najwyższych szczebli skali przyrost ten jest stosunkowo najmniejszy.

Z innych zmian Wprowadzonych omawianym rozporządzeniem

<sup>33</sup> Opodatkowanie przychodów z tytułu działalności artystycznej, naukowej itp. było różne jeszcze pod innymi względami, jak np. brak ulg i zwyczaj rodzinnych, a także inna metoda ustalania wysokości podstawy opodatkowania — przez potrącanie od przychodu kosztów (zryczałtowanych), związanych z jego uzyskaniem.

<sup>34</sup> Rozporządzenie ministra finansów z dnia 5 I 1953 r., Dz. U. nr 1, poz. 1.

<sup>35</sup> Wspomnianymi wyżej wyjątkami są wynagrodzenia objęte rozporządzeniem ministra finansów, wydanym 25 IX 1956 r. i zmniejszającym ich obciążenie podatkowe, Dz. U. nr 44.

trzeba jeszcze wymienić zniesienie progresji mieszanej. Dalszy wzrost podstawy opodatkowania nie jest już tym samym obciążony progresywnie, nawet chociażby w ramach łagodnej progresji szczeblowej, jak to miało miejsce w ustawie z 1949 r. Inną cechą omawianej skali było stosunkowo nieznaczne — w porównaniu z dotychczas obowiązującymi przepisami — podniesienie maksimum wolnego od podatku, co wobec wzrostu w tym samym czasie nominalnych uposażeń, przyczyniło się do rozszerzenia zakresu podatku od wynagrodzeń.

Trzeba jeszcze wspomnieć o wymienionym już rozporządzeniu ministra finansów z 1956 r. zawierającym obniżenie stawek podatku od wynagrodzeń pracowników fizycznych zatrudnionych w niektórych gałęziach gospodarki narodowej. Minister finansów wydał to rozporządzenie na podstawie uprawnienia zawartego w dekreście z 1956 r., który upoważnia go do obniżania wysokości podatku od wynagrodzeń<sup>36</sup>. Upoważnienie to spotkało się zresztą z krytyką w sejmie, gdyż według przekonania niektórych posłów zagadnienie to powinien dekret uregulować, a nie pozostawiać do załatwienia ministrowi finansów<sup>37</sup>.

Zdaniem K. Ostrowskiego, minister finansów nawet przekroczył przyznane mu uprawnienie, ponieważ zmniejszając ogólnie wysokość podatku, jednocześnie ustanowił zwolnienie od podatku dla tych podatników, którzy mają na utrzymaniu określoną ilość dzieci<sup>38</sup>.

Zasadniczym motywem wprowadzenia nowej skali, regulującej w odmienny sposób wysokość podatku pobieranego od niektórych grup podatników, było usunięcie, a przynajmniej zmniejszenie ujemnego wpływu, jaki wywiera progresja podatkowa na materialne zainteresowanie podatników wzrostem wydajności pracy. W jakim stopniu wprowadzona skala spełnia to zadanie, można by stwierdzić dopiero po dokładnym rozpatrzeniu wszelkich zmian wprowadzonych rozporządzeniem z 1956 r., w porównaniu z dotychczas obowiązującą skalą.

Wykres 4 przedstawia wysokość podatku w złotych według skali z 1953 i 1956 r.

Porównywanie wysokości obciążenia podatkiem obliczonym

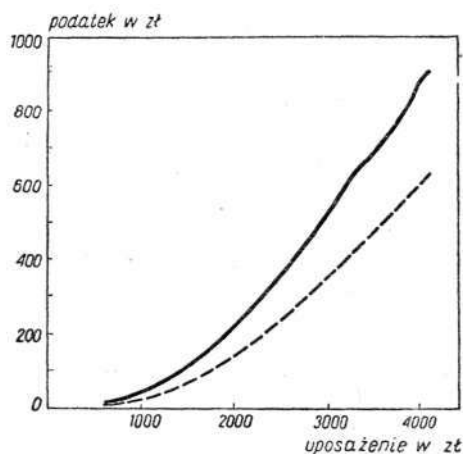
<sup>36</sup> Dz. U. nr 44.

<sup>37</sup> Por. przemówienie posła Rozmiarka i posła Frankowskiego z dnia 19 XT 1956 r., Stenogramy sejmowe z X sesji, 38 posiedzenie Sejmu PRL.

<sup>38</sup> K. Ostrowski, op. cit., s. 19.

w złotych w poszczególnych stopniach podstawy, wskazuje, że różnice zwiększają się w miarę wzrostu wynagrodzenia.

Znów więc można by twierdzić, że w wyniku obniżenia skali podatkowej od niektórych kategorii wynagrodzeń szczególnie uprzywilejowano wyższe wynagrodzenia tego samego typu, ponieważ ich wysokość „netto” wzrosła w większym stopniu aniżeli wysokość wynagrodzeń niższych. W tym jednak wypadku można by to uznać za zrozumiałe z uwagi na to, że jak wspomniano skala ma za zadanie zmniejszenie ujemnego wpływu, jaki progresja podatkowa wywiera na materialne zainteresowanie podatników wzrostem wydajności pracy. Z drugiej jednak strony wypada zaznaczyć, że progresja, aczkolwiek w omawianej skali została złagodzona, pozostaje jednak progresją i oddziałuje „równajaco” na wynagrodzenia obciążone podatkiem. Progresywność zaś korzyści, jakie osiągnęli niektórzy podatnicy ze względu na objęcie ich omawianą ulgową skalą,



Wykres 4. Wysokość podatku od wynagrodzeń wg. przepisów z 1953 i 1956 r.

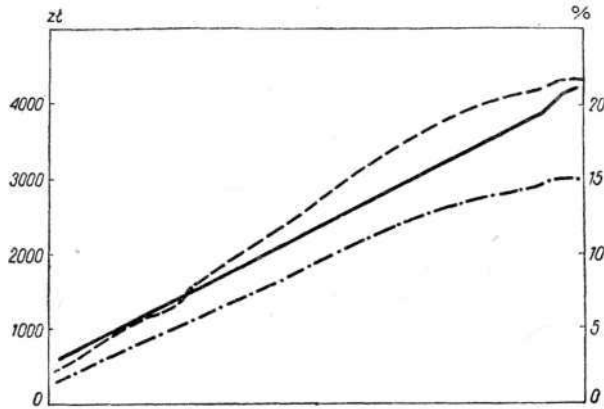
————— 1953 r.  
 - - - - - 1956 r.

nie może być uznana za bodziec do zwiększania wydajności pracy, ponieważ jest to korzyść jedynie w umownym tego słowa znaczeniu, a ponadto jest ona zwykle przez podatników nie dostrzegana.

Wykres 5 przedstawia porównawczo stopień wzrostu podstawy opodatkowania oraz stawki podatkowej według skali z 1953 i 1956 r.

Porównanie przebiegu krzywych obrazujących wzrost stawki

podatkowej w obu skalach z jednej strony potwierdza wnioski o progresywnym zmniejszaniu się stawek w miarę wzrostu podstawy, z drugiej strony wskazuje na prawidłowości budowy obu skal podatkowych. Zarówno w pierwszym, jak i w drugim przypadku progresja w najwyższych stopniach skali jest nieco łagodniejsza aniżeli w niższych. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że rozwój stawek według skali z 1956 r. jest bardziej równomierny w porównaniu z skalą poprzednio obowiązującą i w pierwszej części skali przebiega niemal równoległe do wzrostu podstawy opodatkowania.



Wykres 5. Stosunek wzrostu podstawy opodatkowania do stopy podatkowej

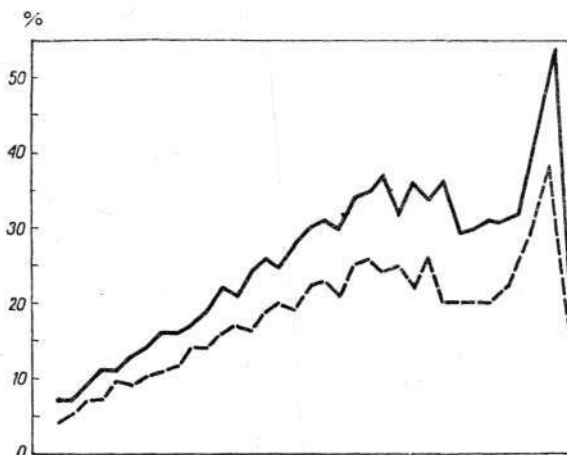
- podstawa opodatkowania
- - - stawka podatkowa w 1953 r.
- · - · - stawka podatkowa w 1956 r.

Stawki natomiast wprowadzone rozporządzeniem z 1953 r. są mniej prawidłowe pod tym względem i krzywa obrazująca ich wzrost stale zmienia swe położenie w stosunku do krzywej przedstawiającej wzrost podstawy opodatkowania.

Trzeba zresztą zaznaczyć, że aczkolwiek porównania te świadczą o pewnych cechach budowy skali podatkowej, nie dają jednak właściwego obrazu działania progresywnej stawki podatkowej na wynagrodzenia, tym samym więc nie mogą rozstrzygnąć podstawowego zagadnienia, w jakim stopniu wprowadzenie ulgowych stawek dla niektórych pracowników fizycznych wpłynęło na zmniejszenie ujemnego oddziaływania progresji na wynagrodzenia, a raczej na

zainteresowanie we wzroście wydajności pracy. Celem częściowego choćby wyjaśnienia tego zagadnienia należy wziąć pod uwagę, jak kształtuje się wysokość opodatkowania wzrostu wynagrodzenia w stosunku procentowym do wysokości tegoż wzrostu. Wykres 6 przedstawia właśnie porównanie tego zjawiska w obu omawianych skalach<sup>39</sup>.

Badanie wysokości opodatkowania' wzrostu wynagrodzenia prowadzi do nieoczekiwanych wyników. Okazuje się bowiem, że wzrost



szczeble skali podatkowej

Wykres 6. Opodatkowanie wzrostu wynagrodzenia według skali z 1953 i 1956 r.

————— 1953 r.  
 - - - - - 1956 r.

ten w niższych stopniach skali podatkowej jest częstokroć znacznie wyżej obciążony aniżeli po przekroczeniu maksymalnej stawki przewidzianej przez skalę. Zjawisko to występuje zresztą zarówno w skali z 1953 r., jak i z 1956 r., przy czym w tej drugiej w nieco mniejszym stopniu. W wysokim, a przy tym nierównomiernym obciążeniu wzrostu wynagrodzenia dopatruje się K. Ostrowski niewłaściwego działania progresji na płace, których zwiększanie w miarę wzrostu wydajności pracy stanowi realizację socjalistycz-

<sup>39</sup> Opodatkowanie wzrostu wynagrodzenia obliczono dla zwyżki podstawy, która kwalifikowałaby ją do następnego stopnia skali podatkowej.

nej zasady podziału<sup>40</sup>. Z wykresu 6 wynika, że skala wprowadzona w 1956 r. nie usunęła całkowicie tego zjawiska, ponieważ — jak już wyżej wspomniano — wzrost wynagrodzeń obciążonych według tejże skali jest również w jej pewnych stopniach opodatkowany bardzo wysoko, wyżej aniżeli według maksymalnej stawki. To działanie skali progresywnej zanika dopiero po przekroczeniu najwyższego stopnia przewidzianego w skali, to znaczy wówczas, kiedy każdy dalszy wzrost wynagrodzenia jest już obciążony proporcjonalnie.

Na podstawie powyższych spostrzeżeń można stwierdzić, że wprowadzenie w 1956 r. skali dla pewnych grup pracowników fizycznych w miejsce dotychczas stosowanej 30% ulgi przyznawanej przodownikom pracy, nie rozwiązało w całości zagadnienia właściwego opodatkowania płac bezpośrednio zależnych od wzrostu wydajności pracy.

Podstawa opodatkowania w zł	Stawki z 1949 r. w %	Stawki z 1953 r. w %
do 800	5	4
800 — 1700	10	8
powyżej 1700	15	12

Przy omawianiu skal obecnie obowiązujących w podatku od wynagrodzeń trzeba jeszcze wspomnieć o wysokości obciążenia przychodów osiąganych z tytułu działalności artystycznej, naukowej itp.

Skala, którą objęte zostały przychody tego rodzaju, została podobnie jak skala zasadnicza zmieniona w roku 1953 na mocy przytaczanego już rozporządzenia ministra finansów z tegoż roku. Powyższe zestawienie przedstawia stawki obowiązujące dla tych kategorii wynagrodzeń według ustawy z 1949 r. oraz według rozporządzenia ministra finansów z 1953 r.

Trzeba więc jeszcze raz zauważyć, że zasadniczą zmianą było obniżenie stawek i to obniżenie progresywne, to jest większe w każdym następnym stopniu skali. W wyniku tego pogłębiła się jeszcze wskazana już poprzednio różnica pomiędzy obciążeniem według powyższej skali oraz według skali zasadniczej.

Celem dopełnienia obrazu stawek obowiązujących w podatku od

wynagrodzeń trzeba jeszcze na koniec wspomnieć o skali wprowadzonej rozporządzeniem ministra finansów z dnia 8 VI 1956 r., a obowiązującej chałupników wynagradzanych przez jednostki gospodarki społecznej<sup>41</sup>. Skala ta jest nieco inna od poprzednio omówionych, mniej zróżnicowana (składa się z 7 stopni), natomiast stawki są stosunkowo wyższe.

W rezultacie można stwierdzić, że w podatku od wynagrodzeń obowiązują cztery różne skale dla poszczególnych kategorii podatników, przy czym skale te różnią się między sobą dość poważnie, zarówno jeżeli chodzi o wysokość stawek, jak i budowę skali.

Jeżeli wzięłoby się pod uwagę nie tyle wysokość podatku od wynagrodzeń, ile wysokość bezpośredniego obciążenia wynagrodzeń w ogóle, to trzeba by wspomnieć o jeszcze jednej, skali, to jest o skali podatku wyrównawczego wprowadzonego w 1957 r.<sup>42</sup>. Ponieważ jednak podatek wyrównawczy obejmuje wynagrodzenie co najmniej dwukrotnie wyższe od maksymalnego, jakie jest uwzględnione w skali podatku od wynagrodzeń, pomiędzy najwyższym stopniem progresji tego ostatniego a pierwszym stopniem podatku wyrównawczego działa jako stawka proporcjonalna największa stawka poszczególnych skal podatku od wynagrodzeń.

\*

Przedstawiony powyżej rozwój podatku od wynagrodzeń wskazuje wyraźnie na to, że najogólniejszą tendencją ewolucji skal tego podatku było obniżenie stawek obowiązujących w poszczególnych stopniach. Na nierównomierność tych zniżek zwrócono już uwagę poprzednio, obecnie zaś wypadnie się zastanowić nad tym, w jakim stopniu reformowanie wysokości podatku wpłynęło na zmiany w kształtowaniu się obciążenia wynagrodzeń z tego tytułu.

Powszechnie przyjęło się mniemanie, że wraz z obniżaniem stawek podatkowych zmniejszał się ciężar podatkowy spoczywający na wynagrodzeniach. Jednak zwiększająca się rok rocznie kwota wpływów, jakie do budżetu przynosi tenże podatek, wskazuje na coraz większy wymiar tego podatku, przy czym stopień wzrostu dochodów budżetowych z tego tytułu wyklucza, jak się wydaje, aby mógł on być uzasadniony jedynie ewentualnym rozszerzeniem podmiotowego czy przedmiotowego zakresu podatku. Zasadniczą

<sup>41</sup> Rozporządzenie ministra finansów z dnia 8 VI 1956 r., Dz. U. nr 27.

<sup>42</sup> Ustawa o podatku wyrównawczym z dnia 13 XII 1957 r., Dz. U. nr 62, poz. 336.

więc przyczyną tego zjawiska jest wzrost opodatkowanej podstawy, co zresztą znajduje potwierdzenie we wzrastającej stale kwocie tak *zwanego* wynagrodzenia przeciętnego. Zresztą, jak już wspomniano, stosunkowo częste zmiany skal podatku od wynagrodzeń spowodowane były głównie przez wzrost nominalnej wysokości płac.

Wzrost płacy, tzn. podstawy opodatkowania, powoduje przy progresywnej akcji podatkowej coraz wyższe obciążenie wynagrodzenia przez kwalifikowanie podstawy do coraz wyższego stopnia.

W przypadku gdy wzrost nominalnego wynagrodzenia nie jest związany ze zwykłą płacy realnej, a tym bardziej jeżeli byłby równoczesny z jej spadkiem, wówczas przy niezmiennej skali ciężar podatku wzrastałby w sposób nieuzasadniony.

Celem zbadania obciążenia wynagrodzeń według ich realnej wysokości należy wziąć pod uwagę wahania poziomu płac nominalnych, a równocześnie zmiany siły nabywczej pieniądza.

W ten sposób można stwierdzić, czy obniżka skali w podatku od wynagrodzeń była wystarczająca w porównaniu z wzrostem nominalnej wysokości płac, a także czy temu obniżaniu odpowiadało rzeczywiste zmniejszanie ciężaru podatkowego.

Brak odpowiednich materiałów statystycznych nie pozwala na rozciągnięcie tych spostrzeżeń na przeciąg całego okresu obowiązywania podatku od wynagrodzeń, ponadto zmusza też do ograniczenia się do najbardziej ogólnych danych, co do wiarygodności których można wysuwać zresztą różne zastrzeżenia. Jako reprezentacyjną wielkość ilustrującą zmiany w wysokości nominalnego poziomu płacy przyjęto tutaj płacę przeciętną dla całego kraju<sup>43</sup>. Natomiast zmiany siły nabywczej pieniądza podano na podstawie wskaźników kosztów utrzymania, przyjmując jako podstawę 1949 r.<sup>44</sup> W rezultacie jednak poniższe zestawienie obrazuje zmiany w wysokości płac tylko w porównaniu z tym rokiem. Wahania wysokości płacy przeciętnej, obliczone na podstawie wyżej przytoczonych źródeł, przedstawione są w tabeli na s. 217.

Jak wynika z tych danych, wzrost płac nominalnych nie był

<sup>43</sup> Według „Rocznika Statystycznego” z roku 1956, gdzie siłę nabywczą obliczono przez podzielenie globalnego funduszu płac przez średnią ilość zatrudnionych.

<sup>44</sup> Według „Rocznika Statystycznego”, rok 1956. Wskaźnik siły nabywczej pieniądza obliczono jako odwrotność wskaźnika kosztów utrzymania. Wprawdzie wskaźnik ten, jak się wydaje, obliczono zbyt optymistycznie, jednak zakres niniejszych rozważań nie wymaga jego ewentualnej korekty.

identyczny z wzrostem realnego ich poziomu. W czasie bowiem gdy przeciętna płaca nominalna w omawianych latach wzrastała stosunkowo szybko i nieprzerwanie, równoczesny rozwój przeciętnej

Przeciętne płace	L a t a							
	1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955	1956
Przeciętna płaca nominalna	466	567	625	689	968	1025	1071	1183
Przeciętna płaca realna	—	527	531	511	503	570	608	—

płacy realnej był zupełnie inny. Płaca realna wzrastała znacznie wolniej, na przestrzeni zaś dwóch lat nawet znacznie zmniejszyła się. Charakterystyczne jest to, że w roku 1953, kiedy daje się zauważyć szczególnie duży wzrost płacy nominalnej, nastąpił jednocześnie poważny spadek jej realnej wartości. Trzeba w tym miejscu przypomnieć, iż właśnie na początku 1953 r. minister finansów obniżył w drodze rozporządzenia stawki podatku od wynagrodzeń.

Stosunkowo duża rozpiętość pomiędzy wysokością przeciętnej płacy nominalnej i jej realnej wartości oraz nierównomierny wzrost tych dwóch wielkości znalazł odbicie w wahaniu wielkości podatku należnego od płacy przeciętnej.

Stały i szybki wzrost płacy nominalnej powodował zwiększenie wymiaru podatku, który jest uzależniony właśnie od nominalnej wysokości podstawy.

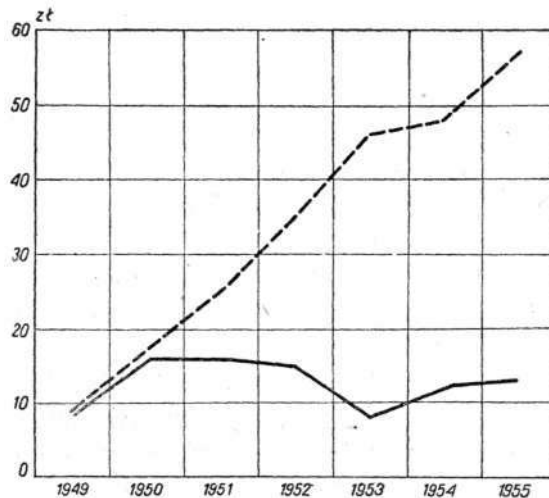
Poniższe zestawienie obrazuje wysokość obciążenia podatkiem od wynagrodzeń przeciętnej płacy według wysokości nominalnej oraz wyników podatku wymierzonego od płacy realnej, przy czym wysokość podatku obliczono według skali obowiązującej w danym roku.

Podatek	L a t a							
	1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955	
Podatek należny od przeciętnej płacy nominalnej	9,—	17,—	25,—	35,—	46,—	48,—	59,—	
Podatek należny od przeciętnej płacy realnej	9,—	16,—	16,—	16,—	8,—	12,—	13,—	

Zestawienie wskazuje na dużą i zwiększającą się różnicę między opodatkowaniem płacy nominalnej i realnej, przy czym różnica ta

jest wynikiem działania stopy progresywnej przy szybkim wzroście podstawy opodatkowania. Stosunek ten jest jednocześnie dowodem, że pozostawienie niezmiennej progresywnej skali podatkowej, przy podobnym jak wyżej wskazano ruchu płac, prowadzi do zwiększenia obciążenia podatkowego. Trzeba zresztą zauważyć, że obniżka skali w 1953 r. była niewystarczająca, gdyż nie tylko nie zahamowała wzrostu ciężaru podatkowego w stosunku do płacy przeciętnej, ale wprost przeciwnie nawet, ciężar ten w tym roku jeszcze bardziej się powiększył.

Rozpiętość między podatkiem należnym od przeciętnej płacy nominalnej i realnej można przedstawić również na wykresie (wykres 7).



Wykres 7. Obciążenie podatkiem od wynagrodzeń płac nominalnych i realnych w latach 1949–1955 (płace przeciętne)

----- płace nominalne  
 ————— płace realne

Wspomniane działanie podatku od wynagrodzeń, związane z deprecjacją pieniądza, byłoby jeszcze bardziej wyraźne, gdyby za podstawę obliczeń przyjąć płace wyższe od płacy przeciętnej. Z drugiej strony zdaje się, że jednak większe znaczenie ma tu rozpiętość w odniesieniu do płac niższych, ze względu na to, że decydująca

większość podatników to osoby, które otrzymują wynagrodzenie niższe od płacy przeciętnej. Ponadto wzrost obciążenia podatkowego wynagrodzeń, które graniczą z minimum egzystencji, a nawet być może są od niego mniejsze, jest bardziej odczuwany aniżeli obciążenie wynagrodzeń wysokich.

Dalszym zagadnieniem, które wymaga bliższego omówienia w związku ze zmianami siły nabywczej pieniądza, to wysokość maksimum wolnego od podatku. Jak już poprzednio wspomniano, maksimum to było od 1945 r. wielokrotnie zwiększane. Proces ten był jednak szczególnie widoczny w latach 1945—1948.

Począwszy zaś od 1949 r. wysokość tego maksimum przedstawiała się w poszczególnych latach następująco:

1949 r.	1950 r.	1951 r.	1952 r.	1953 r.	1954 r.	1955 r.	1956 r.
390	390	390	390	411	411	411	511

Jak z powyższych danych wynika, maksimum wolne od podatku «w tym okresie wzrastało powoli i stosunkowo nieznacznie. Wobec deprecjacji pieniądza oraz co za tym idzie wzrostu płac nominalnych, pozostawienie na stałym poziomie maksimum wolnego od podatku prowadziło w rezultacie do tego, że zwiększała się ilość podatników w miarę jak wynagrodzenia przekraczały to maksimum. Trzeba bowiem dodać, że realna wysokość maksimum, przy uwzględnieniu zmian siły nabywczej pieniądza, stale się zmniejszała.

Tak więc nieznacznie, rzadko przeprowadzane zmiany w wysokości maksimum wolnego od podatku przyczyniały się do zwiększenia zakresu podatku od wynagrodzeń w miarę jak coraz mniejsza liczba osób otrzymywała płace niższe od maksimum i tym samym zwolnione od podatku.

Poruszone tu zagadnienia nie wyczerpują sprawy wpływu deprecjacji pieniądza na wysokość obciążenia podatkiem od wynagrodzeń. W podatkach bowiem, w których stosuje się skalę progresywną, w przypadku gdy podstawa opodatkowania wzrasta w miarę zmniejszania się wartości pieniądza, dają się zauważyć tendencje do wzrostu obciążenia podatkiem, wobec tego, że inicjatywa ustawodawcza w tym względzie postępuje zwykle w tyle za procesami gospodarczymi. Jeżeli więc nawet przystępuje się do zmniejszenia stawek

podatkowych, to zwykle zmniejszanie to jest niewystarczające, czego dowodem mogą być przedstawione już poprzednio dane. Oczywiście można by temu zapobiegać przez odpowiednie działanie, które miałyby za zadanie dostosowanie wysokości podatku do realnej wartości podstawy. Byłoby to jednak trudne ze względów technicznych. Zresztą jeżeli zrezygnuje się nawet ze zbyt precyzyjnych obliczeń, wypadałoby unikać przynajmniej poważniejszych odchyień przez częste obniżanie stawek, przy zachowaniu należytego zróżnicowania obciążenia. Dalej trzeba zwrócić uwagę na konieczność szczególnie starannego regulowania wysokości stawek obowiązujących w niższych stopniach, a to z uwagi na to, że wzrost ciężaru podatkowego w odniesieniu do najliczniejszych niskich wynagrodzeń jest przez podatników dotkliwie odczuwany.

Przedstawiony wyżej rozwój wysokości podatku od wynagrodzeń wskazuje, że odpowiedniej obniżki stawek podatku nie zdołano zsynchronizować ze wzrostem płac 'nominalnych i wahaniami ich realnej wartości.

W rezultacie, mimo kilkakrotnych obniżek skal podatkowych, obciążenie podatkiem od wynagrodzeń realnie stale wzrastało. Takie kształtowanie się wysokości omawianego podatku musiało wywrzeć i istotnie wywarło duży wpływ na niektóre dziedziny życia gospodarczego i społecznego.