

JANUSZ SZPUNAR

## ULGI I ZWYŻKI RODZINNE W SYSTEMIE PODATKOWYM PRL

1. Szybkie tempo przyrostu naturalnego w Polsce, które pozwoliło na wyrównanie ludnościowych strat wojennych, w obecnym okresie stwarza wiele problemów, m. in. gospodarczych, których rozstrzygnięcie nie jest łatwe. Władysław Gomułka w swoim referacie na III plenum KC PZPR<sup>1</sup> podkreślił, że ludność w Polsce zwiększa się szybciej niż w wielu innych krajach oraz dodał, że tak szybki przyrost naturalny ludności jest poważnym hamulcem dla tempa wzrostu stopy życiowej narodu. Utrzymywanie się wysokiego poziomu przyrostu naturalnego w przyszłości musiałyby powodować szereg poważnych trudności dla dalszego rozwoju gospodarczego, a zwłaszcza: a) hamowanie wzrostu produktu globalnego i dochodu narodowego na głowę ludności, b) konieczność nadmiernego preferowania inwestycji kosztem bieżącego spożycia, c) nadawanie inwestycjom niepożądanego kierunku<sup>2</sup>.

Duży przyrost ludności niewątpliwie ogranicza swobodę dyspozycji gospodarczej w zakresie podziału dochodu narodowego na akumulację i spożycie, jak i w zakresie wielkości i kierunków nakładów inwestycyjnych<sup>3</sup>. W warunkach wysokiej stopy przyrostu ludności musi wzrastać stopa inwestycji. Inwestycje te mają na celu stworzenie nowych warsztatów pracy dla przyrastających rąk roboczych<sup>4</sup>. Wysiłki podejmowane dla sprostania znacznemu przyrostowi ludności powinny obejmować również zagadnienia budownictwa mieszkaniowego, a dalej szkolnictwa i nauki zawodu, ochrony zdrowia i wielu innych<sup>5</sup>. Trudno zaś

<sup>1</sup> W. Gomułka, *Przemówienie na III plenum KC PZPR*, „Nowe Drogi” 1959, nr 12, s. 12 i 13.

<sup>2</sup> W. Bieda, *Uwagi o niektórych ekonomicznych stronach zjawisk ludnościowych*, „Myśl Gospodarcza” 1957, nr 5, s. 82.

<sup>3</sup> J. Czarkowski, *Przyrost ludności a stopa życiowa*, „Myśl Gospodarcza” 1957, nr 9, s. 27.

<sup>4</sup> S. Wyrobisz, *Fatalizm populacyjny czy interwencja*, „Myśl Gospodarcza” 1957, nr 8, s. 42 i 43.

<sup>5</sup> A. Józefowicz, *Z zagadnień dynamiki ludnościowej w Polsce*, „Nowe Drogi” 1959, nr 2, s. 64, oraz J. Kopliński’ *Perspektywy budownictwa mieszkaniowego*, „Myśl Gospodarcza” 1957, nr 7, s. 56.

nieraz rozstrzygnąć, czy należy inwestować w zakłady przemysłowe, aby licznym rocznikom zapewnić zatrudnienie, czy w budownictwo mieszkaniowe, by im zapewnić odpowiednią stopę życiową<sup>6</sup>.

Wielostronne potrzeby w zakresie inwestycyjnym, konieczność zapewnienia licznym rocznikom zatrudnienia przez inwestycje produkcyjne oraz właściwego poziomu życiowego przez nakłady na cele społeczne, wszystko to wpływa hamująco na wzrost aktualnego funduszu spożycia, a tym samym — zgodnie z przytoczonymi słowami W. Gomułki — na wzrost bieżącej stopy życiowej.

W związku z tym nasuwa się pytanie, czy państwo powinno wpływać na zmniejszenie tempa przyrostu ludności. Zdaniem niektórych autorów<sup>7</sup>, rozrodczość powinna stać się w państwie socjalistycznym przedmiotem celowego działania w pożądanym kierunku. Celem gospodarki w państwie socjalistycznym jest stworzenie lepszych warunków bytu materialnego i kulturalnego społeczeństwa. Ponieważ przyrost ludności jest jednym z czynników określających możliwości osiągnięcia tego celu, stąd państwo socjalistyczne powinno nań wpływać. Z drugiej strony — trzeba się zgodzić z tym, że środki polityki populacyjnej odnośnie do regulowania rozrodczości są mało wykształcone, a możliwości oddziaływania na stopę rozrodczości ograniczone. Państwo z reguły przedsięwzięje jednak pewne kroki, które mogą świadczyć o takim czy innym jego ustosunkowaniu się do stopy aktualnego przyrostu ludności. W obecnym czasie niektóre przedsięwzięcia, jak np. ustawowa dopuszczalność przerywania ciąży, szeroko propagowana akcja uświadamiania w zakresie planowania rodziny itp. mogą chociaż w pewnym stopniu świadczyć o zmianie polityki ludnościowej państwa w porównaniu z pierwszym okresem po zakończeniu wojny. W związku z tym podnosi się niekiedy, że dalsze stosowanie wyżek i niżek rodzinnych w systemie podatkowym wprowadzonych w tym pierwszym okresie, stanowi niekonsekwencję wobec innych tendencji w polityce ludnościowej państwa<sup>8</sup>. Stwierdzenie takie wymaga jednak uprzedniego rozstrzygnięcia, czy wyżki i niżki rodzinne mogą stanowić narzędzie polityki populacyjnej, a zarazem, czy takie właśnie oddziaływanie jest ich zasadniczym celem.

2. Różnicowanie wysokości opodatkowania w zależności od ilości dzieci, które podatnik ma na utrzymaniu, było i jest stosowane w systemach podatkowych różnych państw, a pośród celów stawianych przed polityką podatkową, cele demograficzne wysuwano jeszcze w starożyt-

<sup>6</sup> W. Bieda, op. cit., s. 86 i 87.

<sup>7</sup> S. Wyrobisz, op. cit., s. 46 i 47, W. Bieda, op. cit., s. 90.

<sup>8</sup> Np. J. Muszkat - Jotem, *Bodźce-antybodźce*, „Prawo i Życie” 1960, nr 10.

ności<sup>9</sup>. W literaturze jednak trwają spory, czy różnicowanie takie jest uzasadnione oraz czy jest ono skuteczne. Różnica zdań w tym względzie wynika jednak w głównej mierze z niejednakowego traktowania ulg i zwyczajek rodzinnych. Ulgi te są więc niekiedy uważane za zachętę ze strony państwa do lekkomyślnego pomnażania potomstwa ponad możliwości utrzymania go na właściwym poziomie<sup>10</sup>. Czasami znowu uzasadnia się ulgi rodzinne ze skarbowego punktu widzenia.

W jednym więc przypadku ulgi traktuje się przede wszystkim jako narzędzie polityki populacyjnej, w drugim zaś uważa się je za sposób wyrównania, kompensacji uprzywilejowanego stanowiska pewnej kategorii podatników w stosunku do innych, np. nie obarczonych rodziną w stosunku do ojców licznych rodzin<sup>11</sup>. Ponieważ zaś każdy powinien płacić wedle swoich sił, logiczne jest rozróżnienie pomiędzy nieżonatym a ojcem dwunastorga dzieci<sup>12</sup>. Zwraca się również czasem uwagę, że ulgi i zwyczajki rodzinne nie tylko kompensują obiektywnie trudniejsze warunki materialne tych podatników, którzy są obciążeni liczną rodziną, lecz że kompensata ta jest także uzasadniona ze ściśle skarbowych względów. Podatnicy bowiem mający na utrzymaniu liczną rodzinę są upośledzeni w zakresie obciążenia podatkowego płacąc więcej podatków pośrednich od konsumowanych artykułów<sup>13</sup>. Ulgi rodzinne mają więc przynajmniej w pewnym stopniu wyrównać wysokość obciążenia podatkowego<sup>14</sup>.

Stosowanie zwyczajek i zniżek rodzinnych z punktu widzenia przytoczonych wyżej względów skarbowych nie może budzić sprzeciwów. Celowość natomiast tychże zniżek i zwyczajek jako narzędzia polityki populacyjnej zależy w głównej mierze od sytuacji ludnościowej państwa.

Prowadzenie jednak czynnej polityki populacyjnej jest uwarunkowane nie tylko przeświadczeniem o jej konieczności, lecz i skuteczności. Ocena zaś wyników podatkowych metod polityki populacyjnej jest niezmiernie trudna. Znany jest przykład dotowania wielodzietnych rodzin robotniczych przez jedną z fabryk francuskich, co wyraźnie wpłynęło na zwiększenie się liczby urodzin w tych rodzinach w porównaniu z innymi

<sup>9</sup> F. K. Mann, *Steuerpolitische Ideale*, Jena 1937, s. 347 i n.; T. Grodyński, *Dziwactwa podatkowe*, Kraków 1934, s. 16; J. Zdzitowiecki, *Faszyzm i włoski system podatkowy*, Poznań 1937, s. 124, i inni.

<sup>10</sup> Por. na przykład A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Poznań 1923, s. 199.

<sup>11</sup> F. Nitti, *Principes de science des finances*, Paryż 1928, t. II, s. 251.

<sup>12</sup> L. Einaudi, *Principii di scienza della finanza*, Torino 1932, s. 145.

<sup>13</sup> Według Trotabasa rodzina jest szczególnie wysoko obciążona podatkami, ponieważ płaci podatki konsumpcyjne proporcjonalnie do ilości członków (*La famille devant l'impôt, le maintien et la défense de la famille par le droit*, Paryż 1930).

<sup>14</sup> Z. Lassotówna, *Opodatkowanie rodziny w Polsce*, Lublin 1937, s. 9 i 10.

zamieszkałymi w tej samej gminie<sup>15</sup>. Przykład ten nie może być jednak dostatecznym dowodem skuteczności finansowych metod polityki populacyjnej. Z jednej bowiem strony zasięg opisywanego eksperymentu był zbyt ograniczony, z drugiej zaś — ojcom licznych rodzin wypłacono wysokie kwoty, podczas gdy „dotacje” z tytułu ulg podatkowych mają z reguły nader skromne rozmiary.

Podobnie trudno byłoby określić, jak oddziałują zwyczki rodzinne. Zwyczki te pobierane od osób samotnych i bezdzietnych uważa się czasem za rodzaj „kary” nakładanej na osoby nie posiadające dzieci<sup>16</sup>. Ogólnie jednak przeważa stanowisko, że „podatek kawalerski” nie ma bezpośrednio za zadanie zachęcania samotnych podatników do małżeństwa. Podatek ten musiałby być bardzo wysoki i uciążliwy, aby przechylić wolę podatnika ku małżeństwu i dzieciom<sup>17</sup>. Zarówno „podatek kawalerski” w jakiejś odrębnej postaci, jak i zwyczki, które pobiera się od samotnych podatników, spełniają raczej funkcje fiskalne. Zdaniem autorów radzieckich<sup>18</sup>, podatek od osób samotnych i bezdzietnych powinien kompensować wydatki państwa związane z okazywaniem pomocy wielodzietnym i samotnym matkom. Państwo przy pomocy tego podatku gromadzi dodatkowe środki, które następnie mogą być celowo przeznaczone, jak np. w Związku Radzieckim, na zwiększenie opieki nad matką i dzieckiem. Częściej jednak „kawalerski” podatek czy zwyczki rodzinne stanowią tylko wyrównanie budżetowe z tytułu przyznanych ulg. Po prostu samotni i bezdzietni płacą niejako podatek za podatników obarczonych rodziną<sup>19</sup>.

W literaturze przeważa pogląd<sup>19a</sup>, że zarówno zniżki, jak i zwyczki rodzinne mają przede wszystkim charakter skarbowy, nie zaś populacyjny.

<sup>15</sup> M. Pugliese, *La finanza, e i suoi compiti extra fiscali negli stati moderni*, Padova 1932, s. 164.

<sup>16</sup> D. Schmidt, *Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung*, Tübingen 1926, s. 73.

<sup>17</sup> J. Czuma, *Polityka ludnościowa III Rzeszy*, Lublin 1939, s. 117.

<sup>18</sup> Np. *Finansy i kredit SSSR*, red. A. Baczurin, Moskwa 1958, s. 136, oraz *Finansy SSSR*, red. O. Aleksandrow i Lubimow, Moskwa 1958, s. 226.

<sup>19</sup> R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 241.

<sup>19a</sup> W okresie powojennym zagadnienie omawiane w tym artykule nie budzi już w literaturze przedmiotu tak dużego zainteresowania jak poprzednio. Te nowsze prace, które poświęcają mu nieco miejsca, na ogół zbywają sprawę uwagami streszczającymi odpowiednie przepisy uwzględnianych w danej pracy krajów, nie wnosząc nowych teoretycznych elementów. Prawdopodobnie dzieje się tak dlatego, że samo zagadnienie rozwoju przyrostu naturalnego w ostatnich latach kształtuje się zupełnie inaczej niż dawniej. Por. np. H. Laufenburger, *Précis d'Economie et de Législation Financières*, Revenu, Capital et Impôt, Paris 1947, s. 258; A. Tautscher, *Die Öffentliche Wirtschaft*, Berlin 1953, s. 231; F. Cognetti, *Compendio di Scienza della Finanza*, Roma 1954, s. 86; J. F. Due, *Gouvernement Finance*, Homewood Ill., 1954, s. 164, 184, 190 i n.; *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. II, Tübingen 1956, s. 485, 490.

Jeżeli zaś chodzi o ich ewentualną przydatność i skuteczność w zakresie polityki populacyjnej, większość autorów zapatruje się na nią sceptycznie.

Przytaczany już autor F. Nitti<sup>20</sup>, omawiając podatkowe metody polityki populacyjnej, pisał, że podatki od osób samotnych oraz ulgi podatkowe dla licznych rodzin nie mają żadnego wpływu na rozrodczość, która jest wysoka akurat tam, gdzie te metody finansowe nie są stosowane. Podobnie zresztą A. Krzyżanowski<sup>21</sup>, zajmujący negatywne stanowisko w stosunku do ulg rodzinnych, wyraził również pogląd, że usiłowania ustawodawcy w kierunku oddziaływania na populację są zazwyczaj mało skuteczne, a ulgi podatkowe osłabiają wprawdzie poczucie odpowiedzialności rodziców za losy potomstwa, ale nie przysparzają znaczniejszej liczby dzieci. Zwiększenia się liczby urodzin należy oczekiwać od zgoła innych przesłanek i czynników; trudno by było ustalić jakiś trwały związek między wysokością podatków a ilością dzieci podatnika<sup>22</sup>. Podobnie jeżeli chodzi o zwyżki obciążające małżeństwa, które w określonym czasie nie mogą pochlubić się potomstwem, można powątpiewać czy — przy braku innych pobudek — wpływają one efektywnie na przyspieszenie przyrostu ludności<sup>23</sup>.

W rezultacie więc ani zwyżki, ani zniżki rodzinne nie zyskują pozytywnej oceny jako skuteczne metody polityki populacyjnej. Nie można jednak zupełnie zaprzeczać oddziaływania zniżek i zwyżek rodzinnych na postępowanie podatników. Każda zmiana dokonana w budżecie prywatnym, a podatek zawsze w pewnym stopniu go dotyka, wywołuje zmiany zarówno ilościowe, jak i jakościowe w konsumpcji i w przeznaczeniu wydatków prywatnych; oddziaływanie to rozciąga się i dalej<sup>24</sup>. Też tę można w pewnym stopniu odnieść do zwyżek oraz zniżek rodzinnych, które zmieniają wysokość podatku, a tym samym potęgują jego oddziaływanie. Jednak zniżki i zwyżki rodzinne są w efekcie zbyt małe, aby można mówić o ich samodzielnym oddziaływaniu pozaskarbowym, a więc i w odniesieniu do polityki populacyjnej.

Podatkowe instytucje przyrostu naturalnego ludności mogą stanowić tylko jedno z narzędzi polityki ludnościowej. Cały ich zespół stwarza dopiero pewną atmosferę wokół zjawiska wzrostu urodzin, które jest przez państwo popierane<sup>25</sup>. O całokształcie więc polityki populacyjnej

<sup>20</sup> F. Nitti, op. cit., s. 258.

<sup>21</sup> A. Krzyżanowski, op. cit., s. 199.

<sup>22</sup> J. Zdzitowiecki, op. cit., s. 135.

<sup>23</sup> K. Ostrowski, „Za” czy „przeciw” podatkowi od wynagrodzeń, „Myśl Gospodarcza” 1958, nr 2 s. 11.

<sup>24</sup> M. Pugliese, op. cit., s. 43.

<sup>25</sup> J. Szpunar, *Rozwój podatku od wynagrodzeń w PRL*, Poznań 1959, s. 223.

państwa, ze wszystkimi jej przejawami w różnych dziedzinach, można dopiero wówczas mówić jako o mniej lub więcej skutecznej<sup>26</sup>. Pozostawienie zaś jednej z metod tej polityki w czasie, gdy znane i przejawiane są już inne intencje państwa w tym zakresie, może wydawać się rażąco nawet niekonsekwencją, lecz z pewnością nie spowoduje wzrostu ilości urodzin. Pozostawienie zniżek i zwwyżek rodzinnych również nie spowoduje tego wzrostu, przy tym zwwyżki i zniżki rodzinne nie muszą być uznane za niekonsekwentną pozostałość poprzedniej polityki. Można je bowiem uważać za narzędzie indywidualizowania wysokości podatku i to ze względów skarbowych, a nie populacyjnych.

3. Trudno jest czasem rozróżnić motyw, jakimi kierował się ustawodawca ustalając zwwyżki i zniżki rodzinne. Pewnych wskazówek w tym zakresie może udzielić konstrukcja odnośnych przepisów.

W polskim systemie podatkowym ulgi i zwwyżki rodzinne stosowane są w podatku dochodowym od gospodarki nie uspołecznionej, w podatku od wynagrodzeń oraz w podatku gruntowym. Zasadniczym warunkiem, od którego uzależniono stosowanie ulg, jest posiadanie przez podatnika na utrzymaniu dzieci<sup>27</sup>. Stosowanie ulg uwarunkowano granicą wieku dzieci utrzymywanych przez podatnika. W podatkach dochodowym i od wynagrodzeń granica ta wynosi 18 lat, zaś w podatku gruntowym granicę tę obniżono do lat 14<sup>28</sup>. Oczywiście i w jednym i drugim przypadku ulgi stosuje się tylko wówczas, gdy dzieci, o których była mowa, nie posiadają własnych źródeł dochodu. Jeżeli natomiast po przekroczeniu granicy wieku dzieci podatnika nadal pobierają naukę bądź odbywają praktykę zawodową i nie mają własnych źródeł przychodów, granicę wieku, do jakiego przysługują ulgi we wszystkich trzech omawianych przypadkach, podwyższa się do 24 lat.

Dalszym warunkiem stosowania ulg rodzinnych jest wysokość podstawy opodatkowania. Ulgi więc przysługują tylko tym podatnikom, których przychody są niższe od ustalonej granicy. Granica ta jest jednakowa w podatku od wynagrodzeń i w podatku dochodowym i wynosi 1140 zł w stosunku miesięcznym<sup>29</sup>. W podatku gruntowym jest nieco wyższa i wynosi 15 750 zł w stosunku rocznym.

<sup>26</sup> Na wyniki polityki populacyjnej trzeba z reguły czekać wiele lat (S. Wyrobisz, op. cit., s. 47).

<sup>27</sup> Określenie możliwości korzystania z ulg uwzględnia nie tylko utrzymywanie dzieci własnych, lecz również przysposobionych, pasierbów i innych.

<sup>28</sup> Por. ust. 3 § 5 rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8 VI 1955 r. w sprawie obniżek i ulg w podatku gruntowym (Dz. U. nr 23, poz. 145).

<sup>29</sup> W podatku dochodowym granicę na tym poziomie ustalono dopiero w ustawie z dnia 19 XI 1956 r. (Dz. U. nr 55, poz. 251). Poprzednia granica wynosiła 10 800 zł w stosunku rocznym.

Wysokość ulg rodzinnych, zróżnicowana w zależności od ilości posiadanych przez podatnika dzieci, ustalona jest według trzech stopni 25%, 50% i 100% albo 36%, 75% i 100%. Pierwsza skalą obowiązuje w podatku dochodowym oraz gruntowym, a także częściowo w podatku od wynagrodzeń. Druga skala obejmuje natomiast większość podatników podatku od wynagrodzeń, tzn. tych, którzy są obciążeni podatkiem według obniżonej skali<sup>30</sup>. Jednak nawet w ramach jednej tylko skali wysokość ulg jest różna, ponieważ ilość dzieci, która pozwala na stosowanie danej ulgi, została odmiennie ustalona dla podatnika mężczyzny i dla podatnika kobiety. Podatnik kobieta korzysta z większych ulg, gdy ma na utrzymaniu tę samą ilość dzieci co podatnik mężczyzna. Zróżnicowanie ulg rodzinnych w zależności od tego, czy podatnikiem jest kobieta, czy mężczyzna, można tłumaczyć chyba tylko tym, że przypuszczalnie — zdaniem ustawodawcy — sytuacja kobiety pracującej i obciążonej jeszcze obowiązkiem wychowywania dzieci jest trudniejsza aniżeli mężczyzny. Wydaje się więc, że przyznając większe ulgi podatnikowi kobiecie ustawodawca uwzględnił warunki, w jakich znajdują się kobiety pracujące mające na utrzymaniu dzieci, wziął przy tym — być może — pod uwagę często mniejsze jeszcze przygotowanie zawodowe kobiet<sup>31</sup>.

Zróżnicowanie ulg rodzinnych, zgodnie z obowiązującymi przepisami, według skali 25%, 50% i 100% przedstawia tabela 1.

Tabela 1

Zniżki rodzinne w podatku od wynagrodzeń, dochodowym i gruntowym

Zniżki	Ilość dzieci		
	Podatek od wynagr.	Podatek dochodowy	Podatek gruntowy
	Podatnik-mężczyzna		
25 <sup>0</sup> / <sub>0</sub>	3 — 4	3 — 4	5 — 6
50 <sup>0</sup> / <sub>0</sub>	5 — 6	5 — 6	7 — 8
100 <sup>0</sup> / <sub>0</sub>	więcej niż 6 dzieci	więcej niż 6 dzieci	więcej niż 8 dzieci
	Podatnik-kobieta		
25 <sup>0</sup> / <sub>0</sub>	2	2 — 3	3 — 4
50 <sup>0</sup> / <sub>0</sub>	3 — 4	4	5 — 6
100 <sup>0</sup> / <sub>0</sub>	5 i więcej	5 i więcej	7 i więcej

Jak wynika z zestawienia, ulgi zróżnicowane są nie tylko z punktu widzenia płci podatnika, lecz również są nieco niższe w podatku grunto-

<sup>30</sup> Chodzi tu o podatników objętych rozporządzeniem ministra finansów z dnia 25 IX 1956 r. (Dz. U. nr 44, poz. 202) oraz rozporządzeniem ministra finansów z dnia 26 VIII 1960 r. (Dz. U. nr 40, poz. 244).

<sup>31</sup> J. Szpunar, op. cit., s. 228.

wym. Można przypuszczać, że zaważyły na tym odmienne warunki, a co za tym idzie i mniejsze koszty, jakie pociąga za sobą utrzymanie dzieci na wsi.

Druga skala ulg rodzinnych, tj. 36%, 75% i 100%, przysługuje — jak wspomniano — znacznej części podatników podatku od wynagrodzeń. Skalę tę ustanowiono w związku z obniżeniem dla tychże podatników stawek podatku. Celem zachowania odpowiedniego zróżnicowania wysokości obciążenia podatników bezdzietnych i obarczonych liczną rodziną podniesiono stawki ulg.

Ogólnie można powiedzieć o ulgach rodzinnych, że ustalenie granicy podstawy opodatkowania, powyżej której nie mogą być one stosowane, w znacznej mierze ogranicza ich zakres, tym bardziej że granice te ustalono na niezbyt wysokim poziomie. Jednocześnie, jeżeli zakres stosowania ulg rodzinnych ma pozostać nie zmieniony, granice te muszą być uaktualniane w miarę zwiększania się nominalnej wysokości płac i dochodów, gdyż wzrost ich nie zawsze jest równoznaczny ze zwiększaniem się realnej wartości<sup>32</sup>.

W podatku od wynagrodzeń oraz w podatku dochodowym stosuje się oprócz zniżek przyznawanych podatnikom mającym na utrzymaniu dzieci, jeszcze zwyczajki, którymi obciąża się podatników samotnych oraz bezdzietnych. Zwyczajki te pobiera się od podatników, którzy przekroczyli 21 rok życia (w podatku dochodowym) lub ukończyli 25 lat (w podatku od wynagrodzeń) i nie wstąpili w związki małżeńskie<sup>33</sup>. Zwyczajki dotyczą również podatników żonatyh lub zamężnych dłużej niż przez okres dwóch lat i nie posiadających na utrzymaniu dzieci<sup>34</sup>. W podatku dochodowym zwyczajki rodzinne wynoszą 20% podatku przypadającego łącznie od dochodu ogólnego i od dochodów częściowych. W podatku od wynagrodzeń natomiast zwyczajki obciążające podatników nieżonatyh wynoszą również 20% podatku. Natomiast zwyczajka 10% obciąża podatników bezdzietnych.

Trzeba jeszcze dodać, że zwyczajki rodzinne podobnie jak i ulgi uzależnione są od określonych granic wysokości podstawy opodatkowania. Chodzi oczywiście w tym przypadku o granice minimalne, poniżej których nie stosuje się zwyczajek.

Mówiąc o zniżkach i zwyczajkach rodzinnych trzeba zauważyć, że wobec

<sup>32</sup> Np. w podatku od wynagrodzeń granice stosowania ulg rodzinnych były kilkakrotnie podwyższane.

<sup>33</sup> Ustawą z dnia 31 I 1959 r. w sprawie zmiany ustawy o podatku od wynagrodzeń (Dz. U. nr 11, poz. 60) od zwyczajki tej zwolniono kobiety będące podatnikami podatku od wynagrodzeń.

<sup>34</sup> Od zwyczajki tej zwolnieni są podatnicy, którzy mieli na utrzymaniu dzieci przez okres co najmniej 10 lat.



uwarunkowania przyznawania zniżek, jak i obciążenia zwyżkami zależnie od tego, czy podatnik ma, czy też nie ma na utrzymaniu dzieci, termin zniżki i zwyżki „rodzinne”, powszechnie zresztą używany, nie jest ścisły. Ilość dzieci, które podatnik ma na utrzymaniu, nie jest jeszcze często wystarczającym kryterium mogącym świadczyć o jego stanie rodzinnym.

4. Przedstawione wyżej zniżki i zwyżki „rodzinne” stosowane w polskim systemie podatkowym świadczą o braku jednolitej koncepcji w ich konstrukcji. Odnośne przepisy wysuwają na plan pierwszy raz elementy pozafiskalne, to znów skarbowe. Na populacyjny charakter omawianych zniżek i zwyżek wskazuje uzależnienie ich stosowania od tego, czy podatnik ma na utrzymaniu dzieci, czy też nie. Natomiast zupełnie nie uwzględniono innych członków rodziny niezdolnych do zarobkowania, których podatnik może utrzymywać. Tak więc nie wzięto pod uwagę faktycznego stanu rodzinnego podatnika, który mógłby być w większym stopniu wykładnikiem jego sytuacji materialnej. Odnosi się to zarówno do zniżek, jak i do zwyżek. Jeżeli zaś chodzi o te ostatnie, to trzeba tu jeszcze zwrócić uwagę na przytaczane już poprzednio zwolnienie od zwyżek tych bezdzietnych podatników, którzy mieli na utrzymaniu dzieci przez okres co najmniej 10 lat. Ten przepis też ma w pewnym stopniu charakter „populacyjny”, ponieważ przewiduje zwolnienie od zwyżki tych podatników, którzy spełnili już swój „obowiązek” w zakresie wychowania dzieci. O „populacyjnych” intencjach ustawodawcy przy konstruowaniu zwyżek i zniżek rodzinnych może świadczyć w pewnym stopniu przebieg debaty sejmowej w 1949 r. na temat podatku od wynagrodzeń. Sprawozdawca komisji skarbowej poinformował posłów, że w trakcie obrad komisji nad projektem nowej ustawy o podatku od wynagrodzeń rozważano również sprawę zwyżek rodzinnych. Wysłunięto mianowicie zastrzeżenia, czy skłanianie tą drogą podatników do małżeństwa jest skuteczne, a nawet potrzebne. Uchwalając te zwyżki komisja uzasadniła je większą zdolnością płatniczą osób samotnych. Tenże mówca, reasumując zalety zmian w przepisach o podatku od wynagrodzeń, które wprowadzała nowa ustawa, stwierdził m. in., że przyniesie ona zachętę do małżeństwa dla podatników niezamężnych i nieżonatych<sup>35</sup>. I tutaj więc splełano motywy populacyjne ze skarbowymi, chociaż te ostatnie zdają się dominować w stanowisku komisji skarbowej. Natomiast w uzasadnieniu projektu przytoczonej już ustawy z 31 I 1959 r., zwolnienie od zwyżek w podatku od wynagrodzeń podatników kobiet motywowano tym, że zwyżki te jako ewentualna zachęta do zawierania małżeństwa przez

<sup>35</sup> Przemówienie posła Bocheńskiego (Sprawozdanie stenograficzne z posiedzenia sejm w dniu 4 II 1949 r.).

kobiety są zbędne. Tak więc zniesionym zwyczajom przyznano cechy pozafiskalne. Oczywiście przez analogię cechy te można rozciągnąć na zwyczaje nie zniesione, tzn. obciążające jeszcze obecnie podatników niezonatych.

Omawiane zwyczaje i zniżki nie mają jednak w pełni charakteru „populacyjnego”. Przy popieraniu przez państwo przyrostu naturalnego ludności należałoby zwolnić od zwyczajek podatników bezdzietnych, którzy przekroczyli górną granicę wieku<sup>36</sup>. Należałoby również zwolnić od zwyczajki małżeństwa nie posiadające na utrzymaniu dzieci z przyczyn od siebie niezależnych. Najbardziej chyba jednak „nie populacyjny” charakter ma uzależnienie przyznawania zniżek od określonej wysokości podstawy opodatkowania. Z jednej strony trzeba przyznać, że ulgi mają większe znaczenie dla podatników mniej zamożnych, jednak jeżeli państwo miałoby poprzez ulgi niejako premiować rodziny wielodzietne, ważna byłaby ilość dzieci, a nie wysokość podstawy opodatkowania. Również i motywy skarbowe nie zostały konsekwentnie uwzględnione w omawianych przepisach. Ażeby zwyczaje i zniżki miały charakter skarbowy, musiałyby być zwyczajami i zniżkami rzeczywiście „rodzinnymi”. Ze względów skarbowych, a więc z uwagi na sytuację materialną podatnika należałoby zniżki warunkować jego faktycznym stanem rodzinnym. W jeszcze większym stopniu może się wydawać rażące z tego punktu widzenia pobieranie podatku zwiększonego o 20% dodatku od tych podatników, którzy wprawdzie nie wstąpili w związki małżeńskie i nie posiadają dzieci, lecz utrzymują za to innych członków rodziny.

Tak więc zwyczaje i zniżki rodzinne w polskim systemie podatkowym nie zostały skonstruowane konsekwentnie ani jako narzędzie polityki populacyjnej, ani jako skarbowa metoda różnicowania wysokości obciążenia podatkowego. Trudno też doprawdy rozstrzygnąć, które motywy w omawianych przepisach przeważają. W każdym razie, jeżeli ustawodawca zdecydowałby, że należy popierać przyrost naturalny ludności — co jest zresztą obecnie wątpliwe — bądź też, że nie należy go popierać, to i w jednym i drugim przypadku przepisy o zniżkach i zwyczajach „rodzinnych” należałoby zreformować. W obecnym jednak stanie zniżki i zwyczaje rodzinne z pewnością nie odgrywają aktywnej roli w polityce populacyjnej państwa. Z uwagi na nieznaczną wysokość są one tylko „zabawką fiskalną”<sup>37</sup>, nie mającą większego znaczenia, tym bardziej że zasięg zniżek jest bardzo ograniczony.

<sup>36</sup> W ten sposób skonstruowano w Związku Radzieckim przepisy o podatku od osób samotnych i bezdzietnych, pobieranym od podatników mężczyzn w wieku od 20 do 50 lat, oraz od podatników-kobiet od 20 do 45 lat (Por. A. M. Aleksandrow, *Finansy SSSR*, Moskwa 1952, s. 334).

<sup>37</sup> K. Ostrowski, op. cit., s. 11.

Tabela 2 przedstawia efektywną wysokość zniżek rodzinnych w podatku od wynagrodzeń w odniesieniu do kilku grup wysokości podstawy opodatkowania<sup>38</sup>.

Tabela 2

Efektywna wysokość zniżek rodzinnych w podatku od wynagrodzeń

Podstawa	Zniżki w złotych		
	36 <sup>o</sup> /o	75 <sup>o</sup> /o	100 <sup>o</sup> /o
850	7	14,60	19,50
900	9,10	18,90	25,20
950	9,60	20,00	26,60
1000	11,50	24,00	32,00
1050	12,10	25,20	33,60
1100	14,70	30,50	40,70
1140	15,20	31,70	42,20

Jak wynika z zestawienia, wysokość zniżek a nawet całkowite zwolnienie od podatku nie może mieć istotnego wpływu na budżet rodzinny podatnika. Jednocześnie zwraca uwagę progresywne wzrastanie efektywnej wysokości zniżek w miarę wzrostu podstawy opodatkowania. Jest to zresztą zupełnie zrozumiałe w związku ze związaniem ulg z progresywnie wzrastającym podatkiem, jednak ze społecznego punktu widzenia można fakt ten uznać za nieuzasadniony.

Efektywna wysokość zwyżek jest również niewielka, pomimo że oblicza się je od stosunkowo wyższych podstaw opodatkowania<sup>39</sup>. Tak więc i zwyżki nie mogą mieć większego znaczenia fiskalnego i tym bardziej nie wpływają na postępowanie podatników.

Zarówno wysokość zniżek i zwyżek rodzinnych, jak i właściwości konstrukcyjne (progresywność) skłaniają do wniosku, że w socjalistycznym systemie podatkowym brak jest dla nich miejsca, jeżeli traktować je jako narzędzie interwencji populacyjnej<sup>40</sup>. Również jeśli chodzi o regulowanie wysokości dochodów ludności w zależności od stanu rodzinnego, w tych przypadkach, gdzie rolę tę mogą spełniać zasiłki rodzinne, zniżki mogłyby być zlikwidowane<sup>41</sup>, tym bardziej że zasiłki te są znacz-

<sup>38</sup> Zniżki obliczono według skali 36%, 75% i 100%.

<sup>39</sup> W podatku od wynagrodzeń zwyżki te przy podstawie 4100 zł wynoszą: zwyżka 10% — 61,50 zł, zwyżka 20% — 123 zł.

<sup>40</sup> M. Werański, *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Warszawa 1960, s. 131.

<sup>41</sup> Ibidem, s. 131, por. również J. Szpunar, *O przejęcie przez zasiłki rodzinne świadczeń na rzecz rodziny wynikających z ulg podatkowych*, „Przegląd Ubezpieczeń Społecznych” 1957, nr 7.

nie wyższe od efektywnej wysokości zniżek podatkowych<sup>42</sup>. Oczywiście, pozostaje otwarta kwestia ewentualnej reformy zasiłków, dostosowania ich do wysokości wynagrodzeń itp.

Zarówno zasiłki rodzinne, jak i podatkowe zniżki oraz zwyczajki rodzinne w układzie drobnotowarowym i kapitalistycznym spełniać będą rolę nie populacyjną, lecz skarbową.

Ponieważ 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 stosunku do realnej wartości przychodów kształtuje się samoczynnie<sup>43</sup>. Niewątpliwie zależy on od wielkości przychodu, ale przede wszystkim od wielkości tego przychodu, który przypada na członka rodziny. Tak więc stosunek ten będzie się układał stosunkowo mniej korzystnie dla licznych rodzin. Zarówno więc zniżki podatkowe, jak i zasiłki rodzinne stanowić powinny pewną rekompensatę dla osób obarczonych liczną rodziną z tytułu ich większego obciążenia „pośredniego”.

<sup>42</sup> Zasiłki rodzinne przy trojgu dzieciach wynoszą 295 zł, przy czworgu 445 zł, a przy ośmiorgu już 1045 zł.

<sup>43</sup> J. Lubowicki, *Opodatkowanie wynagrodzeń w ustroju socjalistycznym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1960, nr 3, s. 79; por. również tegoż autora, *Podatek obrotowy*, „Myśl Gospodarcza” 1957, nr 6.