



Przemysław Piejda

Uniwersytet Gdański • University of Gdańsk

## CHARAKTERYSTYKA PODATKÓW DOCHODOWYCH I OD OBROTU W POLSKIEJ RZECZYPOSPOLITEJ LUDOWEJ

### SUMMARY

#### Characteristics of income and turnover taxes in the Polish People's Republic

The aim of this article is to characterize the structure of income and turnover taxes in the Polish People's Republic and to examine their impact on the shape of the reform carried out in 1989–1993. The study was conducted in a descriptive and explanatory manner. Based on an analysis of relevant legal acts, the process of evolution was presented: income tax, turnover tax, agricultural tax, stamp duty for crafts, and the tax card. It was found that tax system in the PPR was motivated by non-economic factors and discriminated against private entrepreneurs. It was also noted that the concepts developed at that period had a significant impact on the shape of income and related taxes after 1989. Furthermore, it was shown that the turnover tax for state-owned enterprises became a multi-phase after the 1982 reform.

**KEYWORDS:** taxes in Polish People's Republic, income tax, turnover tax, tax card, centrally planned economy



---

© by the author, licensee Lodz University – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

**Funding Information:** University of Gdańsk **Conflicts of interests:** None.

**Ethical Considerations:** The Authors assure of no violations of publication ethics and take full responsibility for the content of the publication.

**Declaration regarding the use of GAI tools:** not used

(Received: 2025-10-25. Verified: 2025-10-30. Accepted: 2025-12-16)

---

## STRESZCZENIE

Celem artykułu jest charakterystyka konstrukcji podatków dochodowych i od obrotu w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej oraz zbadanie ich wpływu na kształt reformy przeprowadzonej w latach 1989–1993. Badanie zostało przeprowadzone w sposób opisowy i wyjaśniający. Na podstawie analizy stosownych aktów prawnych przedstawiono proces ewolucji: podatku dochodowego, podatku obrotowego, podatku rolnego oraz opłaty skarbowej z tytułu wykonywania rzemiosła i karty podatkowej. Stwierdzono, że system podatkowy w PRL był umotywowany czynnikami pozaekonomicznymi i dyskryminował prywatnych przedsiębiorców, a także zauważono, że koncepcje wypracowane w tamtym okresie wywarły istotny wpływ na formę podatków dochodowych oraz im pokrewnych po 1989 r. Ponadto wykazano, że podatek obrotowy od j.g.u. po reformie z 1982 r. stał się zobowiązaniem wielofazowym.

SŁOWA KLUCZOWE: podatki w PRL, podatek dochodowy, podatek obrotowy, karta podatkowa, gospodarka centralnie planowana

## Wstęp

Jednym z najbardziej istotnych elementów transformacji gospodarczej Polski w 1989 r. było dostosowanie systemu podatkowego do nowych warunków. Całokształt tych zmian miał na celu standaryzację na wzór zachodni, co stanowiło dla reformatorów duże wyzwanie, zważywszy na odmienne realia gospodarki nakazowo-rozdziałowej oraz wynikające z tego powszechne przekonanie, że „w PRL nie było podatków”<sup>1</sup>. W socjalistycznej Polsce państwo zajmowało monopoliczną pozycję we wszystkich dziedzinach życia, zaś życie gospodarcze regulowała uznaniowość władzy. Pieniądz pełnił w tych warunkach podrzędną funkcję, a związany z tym system podatkowy był umotywowany czynnikami abstrakcyjnymi z perspektywy modelu rynkowego. W tym kontekście niezwykle interesujący jest fakt, że pomimo dokonania zwrotu w kierunku kapitalizmu, na niwie podatków przyjęto część rozwiązań stworzonych w starym systemie, a niektóre z nich funkcjonują w naszym państwie jeszcze do dziś. Artykuł ma na celu zbadanie procesu kształtowania tych podatków w PRL, które w dobie przemian ustrojowych stanowiły istotne źródło dochodów publicznych oraz zostały poddane reformie: podatków dochodowych (w tym podatku rolnego i karty podatkowej) i podatku obrotowego. Badanie przeprowadzono w sposób opisowy i wyjaśniający. Na potrzeby artykułu sformułowano hipotezę badawczą i pytanie badawcze:

Hipoteza badawcza – Koncepcje podatkowe stworzone w czasach PRL wywarły istotny wpływ na formę podatków dochodowych i im pokrewnych po 1989 r.

<sup>1</sup> C. Kosikowski, *Podatek jako instytucja ustrojowoprawna*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica” 1992, nr 54, s. 26.

Pytanie badawcze – Czy podatek obrotowy w PRL miał charakter jednofazowy, czy wielofazowy?

Pomimo trudności badawczych, wynikających z różnic ustrojowych pomiędzy PRL i III RP, istnieją pewne aspekty funkcjonowania Polski z czasów socjalizmu, które mogą stanowić przyczynek do zbadania źródła obranego w 1989 r. kursu reform pod kątem ewolucyjnym. Dotyczy to przede wszystkim konstrukcji podatków i związanych z nimi niektórych danych liczbowych. Trzeba pamiętać, że w okresie transformacji ustrojowej podstawę dochodów publicznych stanowiły wciąż podatki od przedsiębiorstw państwowych (przykładowo w ustawie budżetowej na 1991 r. zakładano, że ok. 84% dochodów budżetowych na tamten rok miały stanowić wpływy od przedsiębiorstw państwowych<sup>2</sup>). Kreatorzy przemian ekonomicznych w naszym kraju musieli posiłkować się jakimiś informacjami dotyczącymi potencjalnych wpływów z poszczególnych podatków, zaś jedynymi dostępnymi wówczas danymi były zestawienia liczbowe ze schyłku PRL. Stąd też autor uważa, że przedstawione w artykule dane mogą posiadać istotną wartość badawczą.

## Podatek dochodowy

Podatki od dochodu rozpoczęto wprowadzać w powojennej Polsce od 1945 r., jednakże kierunek polityki w tym zakresie sprecyzowano w latach 1948–1949. Nakreślono wówczas zasady i stawki opodatkowania stosując kryterium własnościowe, co przełożyło się na następujący podział podmiotowy: prywatna działalność gospodarcza (jednostki gospodarki nieuspołecznionej – j.g.n.), przedsiębiorstwa państwowe i spółdzielcze (jednostki gospodarki uspołecznionej – j.g.u.) oraz pracownicy najemni. Z obowiązku opłacania tej daniny zostały wyłączone gospodarstwa rolne, które obciążono podatkiem gruntowym.

W przypadku tzw. dochodu nieuspołeczzonego, tj. działalności prywatnej na własny rachunek, wyróżniono pięć kategorii źródeł przychodu: działalność twórcza, małe zakłady rzemieślnicze, wolne zawody w zakresie opieki medycznej i usług budowlanych (jeśli osoby je wykonujące nie podlegały podatkowi od wynagrodzeń), prywatne przedsiębiorstwa i gospodarstwa rolne (właściciele gruntów dzierżawiący je innym osobom, nieprowadzący osobiście gospodarstwa rolnego lub rolnicy, którzy osiągnęli z pozarolniczej działalności przychód przekraczający kwotę wolną<sup>3</sup>) oraz nieruchomości, kapitały i wartości niematerialne<sup>4</sup>. Dochód

<sup>2</sup> *Analiza wykonania budżetu państwa w 1991 roku*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 1992, s. 7.

<sup>3</sup> *Dekret z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym*, Dz.U. 1948, nr 52, poz. 414, art. 9, ust. 4.

<sup>4</sup> *Ibidem*, art. 9, ust. 1.

obliczany był jako różnica pomiędzy przychodami a kosztami ich uzyskania, do których zaliczono m.in.: zużycie środków trwałych, odsetki od długów, składki członkowskie do związków zawodowych, składki na ubezpieczenie społeczne oraz, co niezwykle ciekawe, inne podatki poniesione z tytułu prowadzonej działalności<sup>5</sup>. Obowiązkowi podatkowemu podlegały tzw. dochody częściowe, czyli przedziały dochodów, z których każdy miał określoną stawkę podatku. W przypadku małżeństw obciążeniu podlegał dochód łączny obojga małżonków<sup>6</sup>. Obowiązek powstawał przy przekroczeniu kwoty wolnej, a stawka podatku wynosiła 5–50%, w zależności od przedziału, których ustawodawca usankcjonował 28. Podatnicy z kategorii 1–3 mieli prawo do pomniejszenia kwoty należnej daniny o odpowiednio: 25%, 20% i 10%, zaś osobom z kategorii 5 doliczano 25% podstawy wymiaru. Ponadto podatnicy, którzy wykazali roczny dochód powyżej 3-krotności kwoty wolnej, obowiązani byli uiszczyć podatek od tzw. dochodu ogólnego, skonstruowanego na wzór podatku od dochodów częściowych – 19 przedziałów i wysokość stawek 2–15%<sup>7</sup>. Dekret umożliwiał odliczenie od dochodu licznych kosztów jego uzyskania, a także zastosowanie ulgi w wysokości 25–100% należnego podatku od dochodów częściowych, których suma nie przekraczała 3-krotności kwoty wolnej, w zależności od ilości dzieci utrzymywanych przez podatnika<sup>8</sup>. Ustawodawca przewidział także ulgę przyznaną uznaniowo przez władzę, w przypadku wystąpienia w życiu podatnika niekorzystnych okoliczności, które uniemożliwiłyby mu spełnienie powinności<sup>9</sup>. Specyficznym elementem tej daniny było potocznie zwane „bykowe”, czyli domiar podatku należnego o 25% dla niezonatych lub niezamężnych obywateli od 21. roku życia, nieposiadających na utrzymaniu dzieci, których suma dochodów częściowych przekraczała 2-krotność kwoty wolnej oraz podwyższenie podatku należnego o 10% dla osób będących od ponad 2 lat w bezdzietnym związku małżeńskim, których suma roczna dochodów częściowych 2,5-krotnie przekroczyła dochód zwolniony od podatku<sup>10</sup>. Oznacza to, że obowiązek uiszczenia „bykowego” był wówczas uzależniony przede wszystkim od kryterium dochodowego, a nie wyłącznie od bezdzietności. W 1956 r. podwyższono granicę wieku tego domiaru do 25 lat oraz zmodyfikowano progi dochodów do odpowiednio: 1,4-krotności i 1,8-krotności kwoty wolnej<sup>11</sup>.

<sup>5</sup> *Ibidem*, art. 13.

<sup>6</sup> *Ibidem*, art. 4.

<sup>7</sup> *Ibidem*, art. 19–21.

<sup>8</sup> *Ibidem*, art. 22.

<sup>9</sup> *Ibidem*, art. 23.

<sup>10</sup> *Ibidem*, art. 24, ust. 1; *Dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku dochodowym*, Dz.U. 1950, nr 49, poz. 450, art. 20, pkt. 1.

<sup>11</sup> *Ustawa z dnia 19 listopada 1956 r. o zmianie dekretu o podatku dochodowym*, Dz.U. 1956, nr 55, poz. 251, art. 1, pkt. 11.

Nowa ustawa z 1972 r. zredukowała liczbę kategorii podatników w sektorze j.g.n. do czterech, zwaloryzowała wysokość kwoty wolnej, zniosła podatek od dochodu ogólnego oraz ustaliła odrębne przedziały dochodów dla każdej z kategorii podatników, zmniejszając ich liczbę do 12 w grupach 1–3 oraz do 10 w grupie 4<sup>12</sup>. Zmodyfikowano „bykowe”, likwidując kryterium dochodowe<sup>13</sup>. Zlikwidowane zostały także ulgi związane z utrzymaniem dzieci oraz wystąpieniem niekorzystnych okoliczności. Nowelizacja z 1976 r. ponownie zwaloryzowała kwotę wolną od podatku i wprowadziła quasi-ulgi polegające na podwyższeniu tejże kwoty o jej 6-tą część za każde dziecko oraz o 3-cią część za małżonka, zniosła „bykowe”, a także podzieliła progi podatkowe na 3 grupy: do pierwszej kategorii zostali zaliczeni podatnicy wykonujący wymienioną w art. 8a ust. 1 pkt. 1 ustawy działalność zarobkową, do drugiej podatnicy wykonujący działalność niewymienioną w tym punkcie, zaś do trzeciej podatnicy osiągający przychody z innych źródeł<sup>14</sup>. W 1983 r. wprowadzono jedną skalę 8 progów podatkowych w wysokości 20–83% dla wszystkich kategorii podatników, jednakże osoby wykonujące działalność określoną w art. 18 pkt. 2–5 ustawy, jeśli wykazały roczny dochód powyżej określonej kwoty, zobowiązane były uiszczyć dodatkowy podatek od nadwyżki ponad tę kwotę w wysokości 5–20%<sup>15</sup>. Nowością było także zwolnienie od podatku dochodowego na trzy lata nowych przedsiębiorstw z udziałem kapitału zagranicznego, pod warunkiem zainwestowania przez nich 1/3 wykazanego dochodu w rozwój przedsiębiorstwa<sup>16</sup>. Wbrew powszechnemu przekonaniu, aparat władzy zaczął bowiem dopuszczać do działalności na krajowym rynku zagraniczne podmioty już w 1976 r.<sup>17</sup> Kolejne nowelizacje nie wprowadziły zasadniczych zmian i sprowadzały się głównie do uszczegółowienia przepisów, waloryzowania kwoty wolnej od podatku, zmian wartości przedziałów dochodu oraz wysokości stawek poszczególnych progów podatkowych. Trzeba jednak podkreślić, że wpływy do budżetu z tego podatku od sektora nieuspołecznionego stanowiły niewielki odsetek dochodów publicznych, co było spowodowane dyskryminacją prywatnej inicjatywy gospodarczej przez

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym, Dz.U. 1972, nr 53, poz. 339, art. 18, ust. 1.

<sup>13</sup> *Ibidem*, art. 19, ust. 1.

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 18 grudnia 1976 r. zmieniająca ustawę o podatku dochodowym, Dz.U. 1976, nr 40, poz. 231, art. 1, pkt. 6.

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym, Dz.U. 1983, nr 42, poz. 187, art. 1, pkt. 8.

<sup>16</sup> *Ibidem*, art. 1, pkt. 6.

<sup>17</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 maja 1976 r. w sprawie wydawania zagranicznym osobom prawnym i fizycznym zezwoleń na prowadzenie niektórych rodzajów działalności gospodarczej, Dz.U. 1976, nr 19, poz. 123; Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o zasadach prowadzenia na terytorium Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej działalności gospodarczej w zakresie drobnej wytwórczości przez zagraniczne osoby prawne i fizyczne, Dz.U. 1982, nr 19, poz. 146.

komunistyczne władze. Przykładowo przewidywane wpływy w 1973 r. od j.g.n. z tytułu wszystkich podatków i opłat (w tym podatku obrotowego) wynosiły zaledwie 2% dochodów budżetowych ogółem<sup>18</sup>, a w 1989 r. – 5%<sup>19</sup>.

Na pracowników najemnych nałożono podatek od wynagrodzeń. Danina ta obowiązywała w niezmienionej co do istoty formie od 1949 do 1992 r., a obowiązek jej rozliczenia ciążył na pracodawcy. Podobnie jak w przypadku podatku dochodowego, obowiązek podatkowy powstawał po przekroczeniu kwoty wolnej, zaś stawka mieściła się początkowo w granicach 0,75–23% w zależności od progu, których było 17. Ponadto przy dochodach przekraczających wysokość górnego progu, stawka podatku wynosiła 23% + 30% od nadwyżki ponad tę kwotę<sup>20</sup>. Podatek należny był obniżany o 25%, jeśli podatnik wykazał dochód niższy niż określony w ustawie oraz równocześnie posiadał na utrzymaniu więcej niż dwoje dzieci oraz o 50% w przypadku czworo i więcej dzieci, zaś jeśli podatnikiem była kobieta, kryteria zostały obniżone do odpowiednio: jednego i dwójki dzieci<sup>21</sup>. Również w przypadku tej daniny obowiązywało „bykowe” – dla bezdzietnych i samotnych obywateli w wieku powyżej 25 lat domiar, w wysokości 20%, powstawał po ok. 1,5-krotnym przekroczeniu kwoty wolnej, zaś u bezdzietnych małżeństw próg wynosił 1,9-krotność tej kwoty, zaś stawka 10%<sup>22</sup>. Co ciekawe, w odróżnieniu od przepisów o podatku dochodowym od j.g.n., „bykowe” jako element podatku od wynagrodzeń istniało do końca PRL, aczkolwiek od 1959 r. zwolniono z niego niezamężne kobiety<sup>23</sup>. Niespotykanym nigdzie indziej elementem opisywanej daniny był regresywny podatek uzupełniający, który zobowiązany był uiścić pracodawca wypłacający pracownikowi pensję niższą niż określona w ustawie – im niższa pensja, tym wyższy podatek, naliczany według 5-progowej skali o stawkach stałych kwotowo<sup>24</sup>. Przez cały okres tej daniny wielokrotnie zmieniano liczbę progów i przedział skali, waloryzowano kwotę wolną, zwalniano od podatku i wprowadzano rozmaite ulgi dla wybranych grup zawodowych. W 1956 r. np. obniżono skalę dla pracowników przemysłowych i budowlanych przedsiębiorstw państwowych 35 progów 1,5–15% oraz podwyższono prorodzinne ulgi w zależności od płci poradnika oraz ilości dzieci

<sup>18</sup> Ustawa budżetowa na rok 1973 z dnia 16 grudnia 1972 r., Dz.U. 1972, nr 52, poz. 337, art. 1, ust. 1.

<sup>19</sup> Ustawa budżetowa na rok 1989 z dnia 15 lutego 1989 r., Dz.U. 1989, nr 7, poz. 45, art. 1, ust. 1.

<sup>20</sup> Ustawa z dnia 4 lutego 1949 r. o podatku od wynagrodzeń, Dz.U. 1949, nr 7, poz. 41, art. 10, ust. 1–2.

<sup>21</sup> *Ibidem*, art. 13.

<sup>22</sup> *Ibidem*, art. 14.

<sup>23</sup> Ustawa z dnia 31 stycznia 1959 r. o zmianie ustawy o podatku od wynagrodzeń, Dz.U. 1959, nr 11, poz. 60, art. 1, pkt. 7.

<sup>24</sup> *Ibidem*, art. 15.

na wychowaniu, które to ulgi mogły wynieść nawet 100%<sup>25</sup>, a w 1977 r. zwolniono z podatku członków i pracowników wybranych spółdzielni<sup>26</sup>.

Nie było to jedyne obciążenie ludności, bowiem w 1957 r. wprowadzono podatek wyrównawczy, który nałożono na osoby fizyczne z tytułu nadwyżki rocznego dochodu (po odliczeniu należnego podatku dochodowego lub podatku od wynagrodzeń) ponad kwotę określoną w ustawie. W przypadku małżeństw, dochód był łączony<sup>27</sup>. Osobom podlegającym podatkowi od wynagrodzeń doliczano do podstawy opodatkowania wolne od tego zobowiązania dodatki oraz umożliwiono odliczenie części kwoty wydatkowanej na zakup domu jednorodzinnego lub pełnego kosztu zakupu mieszkania od państwa bądź spółdzielni mieszkaniowej. Stawka tej daniny była progresywna: trzyprogowa oraz dwupoziomowa. Osoby odprowadzające podatek od wynagrodzeń, które wykazały nadwyżkę dochodu wyłącznie z jednego źródła w wysokości nieprzekraczającej 25% kwoty, od której powstawał obowiązek podatkowy, rozliczały się według skali 10%, 20% i 40%, zaś ci, którzy nie mieścili się w tych kryteriach, podlegali obciążeniu według stawek 10%, 30% i 60%<sup>28</sup>. W 1969 r. wprowadzono odliczenie od podstawy sumy składek na ubezpieczenie emerytalne, zmodyfikowano skalę progresywną dla osób z drugiego przedziału (10%, 30%, 60% i 90%) oraz rozszerzono grupę podatników o rolników prowadzących niektóre działy specjalne produkcji rolnej (uprawy warzyw i kwiatów oraz sadownictwo), których obciążono jednolitą stawką 60%<sup>29</sup>. W 1971 r. zwaloryzowano stawki dla obu kategorii podatników – dla pierwszej progi wyniosły: 15%, 25%, 40%, 50% i 60%, a dla drugiej podwyższono pierwszy próg do 15%<sup>30</sup>. W 1976 r. rozszerzono grupę podatników o osoby wykonujące umowy agencyjne oraz rzemieślników rozliczających się opłatą skarbową z tytułu wykonywania rzemiosła, a także wyłączono z podstawy opodatkowania: wynagrodzenia w naturze, nagrody i wynagrodzenia dodatkowe, niewchodzące w skład wynagrodzenia zasadniczego<sup>31</sup>. Od podstawy można było odliczyć darowizny na cele użyteczności społecznej, zaś pracownicy najemni mieli dodatkowo prawo do zmniejszenia wykazanego przychodu o wydatki poniesione w danym roku na cele

<sup>25</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 września 1956 r. w sprawie obniżenia skali w podatku od wynagrodzeń dla niektórych grup podatników oraz zwolnienia niektórych grup podatników w podatku od wynagrodzeń, Dz.U. 1956, nr 44, poz. 202.

<sup>26</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 1977 r. w sprawie zwolnienia od podatku wynagrodzeń osób zatrudnionych w niektórych spółdzielczych zakładach usługowych, Dz.U. 1977, nr 20, poz. 81, art. 1.

<sup>27</sup> Ustawa z dnia 13 grudnia 1957 r. o podatku wyrównawczym, Dz.U. 1957, nr 62, poz. 336, art. 1.

<sup>28</sup> *Ibidem*, art. 8.

<sup>29</sup> Ustawa z dnia 13 grudnia 1957 r. o podatku wyrównawczym, Dz.U. 1969, nr 14, poz. 103, art. 9 i 14.

<sup>30</sup> Ustawa z dnia 13 grudnia 1957 r. o podatku wyrównawczym, Dz.U. 1971, nr 14, poz. 140, art. 9.

<sup>31</sup> Ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku wyrównawczym, Dz.U. 1975, nr 45, poz. 227, art. 1 i 3.

mieszkańciew<sup>32</sup>. Poza tym zwiększono ilość progów do 11 w przedziale 10–75%, ale równocześnie podwyższono kwotę, od której powstawał obowiązek podatkowy: o 17% za bezrobotnego małżonka i o 8% za każde dziecko oraz rodzeństwo i rodziców podatnika niezdolnych do pracy, będących na jego utrzymaniu<sup>33</sup>. W 1977 r. wprowadzono łączenie przychodów małżonków, jeśli jeden spośród nich zarabkował jako j.g.n<sup>34</sup>. W dniu 1 sierpnia 1983 r. usankcjonowano nową ustawę, która obowiązywała do 1992 r., kiedy to danina ta została zniesiona. Zrezygnowano z opodatkowania dochodów w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym oraz rzemieślników, wprowadzono kwotę wolną oraz zwiększono liczbę progów do 13 przy utrzymaniu wcześniejszej rozpiętości<sup>35</sup>. W 1985 r., wskutek wprowadzenia podatku rolnego, wyłączono z obciążenia podatkiem wyrównawczym działy specjalne produkcji rolnej<sup>36</sup>. Ostatnią zmianą było zwiększenie w 1988 r. liczby progów do 17 oraz zmiana ich rozpiętości na 5–75%<sup>37</sup>.

Podatki od ludności nie stanowiły istotnego źródła dochodów budżetowych. Przykładowo, ich udział w tych wpłatach wyniósł w 1973 r. 7%<sup>38</sup>, a w 1989 r. – 1,8%<sup>39</sup>. W przeważającej mierze składał się na to podatek od wynagrodzeń – odsetek wpłat z tego tytułu wyniósł we wspomnianych latach odpowiednio: 6%<sup>40</sup> oraz 1,7%<sup>41</sup>.

Nieporównywalnie większy udział we wpływach do publicznej kasy miały wpłaty od podmiotów sektora uspołecznionego. Przedsiębiorstwa te dzieliły się na: budżetowe (państwowe) – których rozchody były objęte budżetem centralnym bądź terenowym oraz rozrachunkowe (państwowo-spółdzielcze) – prowadzące samodzielnie pełną rachunkowość<sup>42</sup>. Początkowo spółdzielnie podlegały tej samej skali, co podmioty prywatne, jednakże mogły one obniżyć sumę podatku należnego o 25%, która to kwota nie mogła przekroczyć 33,3% podstawy opodatkowania<sup>43</sup>, natomiast przedsiębiorstwa państwowe zasadniczo zobowiązane były odprowadzać

<sup>32</sup> *Ibidem*, art. 8.

<sup>33</sup> *Ibidem*, art. 9 i 10.

<sup>34</sup> *Ustawa z dnia 18 grudnia 1976 r. zmieniająca ustawę o podatku wyrównawczym*, Dz.U. 1976, nr 40, poz. 233, art. 1, pkt. 1.

<sup>35</sup> *Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku wyrównawczym*, Dz.U. 1983, nr 42, poz. 188, art. 9.

<sup>36</sup> *Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym*, Dz.U. 1984, nr 52, poz. 268, art. 19, pkt. 3.

<sup>37</sup> *Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 1987 r. w sprawie zmian w podatku wyrównawczym*, Dz.U. 1987, nr 40, poz. 231, art. 2.

<sup>38</sup> *Ustawa budżetowa na rok 1973*, art. 1, ust. 1.

<sup>39</sup> *Ustawa budżetowa na rok 1989*, art. 1, ust. 1.

<sup>40</sup> *Ustawa budżetowa na rok 1973*, załącznik nr 1, część 08. Ministerstwo Finansów, dział 99.

<sup>41</sup> *Ustawa budżetowa na rok 1989*, załącznik nr 1, Ministerstwo Finansów, dział 90.

<sup>42</sup> *Uchwała Rady Ministrów z dnia 17 kwietnia 1950 r. w sprawie zasad organizacji finansowej i systemu finansowego przedsiębiorstw państwowych, objętych budżetem centralnym*, M.P. 1950, nr 55, poz. 630, art. 4–6 i 11.

<sup>43</sup> *Dekret z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym*, Dz.U. 1948, nr 52, poz. 414, art. 27.



do Skarbu Państwa 50% zysku<sup>44</sup>. Przedsiębiorstwa budżetowe w latach 1951–1973 były formalnie zwolnione z podatku dochodowego<sup>45</sup>, jednakże jednostki objęte budżetem centralnym obowiązane były dokonywać do tegoż budżetu wpłat z zysku w wysokości nie mniejszej niż 10% tegoż zysku po odjęciu wpłat na: fundusz zakładowy oraz uzupełnienie własnych środków obrotowych<sup>46</sup>, zaś jednostki podlegające budżetom terenowym odprowadzały do tychże budżetów zasadniczo 10% zysków bilansowych<sup>47</sup>. Pomimo zastosowania innego nazewnictwa był to więc *de facto* podatek dochodowy. W całym okresie 1951–1982 wysokość tej daniny była niejednolita, a ich wysokość w odniesieniu do konkretnych podmiotów regulowano poprzez akty wykonawcze<sup>48</sup> bądź na drodze odrębnych umów. W latach 1971–1979 np. stawkę dla jednostek objętych planowaniem centralnym ustalano na drodze porozumienia pomiędzy ministrem finansów a ministrem kierującym jednostką, w stosunku proporcjonalnym do przeciętnego rocznego stanu środków trwałych i zapasów przedsiębiorstwa<sup>49</sup>. Z kolei państwowe jednostki terenowe w latach 1973–1980 były obciążone następująco: wytwórcze rozliczały się na zasadach quasi-progresywnych, tj. uzależnionych od rentowności przedsiębiorstwa (stawki 40–90%), a wpłata należna była zmniejszana o oprocentowanie środków trwałych<sup>50</sup>, zaś usługowe odprowadzały podatek tylko od pozostałej działalności według jednolitej stawki 25–60% od zysku, w zależności od udziału sprzedaży usług dla ludności w sprzedaży przedsiębiorstwa ogółem (im wyższy udział tej sprzedaży, tym niższa stawka)<sup>51</sup>. Podobnie wyglądało to w przypadku spółdzielni, którym podatek naliczano albo globalnie według stawki jednolitej, albo quasi-progresywnej. Przykładowo w latach 1955–1982 jednostki zrzeszone w Centralnym Związku Spółdzielczości Pracy, z wyłączeniem handlowych, podlegały

<sup>44</sup> *Ibidem*, art. 30.

<sup>45</sup> Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1952 r. w sprawie zwolnienia przedsiębiorstw budżetowych od podatku dochodowego, M.P. 1952, nr 106, poz. 1648, art. 1.

<sup>46</sup> Uchwała Rady Ministrów z dnia 17 kwietnia 1950 r., art. 48.

<sup>47</sup> Uchwała Rady Ministrów z dnia 6 września 1950 r. w sprawie zasad organizacji finansowej i systemu finansowego państwowych przedsiębiorstw podlegających władzom terenowym, M.P. 1950, nr 102, poz. 1284, art. 14.

<sup>48</sup> Dekret z dnia 21 września 1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki społecznej, Dz.U. 1950, nr 44, poz. 399, art. 2.

<sup>49</sup> Uchwała nr 176 Rady Ministrów z dnia 9 listopada 1970 r. w sprawie gospodarki finansowej państwowych przedsiębiorstw, kombinatów i zjednoczeń przemysłowych oraz budowlano-montażowych, objętych planowaniem centralnym, M.P. 1970, nr 40, poz. 293, art. 5, ust.1, pkt. 6.

<sup>50</sup> Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 23 marca 1973 r. w sprawie stawek wpłat z zysku do budżetu oraz przeznaczania zysku osiągniętego ze świadczenia usług dla ludności w państwowych przedsiębiorstwach przemysłowych objętych planowaniem terenowym, M.P. 1973, nr 17, poz. 105, art. 1, pkt. 1.

<sup>51</sup> *Ibidem*, art. 2, pkt. 2.

wspomnianej stawce progresywnej<sup>52</sup>, zaś spółdzielnie spoza CZSP w latach 1971–1982 odprowadzały należność według stawki jednolitej w wysokości 20–63% zysku, w zależności od rodzaju prowadzonej działalności<sup>53</sup>.

W 1973 r. obciążono podatkiem dochodowym spółki, w których udział kapitału państwowego wynosił min. 50% oraz Polską Izbę Handlu Zagranicznego, Centralny Związek Rzemiosła, izby rzemieślnicze i cechy<sup>54</sup>. Stawki wynosiły: 80% dla Banku Handlowego S.A., PKO S.A. i Towarzystwa Ubezpieczeń i Reasekuracji „Warta” S.A. oraz 65% dla pozostałych jednostek<sup>55</sup>. Przestała też obowiązywać zasada stawki minimalnej 10%. W przypadku przedsiębiorstw państwowych w okresie 1973–1982 podatek dochodowy został rozłożony na kilka pomniejszych zobowiązań, w zależności od roku oraz typu przedsiębiorstwa: wpłaty z zysku, podatek od funduszu przedsiębiorstwa, podatek od funduszu płac i obciążenie funduszu płac.

W 1973 r. dla niebudżetowych j.g.u. zwolnionych z podatku od wynagrodzeń, wprowadzono podatek od funduszu płac, którego podstawą opodatkowania była suma wynagrodzeń wypłacanych pracownikom w okresie rozliczeniowym<sup>56</sup>, zaś w 1977 r. przepisy rozszerzono na wszystkie j.g.u.<sup>57</sup> W 1982 r. zmieniono nazwę na podatek od płac i ustalono stawkę 20%<sup>58</sup>. Pomimo pozorowanej zbieżności tej daniny ze wspomnianym podatkiem od wynagrodzeń istniała jednak zasadnicza różnica co do jej istoty – była ona bowiem naliczana nie od wynagrodzenia każdego pracownika z osobna, tylko od sumy wynagrodzeń wypłaconych w danym miesiącu przez zakład. Tym samym w ujęciu teoretycznym był to podatek pośrednio-dochodowy, którego ciężar ponosiło przedsiębiorstwo. Znaczącą była także uchwała z 1974 r., wskutek postanowień której zysk netto przedsiębiorstw niehandlowych podległych ministrowi miał być odtąd przeznaczany na fundusz tego przedsiębiorstwa<sup>59</sup>, a następnie, w przypadku wykazania przez dane przedsiębiorstwo zysku

<sup>52</sup> Uchwała nr 189 Rady Ministrów z dnia 5 marca 1955 r. o podatku dochodowym od spółdzielczości, M.P. 1955, nr 25, poz. 253, art. 7; Uchwała nr 182 Rady Ministrów z dnia 9 listopada 1970 r. w sprawie podatku dochodowego od spółdzielczości, M.P. 1970, nr 40, poz. 299, art. 7.

<sup>53</sup> Uchwała nr 182 Rady Ministrów z dnia 9 listopada 1970 r., art. 7.

<sup>54</sup> Uchwała nr 17 Rady Ministrów z dnia 24 stycznia 1973 r. w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym niektórych jednostek gospodarki społecznej, M.P. 1973, nr 4, poz. 27, art. 1.

<sup>55</sup> *Ibidem*, art. 3, pkt. 1.

<sup>56</sup> Uchwała nr 264 Rady Ministrów z dnia 6 października 1972 r. w sprawie podatku od funduszu płac, M.P. 1972, nr 48, poz. 259, art. 3.

<sup>57</sup> Uchwała nr 2 Rady Ministrów z dnia 7 stycznia 1977 r. w sprawie podatku od funduszu płac, M.P. 1977, nr 1, poz. 2.

<sup>58</sup> Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej, Dz.U. 1982, nr 7, poz. 55, art. 33, ust. 4.

<sup>59</sup> Uchwała nr 118 Rady Ministrów z dnia 10 maja 1974 r. w sprawie gospodarki finansowej oraz zasad kształtowania i gospodarowania funduszem płac w państwowych przedsiębiorstwach i organizacjach gospodarczych handlu środkami produkcji objętych planem centralnym, M.P. 1974, nr 20, poz. 120, art. 3.

netto na określonym poziomie, podlegać obowiązkowi odprowadzenia podatku w wysokości 80–90% od 50% nadwyżki tego zysku, zwanego podatkiem od funduszu przedsiębiorstwa<sup>60</sup>.

W 1982 r. przedsiębiorstwa państwowe obciążono na zasadach quasi-progresywnych – przy rentowności do 5% stawka wynosiła 0%, a powyżej tego progu – 40–90%, z wyjątkiem podmiotów o kapitale mieszanym, w których państwo posiadało min. 50% udziałów, Polskiej Izby Handlu Zagranicznego oraz jednostek zrzeszających rzemieślników, na które nałożono liniową stawkę 65%<sup>61</sup>. Od 1984 do 1989 r. obowiązywała już wyłącznie stawka jednolita: do 1986 r. było to 60%<sup>62</sup>, zaś od tamtego roku – 65% lub 75% (dla jednostek handlu zagranicznego). Ponadto istniała możliwość uzyskania przez przedsiębiorstwo uznaniowych ulg<sup>63</sup>, jednak od 1986 r. wymiar podatku nie mógł być niższy niż 20% podstawy opodatkowania<sup>64</sup>. W tabeli 1 przedstawiono skalę dochodów publicznych z tytułu podatku od zysków bilansowych j.g.u. lub CIT w wybranych latach PRL oraz pierwszych latach transformacji ustrojowej. W 1989 r. wpływy z tego tytułu zapewniały pokrycie 20,7% budżetu państwa.

**Tabela 1**

Udział dochodów z tytułu wpłat z zysku lub CIT od j.g.u. w dochodach budżetowych ogółem w wybranych latach PRL i w okresie 1989–1990

1961	1972	1973	1980 <sup>1</sup>	1983	1989	1990
18,4%	23,9%	21,8%	22,2%	29,1%	20,7%	21,9%

<sup>1</sup> – Suma podatków: od funduszu przedsiębiorstwa, od funduszu płac oraz obciążenia funduszu płac.

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustaw budżetowych na lata: 1961, 1972, 1973, 1980, 1983, 1989 i 1990.

<sup>60</sup> *Ibidem*, art. 8, pkt. 2.

<sup>61</sup> *Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu...*, art. 44–45.

<sup>62</sup> *Ustawa z dnia 21 grudnia 1983 r. o zmianie niektórych ustaw wprowadzających reformę gospodarczą*, Dz.U. 1983, nr 71, poz. 318, art. 2, pkt. 11.

<sup>63</sup> *Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu...*, Dz.U. 1982, nr 7, poz. 55, art. 47; Dz.U. 1987, nr 12, poz. 77, art. 51.

<sup>64</sup> *Ustawa z dnia 31 lipca 1985 r. o dostosowaniu przepisów niektórych ustaw określających funkcjonowanie gospodarki do uwarunkowań i potrzeb dalszego rozwoju społeczno-gospodarczego kraju*, Dz.U. 1985, nr 37, poz. 174, art. 2, pkt. 9 i 10.

## Karta podatkowa i opłata skarbową z tytułu wykonywania rzemiosła

W PRL wybrane podmioty gospodarki nieuspołecznionej mogły skorzystać z form opodatkowania stałych kwotowo w miejsce podatków proporcjonalnych. Były to: opłata skarbową z tytułu wykonywania rzemiosła oraz karta podatkowa. Jako pierwsza została wprowadzona w 1973 r. opłata skarbową, dostępna dla rzemieślników wykonujących osobiście (choć za zgodą stosownego organu możliwe było okresowe zatrudnienie do dwóch pracowników najemnych) usługi z kategorii wymienionych w załączniku nr 1 do rozporządzenia, na podstawie wcześniejszego zgłoszenia do rejestru rzemieślników. Stawka tego podatku była określana w wymiarze rocznym i uzależniona od dwóch czynników: rodzaju rzemiosła oraz liczby ludności w miejscowości, w której było ono wykonywane przez podatnika. Należność mogła być także obniżona o 20–80%, po spełnieniu przez zainteresowanego określonych w ustawie wymogów. Rzemieślnicy zobowiązani byli uiszczać powinności z tego tytułu w formie rat miesięcznych lub kwartalnych (po nowelizacji z 1975 r.). Pierwotna wersja rozporządzenia wyróżniała 79 rodzajów rzemiosł kwalifikujących się do skorzystania z tej formy opodatkowania<sup>65</sup>.

Karta podatkowa została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego w 1982 r.<sup>66</sup> i była alternatywną formą obciążenia wobec podatków: obrotowego i dochodowego, dostępną dla prywatnych drobnych przedsiębiorców, prowadzących działalność w sektorach wymienionych w załączniku nr 1 do rozporządzenia. Kwoty tego zobowiązania były ustalane na mocy rozporządzenia w wymiarze miesięcznym, a ich wysokość ustawodawca uzależnił od trzech czynników: kategorii świadczonych usług, liczby zatrudnionych pracowników (maksymalnie 4) oraz liczby mieszkańców w miejscu prowadzenia działalności. Jedyną istotną różnicą pomiędzy wspomnianą opłatą a kartą podatkową była ilość pracowników najemnych, którą ustawodawca dopuścił do zatrudnienia przez podatników korzystających z tych form opodatkowania, gdzie podatnik karty podatkowej mógł zatrudnić 1–3 pracowników najemnych, w zależności od branży. Nie może więc dziwić, że w 1989 r. ustawodawca zdecydował się zaprzestać posługiwania terminem opłaty skarbowej i włączyć wolne zawody rzemieślnicze do karty podatkowej. W tej formie konstrukcyjnej karta podatkowa przetrwała aż do dnia dzisiejszego i aktualnie jej warunki określają przepisy ustawy dotyczącej ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

<sup>65</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 września 1972 r. w sprawie opłaty skarbowej z tytułu wykonywania rzemiosła na podstawie potwierdzenia zgłoszenia wykonywania rzemiosła, Dz.U. 1972, nr 45, poz. 288.

<sup>66</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 lutego 1982 r. w sprawie zryczałtowania podatków obrotowego i dochodowego od niektórych grup podatników oraz w sprawie opłaty skarbowej z tytułu wykonywania rzemiosła, Dz.U. 1982, nr 6, poz. 47.

Zaletą tego rodzaju zobowiązania jest zwolnienie podatnika z obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych i składania rocznego zeznania podatkowego. Jego główną wadą w polskim wydaniu jest natomiast duże uszczegółowienie przepisów przekładające się na mnogość kwot oraz wątpliwą adekwatność ich wysokości do rynkowych realiów. W 1999 r. płaca minimalna brutto wynosiła 650 zł, tymczasem np. najniższa kwota karty podatkowej dla przedsiębiorcy prowadzącego wyłącznie osobiście działalność w sektorze handlu detalicznego produktami spożywczymi, wynosiła 225 zł miesięcznie<sup>67</sup>. Z kolei zasady naliczania podatku dla działalności usługowej w zakresie osobistego świadczenia usług przez osoby wykonujące wolne zawody w ogóle wypaczały sens wyboru przez nie tej formy opodatkowania, gdyż podstawą opodatkowania była liczba godzin pracy wykonywanej miesięcznie. Przykładowo lekarz weterynarii, jeśli wykonał miesięcznie usługi w wymiarze czasowym do 48 godzin, zobowiązany był uiścić 5 zł za każdą godzinę, a prywatny nauczyciel 3 zł. Podstawą wymiaru podatku był stosowny wniosek składany przez podatnika do lokalnego urzędu skarbowego. Wobec przewidzianego braku konieczności prowadzenia ewidencji i w związku z tym braku podstaw do przeprowadzenia kontroli skarbowej, przepis ten był w zasadzie fikcyjny, bo organy kontrolne nie były w stanie zweryfikować faktycznej liczby godzin wykonania tych usług. Od 2021 r. nie jest już możliwy wybór tej formy opodatkowania przez nowe podmioty.

## Opodatkowanie rolnictwa

Gospodarstwa rolne zostały opodatkowane na odmiennych zasadach niż przedsiębiorstwa, co było uwarunkowane dwoma czynnikami: specyfiką prowadzenia tego rodzaju działalności, która jest często niezależna od czynników ludzkich oraz koniecznością zapewnienia obywatelom pożywienia w zniszczonym przez wojnę kraju. Wskutek powyższego był to sektor stosunkowo najmniej restrykcyjny podatkowo dla działalności prywatnej. Ewolucję tej daniny można podzielić na trzy okresy: 1946–1951 – niewielkie uprzywilejowanie gospodarstw państwowych; 1951–1971 – natężenie restrykcji względem gospodarstw prywatnych oraz 1971–1989 – zrównanie w prawach podatkowych wszystkich gospodarstw.

Obciążenie osób prowadzących gospodarstwa rolne w latach 1946–1985 stanowił podatek gruntowy. Przepisy wprowadzone w 1946 r. dotyczyły zarówno osób fizycznych, jak i prawnych, będących właścicielami lub użytkownikami gruntów. Jako przedmiot opodatkowania zdefiniowano grunty posiadane przez jednego podatnika na terenie jednej gminy. Obowiązek podatkowy powstawał

<sup>67</sup> Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. 1998, nr 144, poz. 930, załącznik nr 3.

z początkiem roku, w którym podjęto działalność, zaś w przypadku jej zakończenia, upływał wraz z końcem roku. Podstawą opodatkowania był przychód szacunkowy z roku poprzedzającego mierzony w kwintalach żyta, obliczany jako iloczyn hektarów i tzw. norm przeciętnej przychodowości, ustalanych decyzją administracji samorządowej dla każdego powiatu i zróżnicowanych ze względu na rodzaj działalności<sup>68</sup>. Na uwagę zasługuje fakt, że już w 1946 r. wyszczególniono tzw. działy specjalne gospodarstwa rolnego, choć w tamtym czasie nie zastosowano jeszcze odmiennych metod kalkulacji opisywanej daniny dla tych podmiotów. Podatnicy mieli prawo zmniejszyć podstawę opodatkowania o koszty oprocentowania długów zaciągniętych na rozwój gospodarstwa. Stawki wynosiły: 4–8% (lub 2–6% w przypadku świadczeń rzeczowych) dla gospodarstw prywatnych, w zależności od wielkości przychodu, 4% dla gospodarstw państwowych oraz 3% dla ośrodków kultury rolnej<sup>69</sup>. Wprowadzono także ulgi prorodzinne, które pozwalały obniżyć rolnikowi podatek należny nawet o 100%, w zależności od ilości dzieci na utrzymaniu. Mężczyźni mieli prawo zastosować obniżkę o 25% powyżej czwórki dzieci, o 50% powyżej 6 dzieci, a całkowite zwolnienie przysługiwało od 8 dzieci. W przypadku kobiet zastosowano kryterium niższe o 2 dzieci na każdym szczeblu. Dodatkowo podatnicy mogli wnioskować o zastosowanie uznaniowej ulgi do 50% podatku w razie wystąpienia w życiu rolnika niekorzystnych okoliczności, tj. klęski żywiołowe lub choroba, a nawet starać się o okresowe zwolnienie z całości powinności w przypadku konieczności odbudowy gospodarstwa wskutek zniszczeń wojennych lub zagospodarowywania nieużytków<sup>70</sup>. Płatność daniny następowała dwa razy w roku: do 1 marca i do 1 listopada<sup>71</sup>.

W 1951 r. znacząco podwyższono zobowiązania, wprowadzając dla gospodarstw indywidualnych coroczne ruchome stawki do 25% oraz doliczając do podstawy opodatkowania przychody z innych źródeł (niepodlegających podatkowi obrotowemu). Ponadto właściwy organ mógł także nałożyć do 15% domiaru podatku na gospodarstwa, które nie zrealizowały planowych dostaw zboża. Gospodarstwa państwowo-spółdzielcze obciążono liniową stawką 10%. Wprowadzono także możliwość okresowego dokonywania płatności części lub całości zobowiązania za dany rok w ziemiopłodach<sup>72</sup>. W 1952 r. ponownie znacznie podwyższono stawkę dla prywatnych gospodarstw – do 48%<sup>73</sup>, a rok później obciążono podatkiem obro-

<sup>68</sup> *Dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych*, Dz.U. 1946, nr 19, poz. 128, art. 7 i 8.

<sup>69</sup> *Ibidem*, art. 10.

<sup>70</sup> *Ibidem*, art. 11 i 12.

<sup>71</sup> *Ibidem*, art. 13.

<sup>72</sup> *Dekret z dnia 30 czerwca 1951 r. o podatku gruntowym*, Dz.U. 1951, nr 38, poz. 283, art. 8, 10 i 14.

<sup>73</sup> *Ustawa z dnia 10 lipca 1952 r. o zmianie dekretu o podatku gruntowym*, Dz.U. 1952, nr 32, poz. 215, art. 1, pkt. 7.

towym sprzedaż płodów dokonywaną przez te podmioty w punkcie mieszczącym się poza obrębem gospodarstwa<sup>74</sup>, od którego to obowiązku zwolnione były gospodarstwa państwowe i spółdzielcze<sup>75</sup>. W 1954 r. umożliwiono obniżenie podatku dla gospodarstw indywidualnych w przypadku stwierdzenia zbyt wysokiej normy przeciętnej w stosunku do realnych przychodów, ale zarazem dopuszczono nałożenie domiaru do 20% dla gospodarstw indywidualnych w razie stwierdzenia zaniżenia przychodu<sup>76</sup>. W 1955 r. rozszerzono zakres przedmiotu opodatkowania z gminy na powiat<sup>77</sup> oraz wprowadzono możliwość zastosowania na wybranych obszarach uznaniowych obniżek oraz liniowej stawki do 10% na terenach niezagospodarowanych<sup>78</sup>. Ponadto zmieniono kryteria zastosowania ulgi prorodzinnej, która odtąd występowała przy 4 dzieci (mężczyzna) lub 2 dzieci (kobieta), jednakże podstawa opodatkowania nie mogła przekraczać określonej kwoty<sup>79</sup>. W 1957 r. obniżono stawkę podstawową dla gospodarstw indywidualnych z 48% do 40%<sup>80</sup>, zaś gospodarstwa sektora państwowo-spółdzielczego obciążono dodatkowymi wpłatami z zysku na wzór przedsiębiorstw wytwórczych, będących j.g.u. Zastosowano jednak dodatkowy podział na zysk: nieprawidłowy, zdefiniowany jako osiągnięty z naruszeniem przepisów i interesu społecznego, który to dochód podlegał w pełni zwrotowi do kasy publicznej oraz zysk prawidłowy, który podlegał wpłacie do budżetu w wysokości 50% po uprzednim odliczeniu odpisów na fundusz zakładowy<sup>81</sup>.

Zasadnicze zmiany przyniósł rok 1971, kiedy to zrównano w powinnościach dotyczących podatku gruntowego gospodarstwa prywatne i państwowo-spółdzielcze oraz wprowadzono nową jednostkę miary oszacowania przychodu – hektary

<sup>74</sup> Uchwała nr 927 Rady Ministrów z dnia 3 listopada 1952 r. w sprawie podatku obrotowego od jednostek gospodarki uspołecznionej, M.P. 1952, nr 97, poz. 1488, art. 34.

<sup>75</sup> Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 1954 r. w sprawie zwolnienia od podatku obrotowego obrotów osiągniętych przez niektóre jednostki gospodarki uspołecznionej, M.P. 1954, nr 49, poz. 673.

<sup>76</sup> Dekret z dnia 13 lipca 1954 r. o zmianie dekretu o podatku gruntowym, Dz.U. 1954, nr 32, poz. 128, art. 1, pkt. 2.

<sup>77</sup> Dekret z dnia 8 czerwca 1955 r. o zmianie dekretu o podatku gruntowym, Dz.U. 1955, nr 23, poz. 142, art. 1, pkt. 1.

<sup>78</sup> *Ibidem*, art. 1, pkt. 7.

<sup>79</sup> *Ibidem*, art. 1, pkt. 8.

<sup>80</sup> Ustawa z dnia 28 maja 1957 r. o zmianie dekretu o podatku gruntowym, Dz.U. 1957, nr 32, poz. 140, art. 1, pkt. 4.

<sup>81</sup> Uchwała nr 358 Rady Ministrów z dnia 20 sierpnia 1959 r. w sprawie zasad rozliczeń z budżetem z tytułu zysków i strat oraz zasad podziału zysku i finansowania środków obrotowych państwowych przedsiębiorstw gospodarki rolnej, M.P. 1959, nr 73, poz. 389, art. 2; Uchwała nr 42 Rady Ministrów z dnia 19 lutego 1964 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej państwowych gospodarstw rolnych objętych planowaniem centralnym i terenowym, M.P. 1964, nr 17, poz. 79, art. 14–15.

przeliczeniowe, bazujące na klasie gruntu<sup>82</sup>. Stawka daniny była liniowa i mieściła się w przedziale 9–17%, a precyzyjnie określał ją minister na drodze rozporządzenia<sup>83</sup>. Gospodarstwa sektora publicznego zobowiązane były jednak wpłacać wypracowany zysk w pełni w formie odpisów i wpłat na fundusze publiczne, które to zasady obowiązywały do 1989 r.<sup>84</sup>

Na kolejną reformę trzeba było poczekać do 1985 r., kiedy to podatek gruntowy został zastąpiony podatkiem rolnym. W nowym akcie zastosowano odmienne kryteria naliczania podatku dla gospodarstw rolnych oraz tych prowadzących działy specjalne produkcji rolnej. W przypadku gruntów rolnych utrzymano zasady obliczania oparte na hektarach przeliczeniowych, przy czym powinność określono jako równowartość pieniężną 2,5 kwintala żyta z hektara użytkowego według cen urzędowych. Działy specjalne produkcji rolnej obciążono zaś według norm szacunkowych na zasadach progresywnych: 16 progów w przedziale 10–75%, bez kwoty wolnej<sup>85</sup>.

## Podatek obrotowy

W systemie gospodarczym PRL oraz w latach 1989–1993 jedynym zobowiązaniem o charakterze, który współcześnie określa się pośrednim, był podatek obrotowy. Podobnie jak w przypadku podatku dochodowego, uchwalono odrębne zasady opodatkowania dla j.g.n. i j.g.u. W przypadku sektora państwowo-spółdzielczego można wyróżnić dwa okresy kształtowania tej daniny: 1953–1982 oraz 1982–1993. Do 1982 r. był to podatek jednofazowy naliczany w momencie sprzedaży dobra podlegającego opodatkowaniu do odbiorcy lub podmiotu trzeciego. Danina ta obejmowała sektory: wytwórczy i usługowy, nie dotyczyła zaś handlu (za wyjątkiem działalności w zakresie pośrednictwa w sprzedaży wyrobów ludowych i artystycznych oraz odpadków użytkowych<sup>86</sup>). Pojęcie „obrotu” odnosiło się do regulowanych tzw. cen zbytu i cen usług, tj. cen sprzedażnych. W przypadku ceny zbytu

<sup>82</sup> Ustawa z dnia 26 października 1971 r. o podatku gruntowym, Dz.U. 1971, nr 27, poz. 254, art. 3.

<sup>83</sup> *Ibidem*, art. 6, ust. 2.

<sup>84</sup> Uchwała nr 86 Rady Ministrów z dnia 3 maja 1971 r. w sprawie gospodarki finansowej państwowych przedsiębiorstw gospodarki rolnej oraz zjednoczeń podległych Ministrowi Rolnictwa lub przez niego nadzorowanych, M.P. 1971, nr 29, poz. 184, art. 2; Uchwała nr 10 Rady Ministrów z dnia 16 stycznia 1976 r. w sprawie gospodarki finansowej państwowych przedsiębiorstw gospodarki rolnej, państwowych gospodarstw rolnych oraz ich jednostek nadrzędnych podległych Ministrowi Rolnictwa lub radom narodowym, M.P. 1976, nr 9, poz. 45, art. 3; Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 czerwca 1982 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej przedsiębiorstw państwowych oraz dostosowania przepisów ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych do specyfiki niektórych przedsiębiorstw, Dz.U. 1982 nr 22 poz. 156, art. 47.

<sup>85</sup> Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. 1984, nr 52, poz. 268, art. 4–8.

<sup>86</sup> Uchwała nr 927 Rady Ministrów z dnia 3 listopada 1952 r., art. 5, pkt.1, ust. 3.



powiększonej o marżę handlową, podatek był naliczany bez tej marży<sup>87</sup>. W przedsiębiorstwach wytwórczych na ceny zbytu składały się: koszt własny i koszt zbytu powiększony o podatek obrotowy oraz zysk własny, zaś ceny sprzedażne jednostek usługowych zawierały: koszt własny, podatek obrotowy oraz zysk własny<sup>88</sup>. Pojęcie cen zbytu odnosiło się także do podmiotów skupu i importu, z tą różnicą, że w tym wypadku ceny te były wolne od podatku obrotowego. Przedsiębiorstwa wytwórcze, usługowe, skupu i importu zobowiązane były do sprzedaży swoich wytworów zarówno konsumentom, jak i podmiotom trzecim po cenach zbytu lub usług<sup>89</sup>, z kolei podmioty handlowe dokonywały sprzedaży po cenach: składowych, hurtowych bądź detalicznych<sup>90</sup>. W 1969 r. zdefiniowano cenę zbytu podlegającą opodatkowaniu jako cenę detaliczną po odjęciu marży handlowej<sup>91</sup>.

Od 1953 do 1982 r. podstawą opodatkowania w przypadku dóbr towarowych była różnica pomiędzy ceną zbytu a ceną fabryczną, jednostka dobra (w przypadku dóbr rozliczanych według stawki stałej kwotowo – przepis ten obowiązywał do 1969 r.) lub przychody ze sprzedaży w przypadku stawek proporcjonalnych<sup>92</sup>. Te same zasady zastosowano początkowo w przypadku obciążenia obrotu nietowarowego, z tym, że podstawową stawką była różnica pomiędzy ustaloną ogólnie ceną usługi, a jej kosztem zwiększonym o planowy zysk<sup>93</sup>. Do 1969 r. zarówno podatnikiem, jak i płatnikiem tej daniny była jednostka gospodarcza, która zobowiązana była do rozliczenia w tym zakresie również z transakcji dokonywanych przez podmioty jej podległe<sup>94</sup>. W 1969 r. zniesiono stawki stałe kwotowo, zaś operacje nietowarowe podlegały wyłącznie stawce proporcjonalnej<sup>95</sup>.

Oprócz tego na j.g.u. nałożono w latach 1967–1982 podatek quasi-obrotowy, wynikający z obowiązku rozliczenia tzw. różnic budżetowych. Zobowiązanie to obejmowało wszystkie podmioty: produkcyjne, handlowe i usługowe. Różnice mogły być ujemne lub dodatnie, zaś podstawa ich naliczania była zależna od sektora działalności. W przypadku podmiotów produkcyjnych i handlowych była

<sup>87</sup> *Ibidem*, art. 9, ust. 1.

<sup>88</sup> *Uchwała Rady Ministrów z dnia 17 kwietnia 1950 r.*, art. 16–20.

<sup>89</sup> *Ibidem*, art. 27–28.

<sup>90</sup> *Ibidem*, art. 27 i 29.

<sup>91</sup> *Uchwała nr 257 Rady Ministrów z dnia 12 sierpnia 1968 r. w sprawie podatku obrotowego od jednostek gospodarki uspołecznionej*, M.P. 1968, nr 35, poz. 244, art. 9, pkt. 3.

<sup>92</sup> *Uchwała nr 927 Rady Ministrów z dnia 3 listopada 1952 r.*, art. 21; *Uchwała nr 257 Rady Ministrów z dnia 12 sierpnia 1968 r.*, art. 12; *Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 1968 r. w sprawie szczegółowych zasad opodatkowania podatkiem obrotowym jednostek gospodarki uspołecznionej oraz ulg i zwolnień od tego podatku*, M.P. 1969, nr 1, poz. 2, art. 25–26.

<sup>93</sup> *Uchwała nr 928 Rady Ministrów z dnia 3 listopada 1952 r. w sprawie podatku od operacji nietowarowych jednostek gospodarki uspołecznionej*, M.P. 1952, nr 97, poz. 1489, art. 15.

<sup>94</sup> *Uchwała nr 927 Rady Ministrów z dnia 3 listopada 1952 r.*, art. 6.

<sup>95</sup> *Uchwała nr 257 Rady Ministrów z dnia 12 sierpnia 1968 r.*, art. 12, pkt. 1, ust. 2.

to różnica pomiędzy ceną sprzedaży a ceną ewidencji (zaliczeniowa) lub zakupu (zaopatrzeniowa). W sektorze usług wynik stanowiła nadwyżka ceny detalicznej materiałów zakupionych przez podmiot i służących do wykonania usługi ponad cenę ich zakupu<sup>96</sup>. Daninę tę należało rozliczyć z budżetem centralnym, zaś w razie wystąpienia u danego przedsiębiorstwa różnic ujemnych, straty pokrywało jednostce państwo<sup>97</sup>. Aby lepiej zrozumieć kontrast pomiędzy podatkiem obrotowym a wpłatami dodatnich różnic bilansowych, można przyjąć uproszczenie, że podatek obrotowy był podatkiem produkcyjnym, zaś dodatnie różnice budżetowe – handlowym. W zależności od roku, saldo tych różnic wychodziło na plus lub na minus. W 1973 r. np. było ono ujemne i wyniosło 2,3% wydatków publicznych<sup>98</sup>, a w 1980 r. dodatnie – 0,002% dochodów państwa<sup>99</sup>.

**Tabela 2**

Udział dochodów z tytułu podatku obrotowego od j.g.u. w dochodach budżetowych ogółem w wybranych latach PRL oraz w okresie 1989–1990

1970	1972	1973	1980	1983	1989	1990
33,4%	28%	28,7%	29,1%	31,9%	29,3%	24,1%

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustaw budżetowych na lata: 1970, 1972, 1973, 1980, 1983, 1989 i 1990.

W 1982 r. ujednolicono zasady naliczania na proporcjonalne do przychodu przedsiębiorstwa ze sprzedaży jego wytworów<sup>100</sup>. Najbardziej istotną zmianą było jednak obciążenie tą daniną przedsiębiorstw handlowych. Podstawowa stawka tej daniny wynosiła wówczas 10%<sup>101</sup>, od 1989 r. 15%<sup>102</sup>, a od 1990 r. 20%<sup>103</sup>. Od podatku obrotowego zwolnione były towary przeznaczone na eksport<sup>104</sup>, a także m.in. produkty rolne<sup>105</sup>. Wpływy z tej daniny od j.g.u. stanowiły pierwsze co do

<sup>96</sup> Uchwała nr 26 Rady Ministrów z dnia 3 lutego 1967 r. w sprawie różnic budżetowych oraz zasad stosowania niektórych cen, M.P. 1967, nr 13, poz. 65, art. 4–6.

<sup>97</sup> *Ibidem*, art. 7.

<sup>98</sup> Ustawa budżetowa na rok 1973.

<sup>99</sup> Ustawa budżetowa na rok 1980 z dnia 21 grudnia 1979 r., Dz.U. 1979, nr 28, poz. 162.

<sup>100</sup> Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu..., art. 9.

<sup>101</sup> *Ibidem*, art. 15.

<sup>102</sup> Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 1989, nr 3, poz. 12, art. 23, pkt. 2a.

<sup>103</sup> Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, Dz.U. 1989, nr 74, poz. 443, art. 4, pkt. 2a.

<sup>104</sup> Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu..., art. 23.

<sup>105</sup> *Ibidem*, art. 30, pkt. 5.

wielkości źródło dochodów budżetowych PRL i wynosiły przeciętnie ok. 30% tych wpływów rocznie<sup>106</sup>. Dane liczbowe dla wybranych lat przedstawia tabela 2.

W literaturze dominuje pogląd, jakoby podatek obrotowy od j.g.u był przez cały okres PRL daniną jednofazową<sup>107</sup>. Autor jest jednak innego zdania i uważa, że w 1982 r. zmieniono jego charakter na wielofazowy, ze względu na opodatkowanie handlu. Świadczą o tym ponadto dwa zapisy w ustawie o opodatkowaniu j.g.u. z tego roku: jeden traktuje o „wcześniejszych fazach obrotu” w kontekście przy sprzedaży na eksport<sup>108</sup>, zaś drugi mówi o tym, że jako sprzedaż traktowane są również transakcje wewnętrzne, tj. „przekazywanie produktów wewnątrz jednostki, przeznaczonych dla (...) biur kompletacji dostaw, sklepów fabrycznych i innych punktów sprzedaży detalicznej prowadzonej przez jednostkę gospodarczą”<sup>109</sup>. Oznacza to, że jeśli dane przedsiębiorstwo posiadało punkt sprzedaży detalicznej, to było zobligowane odprowadzić podatek zarówno od transakcji wewnętrznej między fabryką a tymże punktem, jak i od sprzedaży klientowi. W 1980 r. udział przedsiębiorstw państwowych i spółdzielczych w sektorze handlu detalicznego wynosił 98,4%<sup>110</sup>, co oznacza, że znaczna część transakcji, w których końcowym odbiorcą był konsument, odbywała się w cyklu przynajmniej dwufazowym, było to więc zjawisko powszechne. Poza tym trzeba pamiętać, że podatek obrotowy od j.g.u. funkcjonował w tej formie do połowy 1993 r., kiedy to został zastąpiony podatkiem od towarów i usług (VAT). W realiach gospodarki rynkowej, gdzie prywatny podmiot handlowy mógł nabyć wyrób przedsiębiorstwa państwowego w celu odsprzedaży z zyskiem, należy zaś rozpatrywać opodatkowanie w kontekście całego cyklu obrotu danym dobrem, bez względu na rozgraniczenie podmiotów w nim uczestniczących na „uspołecznione” i „nieuspołecznione”, co wyklucza jego odrębną interpretację dla j.g.u. i j.g.n.

Jeśli chodzi o podatek obrotowy od j.g.n., to w literaturze panuje zgodność co do tego, iż posiadał on charakter wielofazowy<sup>111</sup>, zaś od podatku dochodowego różnił się brakiem możliwości skorzystania z kwoty wolnej od podatku oraz odliczenia kosztów uzyskania przychodów. Ponadto przez cały okres funkcjonowania

<sup>106</sup> L. Bylicki, *Polski system podatkowy – zagadnienia ogólne*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku Nauki Ekonomiczne” 2016, t. 23, s. 297.

<sup>107</sup> A. Wyszowski, *Podatki pośrednie i dochodowe w systemie podatkowym*, Białystok 2010, s. 85; G. Szczodrowski, J. Kempa, *Transformacja polskiego systemu podatkowego w latach 1989–2021*, Gdańsk 2021, s. 44; M. Galiński, *Podatek od wartości dodanej w przedsiębiorstwie*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica” 1992, nr 122, s. 65.

<sup>108</sup> *Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu...*, art. 24.

<sup>109</sup> *Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu...*, art. 6, pkt. 2.

<sup>110</sup> J. Kaliński, *Gospodarka Polski w latach 1944–1989*, Warszawa 1995, s. 111.

<sup>111</sup> A. Wyszowski, *op. cit.*, s. 87; G. Szczodrowski, J. Kempa, *op. cit.*, s. 48; L. Bylicki, *op. cit.*, s. 298.

tej daniny istniały zwolnienia podmiotowe od tego świadczenia, które obejmowały m.in. sprzedaż własnych wytworów rolnych i spożywczych, społeczną działalność oświatową, kulturalną i sportową prowadzoną przez osoby prawne czy osobistą działalność naukową, artystyczną, literacką i publicystyczną oraz świadczenie usług edukacyjnych<sup>112</sup>.

Podatek obrotowy od j.g.n. w rzeczywiście był podatkiem przychodowym, konstrukcyjnie bardzo podobnym, szczególnie po nowelizacji z 1983 r., do zaimplementowanego w 1994 r. ryczału od przychodów ewidencjonowanych. Na przestrzeni ponad 63 lat funkcjonowania tej daniny można zaobserwować tendencję do upraszczania przepisów oraz zmniejszania liczby i wysokości stawek. Początkowo ustawodawca zdefiniował pojęcia obrotu towarowego i obrotu nietowarowego, uznając za obrót towarowy „odpłatę za świadczenie rzeczy”<sup>113</sup>, zaś za obrót nietowarowy „odpłatę za świadczenie usług lub świadczenie rzeczy połączone ze świadczeniem usług”<sup>114</sup>. Stawki tego podatku były zróżnicowane i uszczegółowione – pierwotnie w 1950 r. przyjęły wartości w przedziale 1–80%<sup>115</sup>. Najniższy wymiar podatku w zakresie obrotu towarowego dotyczył działalności wydawniczej (1%), zaś najwyższą stawką zostały objęte drożdże piekarniane (80%). W przypadku obrotu nietowarowego stawki wahały się od 4% dla lekarzy i działalności budowlanej wykonywanej przez zakłady rzemieślnicze, do 30% dla przedsiębiorstw z branży hotelarskiej i imprez widowiskowych.

W 1973 r. zniesiono podział na obrót towarowy i obrót nietowarowy oraz wprowadzono jednolite stawki podatku w zależności od ogólnego rodzaju działalności. Znowelizowane stawki wynosiły od 1% (działalność wydawnicza) do 30% (organizacja imprez artystycznych, rozrywkowych lub sportowych)<sup>116</sup>. Niezwykle istotną była nowelizacja z 1983 r., która zmniejszyła liczbę stawek i kategorii podatników do trzech. Działalność usługowa i handlowa zostały obciążone stawką 5%, natomiast działalność wytwórcza 10%<sup>117</sup>. W 1989 r. stawka 10% została podwyższona do 15%<sup>118</sup>, a w 1990 r. do 20%<sup>119</sup>.

<sup>112</sup> Dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku obrotowym, Dz.U. 1950, nr 49, poz. 449, art. 3, ust. 1; Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym, Dz.U. 1972, nr 53, poz. 338, art. 3, ust. 1.

<sup>113</sup> Dekret z dnia 26 października 1950 r., art. 7, ust. 1.

<sup>114</sup> *Ibidem*, art. 11.

<sup>115</sup> *Ibidem*, art. 8–9, 13.

<sup>116</sup> Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym, art. 10, ust. 1.

<sup>117</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o zmianie ustawy o podatku obrotowym, Dz.U. 1983, nr 42, poz. 186, art. 1, pkt. 6.

<sup>118</sup> Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 22.

<sup>119</sup> Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r., art. 2, pkt. 5a.

## Opodatkowanie przedsiębiorstw produkujących na eksport

Ze względu na permanentnie ujemny bilans handlowy i rosnące zadłużenie wobec krajów kapitałowych, władze PRL na przełomie lat pięćdziesiątych i sześćdziesiątych podjęły zdecydowane działania w kierunku pobudzenia krajowej produkcji na eksport na tamte rynki. Polska potrzebowała zachodnich dewiz, aby zakupić technologie potrzebne do rozbudowy przemysłu i podniesienia jakości swoich wyrobów, które miały złą prasę w rozwiniętych krajach<sup>120</sup>. Istotną rolę w zmianie tego stanu rzeczy odegrały regulacje w przepisach podatkowych.

Pierwsze stymulujące eksport rozwiązania na tej niwie wdrożono w 1959 r., kiedy to umożliwiono skorzystanie ze zryczałtowanego podatku prywatnym zakładom zajmującym się produkcją z przeznaczeniem na wywóz. Trzeba przy tym pamiętać, że w PRL do działalności gospodarczej dopuszczone były tylko drobne prywatne przedsiębiorstwa o ograniczonym potencjale. Ryczałt zastępował 3 inne podatki: obrotowy, dochodowy oraz wyrównawczy. Podstawą obciążenia był przychód, a stawki naliczano progresywnie według ośmioproęgowej skali i były one uzależnione od kategorii produktów: A – wyroby mięsne i piekarskie (4,2–7%), B – surowce mineralne, przetwory kiszone i soki (6–16%), C – wyroby przemysłu lekkiego, wyroby cukiernicze i miód (7–18%) oraz D – pozostałe wyroby własne (8–22%). Podatek rozliczało z budżetem nabywające towar przedsiębiorstwo j.g.u.<sup>121</sup> W 1967 r. wprowadzono dwie dodatkowe kategorie: E – usługi szklarskie, bieliźniarskie, dziewiarskie i elektromechaniczne oraz F – pozostałe usługi, a także podzielono wszystkie kategorie na dwie podgrupy: „a” – zakłady rzemieślnicze, rolno-spożywcze i produkujące materiały budowlane oraz „b” – pozostałe zakłady przemysłowe. Stawki pomiędzy tymi podgrupami w kategoriach A–D różniły się o 0,1–0,8%, a czasami były identyczne, zaś w kategoriach E–F rozpiętość była większa – 0,1–3,1%<sup>122</sup>. Ponadto w tym roku zwolniono przedsiębiorstwa produkujące wyłącznie na eksport z konieczności prowadzenia ksiąg ewidencyjnych, a także składania deklaracji i zeznań podatkowych<sup>123</sup>. W 1977 r. wyłączono z ryczałtu podatek wyrównawczy, ale umożliwiono

<sup>120</sup> J. Kaliński, *Nierównowaga zewnętrzna gospodarki Polski Ludowej*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego. Studia i Prace” 2011, nr 3, s. 47–50.

<sup>121</sup> *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 stycznia 1959 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego, dochodowego i wyrównawczego od producentów wykonujących niektóre dostawy na eksport*, Dz.U. 1959, nr 8, poz. 40, art. 1–4; *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1966 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego, dochodowego i wyrównawczego od przychodów zakładów rzemieślniczych i przemysłowych z tytułu dostaw i usług na eksport oraz o charakterze antyimportowym*, Dz.U. 1966, nr 54, poz. 326, art. 5.

<sup>122</sup> *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1966 r.*, art. 4.

<sup>123</sup> *Ibidem*, art. 6.

rzemieślnikom opodatkowanie ryczałtem także sprzedaży na rynek krajowy, z tym, że w takim wypadku zastosowano zróżnicowane stawki<sup>124</sup>. Zrezygnowano z podziału kategorii na podgrupy<sup>125</sup>, wprowadzono również obniżki podatku należnego o 2–5%, z czego najwyższa obniżka dotyczyła sprzedaży na eksport<sup>126</sup>. Zasady te utrzymały się do 1989 r.<sup>127</sup>

W sektorze j.g.u. zastosowano inne metody. Od 1960 do 1972 r. podatek obrotowy od sprzedaży przedsiębiorstwu handlu zagranicznego wynosił różnicę pomiędzy ceną fabryczną a ceną zbytu. W pierwszych dwóch latach obowiązywał przepis, że podmiot nabywający uiszczał opłatę za towar po cenie fabrycznej, zaś podatek obrotowy pokrywał NBP, dokonując jego wpłaty na rachunek stosownego organu finansowego<sup>128</sup>. W 1962 r. przeniesiono obowiązek rozliczenia tej daniny pośrednio na przedsiębiorstwo sprzedające, jednakże podatek dalej pokrywał NBP, zwracając go na konto dostawcy<sup>129</sup>. W 1969 r. przeniesiono obciążenie zwrotami z podatku obrotowego na Ministerstwo Finansów<sup>130</sup>, a w 1972 r. zwolniono z tej daniny obrót przedsiębiorstw dokonujących sprzedaży na eksport oraz jednostki handlu zagranicznego<sup>131</sup>. W 1982 r., w związku z reformą podatku obrotowego, wprowadzono dodatkowo zwrot tej daniny zapłaconej w poprzednich fazach obrotu, w przypadku finalnej sprzedaży danego dobra na eksport<sup>132</sup>.

<sup>124</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 marca 1977 r. w sprawie zryczałtowania podatków obrotowego i dochodowego od przychodów rzemieślników ze świadczeń wykonywanych za pośrednictwem spółdzielni rzemieślniczych, Dz.U. 1977, nr 10, poz. 42, art. 1 i 5.

<sup>125</sup> *Ibidem*, załącznik nr 2 i 3.

<sup>126</sup> *Ibidem*, art. 7.

<sup>127</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 lipca 1983 r. w sprawie opłacenia podatków obrotowego i dochodowego od przychodów rzemieślników ze świadczeń wykonywanych za pośrednictwem spółdzielni rzemieślniczych, Dz.U. 1983, nr 43, poz. 197.

<sup>128</sup> Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 grudnia 1959 r. w sprawie wysokości i trybu regulowania przez niektóre państwowe przedsiębiorstwa przemysłowe podatku obrotowego od produktów przeznaczonych na eksport oraz trybu rozliczania z budżetem Państwa różnicy pomiędzy ceną zbytu a ceną fabryczną powyższych produktów, M.P. 1960, nr 2, poz. 7, art. 2 i 5.

<sup>129</sup> Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 8 maja 1962 r. w sprawie wysokości i trybu regulowania przez państwowe i spółdzielcze przedsiębiorstwa produkcyjne podatku obrotowego od produktów przeznaczonych na eksport, trybu rozliczania z budżetem Państwa różnicy pomiędzy ceną zbytu a ceną nabycia powyższych produktów przez przedsiębiorstwa handlu zagranicznego oraz wysokości i trybu uiszczania podatku obrotowego od niektórych obrotów powyższych przedsiębiorstw, M.P. 1962, nr 42, poz. 197, art. 3–4.

<sup>130</sup> Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 1968 r., art. 18, pkt. 2.

<sup>131</sup> Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1971 r. w sprawie szczegółowych zasad opodatkowania podatkiem obrotowym państwowych jednostek gospodarczych i niektórych spółek, M.P. 1972, nr 4, poz. 18, art. 77–78.

<sup>132</sup> Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu..., art. 23–24.

## Ocena polityki podatkowej PRL

System podatkowy w PRL cechował się zbyt dużą liczbą danin, mnogością przepisów, niestabilnością i uznaniowością<sup>133</sup>, ale przede wszystkim na dalszy plan odsunięto cel fiskalny stanowiący główną funkcję podatków w krajach gospodarki rynkowej<sup>134</sup>. Przyczyną tego było oderwanie pieniądza od procesów rynkowych, wskutek czego nie stanowił on właściwego miernika wartości<sup>135</sup> (czego najbardziej jaskrawym przykładem jest wprowadzenie w 1985 r. przeliczania należności podatku rolnego według wartości pieniężnej żyta w danym okresie). Towary były albo reglamentowane, albo ich ceny regulowało państwo, z drugiej strony aparat władzy posiadał pełną kontrolę nad systemem bankowym i polityką pieniężną<sup>136</sup>. Choć w ustawach regulujących opodatkowanie j.g.u. odwoływano się do kryteriów: cen (podatek obrotowy) i rentowności (podatek dochodowy), mierzonych w jednostkach pieniężnych, to nie determinowały one zjawisk ekonomicznych. Formalnym kryterium oceny przedsiębiorstwa była bowiem realizacja planu, jednakże w przypadku stwierdzenia niemożności jego wykonania przez dane przedsiębiorstwo (co było powszechnym zjawiskiem), zmieniano plan w trakcie roku, „korygując” założenia do faktycznej wydajności jednostki (oficjalnie przedsiębiorstwa państwowe zawsze realizowały 101–102% planu<sup>137</sup>). Wobec powyższego wpływy z podatków nie determinowały ekonomicznej egzystencji państwa.

Podatki w PRL były umotywowane czynnikami pozaekonomicznymi, przede wszystkim natury politycznej. Z jednej strony były one opresyjne wobec prywatnej inicjatywy gospodarczej, czego przykładem są nie tylko wysokie stawki i skomplikowana konstrukcja poszczególnych danin, ale także uznaniowe domiary<sup>138</sup>. Z drugiej zaś stanowiły narzędzie kontroli i regulacji działalności przedsiębiorstw państwowych w zakresie jej dostosowywania do założeń centralnego planisty, uniemożliwiając ich potencjalną kapitalizację. W skali makroekonomicznej doprowadziło to do długofalowego obniżenia efektywności tych jednostek, których funkcjonowanie było oderwane od procesów rynkowych, a także, co niezwykle istotne, pozbawione czynnika ryzyka. Egzystencja państwowych przedsiębiorstw

<sup>133</sup> G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy – strategia transformacji*, Gdańsk 2003, s. 106; P. Klimek, *Wybrane aspekty jakości prawa finansowego a funkcje systemu opodatkowania dochodów w PRL*, „Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały” 2017, nr 1, s. 185.

<sup>134</sup> S. Kurowski, *Polityka gospodarcza PRL*, Warszawa 1990, s. 178–179.

<sup>135</sup> *Polityka gospodarcza*, red. H. Ćwikliński, Gdańsk 2004, s. 235–236.

<sup>136</sup> Ł. Kozera, *Transformacja systemu bankowego PRL. Odbudowa sytemu bankowego w latach 1945–1956*, „Annales Universitatis Paedagogicae Cracoviensis. Studia Politologica” 2011, nr 5, s. 108–110.

<sup>137</sup> S. Kurowski, *op. cit.*, s. 84.

<sup>138</sup> J. Gardawski, *Powracająca klasa – sektor prywatny w III Rzeczypospolitej*, Warszawa 2001, s. 12–21.

była uzależniona jedynie od decyzji aparatu władzy, który, w razie zaistnienia potrzeby, udzielał im dotacji<sup>139</sup>.

„Ręczne sterowanie” ekonomiką państwa w myśl doktryny gospodarki nakazowo-rozdzielczej doprowadziło do powstania niedoborów, które przeobraziły się w lukę inflacyjną. Permanentna nadwyżka oszczędności nad zasobami dóbr konsumpcyjnych posuwała władze do dodatkowej emisji pustego pieniądza<sup>140</sup>, co skutkowało jego niedostatecznym pokryciem towarami. W dobie nadchodzących przemian ustrojowych, w 1988 r. wskaźnik ten wynosił zaledwie 77%<sup>141</sup>. Powstały w ten sposób ukryty podatek inflacyjny często obciążał ludność bardziej niż faktyczne daniny. Warto także pamiętać o dotkliwej reformie pieniężnej z 1950 r., kiedy to wskutek denominacji pozbawiono ludność 66% oszczędności gotówkowych<sup>142</sup>.

Niektórzy autorzy zajmujący się zagadnieniem podatków w PRL rozpatrują te daniny w kategoriach podziału na pośrednie i bezpośrednie według kryterium przrzucalności na nabywcę<sup>143</sup>. Zdaniem autora nie jest to do końca uzasadnione z uwagi na okoliczność, iż rynek PRL był rynkiem producenta, zetatyzowanym od połowy lat pięćdziesiątych, w zależności od okresu, w 75–97%<sup>144</sup>, wobec czego można wywnioskować, iż w zasadzie każdy podatek, a nie tylko obrotowy, był przrzucany na ludność. Tezę tę zdaje się potwierdzać terminologia zastosowana w ustawie budżetowej na rok 1981, kiedy to objęto wspólną kategorią wpłaty przedsiębiorstw państwowych z tytułu podatków: od zysków bilansowych (wpłaty z zysku) i podatku obrotowego, nazywając je „dochodami pochodzącymi z akumulacji”<sup>145</sup>. Termin „akumulacja finansowa” został zapisany literą prawa już w 1974 r.<sup>146</sup>, jednak tylko w 1981 r. posłużono się nim w ustawie budżetowej. Ta anomalia może świadczyć o tym, że ustawodawca uznawał za istotny sam fakt opodatkowania przedsiębiorstw państwowych, bagatelizując w rzeczywistości wyłuszczonej we współczesnej literaturze podatkowej kwestię ich klasyfikacji.

<sup>139</sup> S. Kurowski, *op. cit.*, s. 77–81.

<sup>140</sup> J. Luszniwicz, *Procesy inflacyjne w Polsce w latach 1945–1955 – przejawy, fazy, uwarunkowania, konsekwencje. Przyczynek do badań nad inflacją w PRL*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace” 2014, nr 2, s. 101–103.

<sup>141</sup> J. Kaliński, *Gospodarka...*, s. 131.

<sup>142</sup> R. Furtak, *Reformy pieniężne w Polsce w latach 1944–1950*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H” 1995/1996, nr 29–30, s. 179–180.

<sup>143</sup> A. Gomułowicz, *Pośredni charakter podatku obrotowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1985, z. 3, s. 179; A. Wyszkowski, *op. cit.*, s. 90.

<sup>144</sup> J. Kaliński, *Etatyzacja gospodarki w okresie rządów komunistycznych w Polsce*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego. Studia i Prace” 2015, nr 4, s. 177 i 185.

<sup>145</sup> *Ustawa budżetowa na rok 1981 z dnia 12 lutego 1981 r.*, Dz.U. 1981, nr 4, poz. 19.

<sup>146</sup> *Uchwała nr 118 Rady Ministrów z dnia 10 maja 1974 r.*, art. 2.



## Wpływ koncepcji stworzonych w PRL na konstrukcję podatków po 1989 r.

W literaturze znajdują się różne opinie na temat wpływu rozwiązań wypracowanych w PRL na kształt systemu podatkowego po 1989 r. Grzegorz Szczodrowski i Jarosław Kempa twierdzą, że był to nowy system, wzorowany na rozwiązaniach stosowanych w krajach OECD<sup>147</sup>, podobnego zdania jest Jadwiga Glumińska-Pawlic<sup>148</sup>. Z kolei Cezary Kosikowski w 1992 r. krytykował ówczesną władzę, że w sposób przypadkowy „doskonali” ona stary system<sup>149</sup>, a Jacek Kulicki i Witold Modzelewski wskazali na PRL-owski rodowód niektórych aspektów podatków dochodowych. Kulicki skonkludował, że kryterium podziału podatków dochodowych na osoby prawne i fizyczne wywodzi się wprost od obowiązującego w czasach Polski „Ludowej” podziału podmiotów gospodarczych na j.g.u. z jednej strony oraz j.g.n. oraz pracowników z drugiej, gdzie miejsce dużych przedsiębiorstw sektora państwowo-spółdzielczego zajęły osoby prawne podlegające CIT, zaś małe i średnie podmioty prywatne oraz pracownicy stały się podatnikami PIT. Jego zdaniem jedyna istotna różnica zaszła na polu zrównania w aktualnej legislacji stawek podatku dla pracowników i przedsiębiorców będących osobami fizycznymi. Ponadto Kulicki zauważył, że „obecny model opodatkowania dochodów nie różni się w zasadniczy sposób od modelu obowiązującego przed 1992 r.”, zaś „przełom lat 80. i 90. XX wieku przyniósł jedynie zmiany o charakterze scalającym”<sup>150</sup>. Modzelewski stwierdził natomiast, że *Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych* powstała na gruncie aktu z 1972 r., od którego różni się jedynie dodaną częścią dotyczącą opodatkowania pracy, rent i emerytur<sup>151</sup>.

W opinii autora istnieją pewne zbieżności na polu rozwiązań zaimplementowanych po 1989 r. z tymi wypracowanymi w poprzednim ustroju. Na pierwszy plan wysuwa się opodatkowanie rolnictwa. Wprowadzone w 1971 r. hektary przeliczeniowe do dzisiaj stanowią normę kalkulacji należnego podatku rolnego, z kolei zastosowanie w 1985 r. odrębnych zasad opodatkowania do działów specjalnych produkcji rolnej stanowiło podwalinę pod ich późniejsze wyodrębnienie z podatku rolnego i zespolenie z PIT.

<sup>147</sup> G. Szczodrowski, J. Kempa, *op. cit.*, s. 50, 72.

<sup>148</sup> J. Glumińska-Pawlic, „System podatkowy” czy zbiór przypadkowych regulacji?, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 7, s. 27.

<sup>149</sup> C. Kosikowski, *op. cit.*, s. 22.

<sup>150</sup> J. Kulicki, *Reforma opodatkowania dochodów*, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016, s. 346.

<sup>151</sup> W. Modzelewski, *Nieuczestny komentarz o rządzeniu, podatkach i państwie na naszym – rok 2011*, Warszawa 2011, s. 83.

Faktem jest też, że mechanizm kalkulacji podatku należnego PIT, bazujący na progresji szczeblowanej z zastosowaniem kwoty wolnej od podatku i rozlicznych odliczeń od dochodu, tj. składki na ubezpieczenie społeczne, istniał w polskich realiach już od 1949 r. (choć wówczas składki te wliczano do kosztów uzyskania przychodu, to nie zmieniło to sposobu obliczania podatku należnego). Poza tym w przypadku pracowników najemnych obowiązek rozliczenia PIT przerzucono na pracodawców, podobnie jak przy podatku od wynagrodzeń. Z drugiej strony należy jednak zauważyć, iż wdrażając w 1992 r. PIT zrównano powinności z tego tytułu pracowników i przedsiębiorców prowadzących działalność jako osoby fizyczne, a także zniesiono podatek wyrównawczy, co było wyraźnym odstępstwem od norm przyjętych w PRL. Wydaje się też, że stwierdzenie, jakoby PIT i CIT zastąpiły w prostej linii podatki dochodowe od j.g.n. i j.g.u. jest zbyt kategoryczne, bowiem w PRL źródłem tego podziału było kryterium własnościowe, a przedmiotową daninę od j.g.n. według tych samych zasad odprowadzały zarówno osoby fizyczne, jak i prawne. Poza tym nie można przejść obojętnie wobec faktu, że jakkolwiek podatki dochodowe po 1989 r. oparto na szkieletcie stosowanym w poprzednim ustroju, to nie odbiegały one od zachodnich standardów (po reformie z 1992 r.)<sup>152</sup> oraz – co niezwykle istotne – zaczęły pełnić przede wszystkim funkcję fiskalną. Wnioski te wykluczają przypisywanie im wyłącznie PRL-owskiej genezy, bo przyjmując taki pogląd należałoby również uznać za „socjalistyczne” analogiczne podatki w rozwiniętych krajach OECD, gdzie np. wspomniana progresja szczeblowana jest rozwiązaniem powszechnie stosowanym.

Trzeba jednak zaznaczyć, że CIT nie był jedynym zobowiązaniem o charakterze bezpośrednim, któremu w okresie transformacji podlegały przedsiębiorstwa państwowe. Na te jednostki nałożono w sposób typowy dla PRL dodatkowe obciążenia, powstałe w minionym ustroju: dywidendę i podatek od ponadnormatywnych wynagrodzeń, zwany potocznie „popiwkiem”. Dywidenda funkcjonowała podobnie jak podatek od funduszu przedsiębiorstwa z 1974 r. – podstawę jej naliczania stanowił zysk podmiotu po opodatkowaniu<sup>153</sup>, a stopę na dany rok określano w ustawie budżetowej (była ona wypadkową przewidywanej stopy zysku w gospodarce narodowej oraz stopy procentowej NBP<sup>154</sup>). „Popiwek” istniał zaś faktycznie już od 1984 r., najpierw jako obowiązkowe wpłaty j.g.u. na Państwowy Fundusz Aktywizacji Zawodowej z tytułu: przyrostu udziału wynagrodzeń w kosztach przedsiębiorstwa w stosunku do roku poprzedzającego, nagród i premii oraz nadwyżek

<sup>152</sup> S. Owsiak, *System podatkowy Polski w okresie transformacji – próba oceny*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H” 2016, vol. L, 1, s. 16.

<sup>153</sup> *Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych*, Dz.U. 1989, nr 3, poz. 10, art. 9.

<sup>154</sup> *Ibidem*, art. 11.

wydatków nad dochodami<sup>155</sup>, a od 1986 r. jako podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń<sup>156</sup>. Formalną intencją zastosowania tego podatku, zarówno w PRL, jak i III RP, było przeciwdziałanie inflacji<sup>157</sup>, ale w okresie transformacji pełnił on dodatkowo funkcję narzędzia nacisku na przedsiębiorstwa państwowe w celu ich przeobrażenia w spółki handlowe lub cywilne. Stawka „popiwku” wynosiła w czasie ogłoszenia ustawy o CIT wynosiła 200% nadwyżki od udziału wynagrodzeń w dochodach przedsiębiorstwa w danym roku w stosunku do roku ubiegłego<sup>158</sup>, a następnie 100–500%, w zależności od tego, o ile procent została przekroczona norma<sup>159</sup>, jednakże spółki handlowe i cywilne z udziałem akcji skarbu państwa w przedziale 50–80% płaciły połowę stawki, zaś spółki o kapitale państwowym wynoszącym powyżej 80% mogły ją obniżyć o 20%<sup>160</sup>. Dywidenda obowiązywała do 1996 r., a „popiwek” do 4 marca 1994 r.<sup>161</sup>

Kolejnym przykładem na wpływ rozwiązań z PRL na III RP jest zwolnienie od podatku dochodowego podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Było to rozwiązanie stanowiące myśl własną sterników PRL, które po raz pierwszy zaimplementowano w 1983 r. W 1986 r. wprowadzono możliwość zakładania na terytorium kraju spółek o kapitale mieszanym przez polskie i zagraniczne osoby prawne. Zrównano te przedsiębiorstwa w zasadach opodatkowania z j.g.u., a także usankcjonowano dwa rodzaje ich zwolnień z podatku dochodowego: podmiotowe – obowiązujące przez pierwsze 2 lata prowadzenia działalności oraz przedmiotowe – obniżające podstawę opodatkowania o część zysku przeznaczoną na inwestycje. Ponadto wprowadzono mechanizm obniżenia stawki podatku z tytułu sprzedaży na eksport – o 0,40% za każdy 1% udziału eksportu w sprzedaży przedsiębiorstwa ogółem, który to przepis znalazł się także w pierwszej ustawie o CIT<sup>162</sup>. W 1989 r. podwyższono granicę zwolnienia podmiotowego do 3 lat<sup>163</sup>. W latach 1991–2001

<sup>155</sup> Ustawa z dnia 29 grudnia 1983 r. o Państwowym Funduszu Aktywizacji Zawodowej, Dz.U. 1983, nr 75, poz. 334, art. 2.

<sup>156</sup> Ustawa z dnia 31 lipca 1985 r., art. 2, pkt. 5.

<sup>157</sup> W. Niemiec, *Popiwek – ustawowe ograniczenie wzrostu realnych płac w gospodarce PRL*, „Studia nad Autorytaryzmem i Totalitaryzmem” 2020, nr 4, s. 125; *Liberalne przesłanki polskiej transformacji gospodarczej*, red. W. Jarmołowicz, K. Szarzec, Warszawa 2011, s. 95.

<sup>158</sup> Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym..., art. 18, ust. 1.

<sup>159</sup> Ustawa z dnia 22 grudnia 1990 r. o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń, Dz.U. 1991, nr 1, poz. 1, art. 13, pkt. 2.

<sup>160</sup> *Ibidem*, art. 13, ust. 4.

<sup>161</sup> Zarządzenie ministra finansów z dnia 4 marca 1994 r. w sprawie częściowego zaniechania poboru niektórych podatków i innych należności, do których stosuje się przepisy o zobowiązaniach podatkowych, oraz warunków tego zaniechania, M.P. 1994, nr 18, poz. 137, par. 2, pkt. 6.

<sup>162</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1986 r. o spółkach z udziałem zagranicznym, Dz.U. 1986, nr 17, poz. 88, art. 29–30; Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku..., art. 17.

<sup>163</sup> Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych, Dz.U. 1988, nr 41, poz. 325, art. 28.

obowiązywały regulacje umożliwiające tym przedsiębiorstwom uzyskanie zwolnienia z CIT, po spełnieniu określonych w ustawie wymogów, z tym że każde takie zwolnienie wymagało wydania stosownej decyzji przez Ministra Finansów, a jego kwota całkowita nie mogła być wyższa niż kwota kapitału zakładowego wniesiona do danej spółki przez tenże podmiot zagraniczny<sup>164</sup>.

Autor ma również nieodparte wrażenie, że na podatku obrotowym od j.g.n. w jego ostatniej wersji wzorowany był wprowadzony w 1994 r. ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Niejasne są natomiast kryteria klasyfikacji tej daniny w różnych okresach. W obu przypadkach podstawą opodatkowania był przychód oraz istniały zróżnicowane stawki dla różnych rodzajów działalności, jednakże podatek obrotowy zaliczany jest do podatków pośrednich, zaś ryczałt do bezpośrednich. Stawki ryczałtu wynosiły początkowo: 2,5% dla działalności handlowej i gastronomicznej, 5% dla działalności wytwórczej i budownictwa oraz 7,5% dla usług<sup>165</sup>, co budzi nieodzowne skojarzenia z kategoryzacją stawek zastosowaną w przypadku podatku obrotowego. Ponadto do zryczałtowanych form opodatkowania zaliczono kartę podatkową, która przetrwała w niezmienionej konstrukcyjnie formie od 1982 r. do dnia dzisiejszego.

Warto zwrócić uwagę na akcyzę, która w wersji z 1993 r. konstrukcyjnie przypominała jednofazowy podatek obrotowy od j.g.u. sprzed 1982 r. – jej płatność następowała w momencie sprzedaży przedmiotowego dobra nabywcy, jednakże rozliczenie ciążyło na sprzedawcy. Często miała ona nawet charakter wprost bezpośredni, bowiem w przypadku niektórych wyrobów obowiązek podatkowy powstawał „(...) nie później niż w dniu opuszczenia przez wyrób w pomieszczenia producenta”<sup>166</sup>, a nie w momencie dostarczenia dobra do odbiorcy, jak to miało miejsce na zasadach ogólnych. Przepis ten dotyczył: paliwa, alkoholu i tytoniu, a celem jego usankcjonowania było zapewnienie odpowiednio wysokich dochodów budżetowych w krótkim horyzoncie czasowym. Poza tym akcyza jest podatkiem zaliczanym do kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym, które to rozwiązanie wdrożono w PRL już w 1949 r. w odniesieniu do innych danin niż tenże podatek.

<sup>164</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym, Dz.U. 1991, nr 60, poz. 253, art. 23.

<sup>165</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1993 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych, Dz.U. 1993, nr 132, poz. 635, art. 4, ust. 1.

<sup>166</sup> *Ibidem*, art. 35, ust. 2.

## Zakończenie

Jakkolwiek po 1989 r. podjęto szereg działań zmierzających do przystosowania polskiego systemu podatkowego do warunków gospodarki rynkowej, to nie można przejść obojętnie wobec faktu, że niektóre reformy, zakorzenione w opinii publicznej jako charakterystyczne dla III RP, zostały zapoczątkowane w pierwszej połowie lat osiemdziesiątych. Najlepszym tego przykładem jest wprowadzenie możliwości zwolnienia od podatku dochodowego przedsiębiorstw z udziałem kapitału zagranicznego czy ewolucyjny charakter zmian w konstrukcji niektórych danin, gdzie można zaobserwować systematyczną tendencję do zmniejszania liczby progów w skali podatku dochodowego, czy redukcję liczby stawek podatku obrotowego.

Hipoteza badawcza brzmiała: „Koncepcje podatkowe stworzone w czasach PRL wywarły istotny wpływ na formę podatków dochodowych i im pokrewnych po 1989 r.” Stwierdzenie to jest zgodne ze stanem faktycznym. Reformy przeprowadzone na tej niwie po 1989 r. miały wprowadzić do polskich przepisów zachodnie standardy oraz przygotować grunt pod harmonizację podatków pośrednich z UE w celu dokonania w przyszłości akcesji do tej organizacji, jednakże należy zauważyć, że jedynym zobowiązaniem, które w krajowych realiach stanowiło *novum* i abstrahowało od przeszłości, był VAT. Ciągłość myśli zarysowała się przede wszystkim na płaszczyźnie podatków dochodowych i im pokrewnych (tj. podatek rolny, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych i karta podatkowa).

Odpowiedź na pytanie badawcze „Czy podatek obrotowy w PRL miał charakter jednofazowy, czy wielofazowy?” jest niejednoznaczna. O ile w literaturze panuje zgodność co do tego, że podatek ten od j.g.n. był zobowiązaniem wielofazowym, to w przypadku j.g.u. do 1982 r. był on jednofazowy, a zdaniem niektórych badaczy zachował taką istotę również po reformie w tamtym roku. Autor skłania się natomiast ku tezie, że po wdrożeniu nowej ustawy dotyczącej opodatkowania jednostek gospodarki uspołecznionej, charakter tej daniny uległ zmianie na wielofazowy.

Przeprowadzone w niniejszym artykule badanie prowadzi do wniosku, że transformacja podatkowa przeprowadzona w latach 1989–1993 w wielu aspektach wykazuje charakter ewolucyjny względem działań podjętych w późnym PRL. W opinii autora nie powinno być to jednak powodem do deprecjonowania poczynań reformatorów, gdyż nie mieli oni komfortu rozpoczęcia budowy „od zera”, zaś wprowadzanie zasadniczych zmian jest procesem społecznie długotrwałym. Warto jednak zwrócić uwagę na ten aspekt naszej historii, gdyż ukazuje on okres przemian ustrojowych w nieco innym świetle niż jest to często przedstawiane we współczesnej literaturze.

## BIBLIOGRAFIA • REFERENCES

## AKTY PRAWNE • LEGAL ACTS

- Analiza wykonania budżetu państwa w 1991 roku*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 1992.
- Dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych*, Dz.U. 1946, nr 19, poz. 128.
- Dekret z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym*, Dz.U. 1948, nr 52, poz. 414.
- Dekret z dnia 21 września 1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki społecznej*, Dz.U. 1950, nr 44, poz. 399.
- Dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku dochodowym*, Dz.U. 1950, nr 49, poz. 450.
- Dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku obrotowym*, Dz.U. 1950, nr 49, poz. 449.
- Dekret z dnia 30 czerwca 1951 r. o podatku gruntowym*, Dz.U. 1951, nr 38, poz. 283.
- Dekret z dnia 13 lipca 1954 r. o zmianie dekretu o podatku gruntowym*, Dz.U. 1954, nr 32, poz. 128.
- Dekret z dnia 8 czerwca 1955 r. o zmianie dekretu o podatku gruntowym*, Dz.U. 1955, nr 23, poz. 142.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 września 1956 r. w sprawie obniżenia skali w podatku od wynagrodzeń dla niektórych grup podatników oraz zwolnienia niektórych grup podatników w podatku od wynagrodzeń*, Dz.U. 1956, nr 44, poz. 202.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 stycznia 1959 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego, dochodowego i wyrównawczego od producentów wykonujących niektóre dostawy na eksport*, Dz.U. 1959, nr 8, poz. 40.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1966 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego, dochodowego i wyrównawczego od przychodów zakładów rzemieślniczych i przemysłowych z tytułu dostaw i usług na eksport oraz o charakterze antyimportowym*, Dz.U. 1966, nr 54, poz. 326.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 września 1972 r. w sprawie opłaty skarbowej z tytułu wykonywania rzemiosła na podstawie potwierdzenia zgłoszenia wykonywania rzemiosła*, Dz.U. 1972, nr 45, poz. 288.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 marca 1977 r. w sprawie zryczałtowania podatków obrotowego i dochodowego od przychodów rzemieślników ze świadczeń wykonywanych za pośrednictwem spółdzielni rzemieślniczych*, Dz.U. 1977, nr 10, poz. 42.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 1977 r. w sprawie zwolnienia od podatku wynagrodzeń osób zatrudnionych w niektórych spółdzielczych zakładach usługowych*, Dz.U. 1977, nr 20, poz. 81.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 lutego 1982 r. w sprawie zryczałtowania podatków obrotowego i dochodowego od niektórych grup podatników oraz w sprawie opłaty skarbowej z tytułu wykonywania rzemiosła*, Dz.U. 1982, nr 6, poz. 47.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 czerwca 1982 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej przedsiębiorstw państwowych oraz dostosowania przepisów ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych do specyfiki niektórych przedsiębiorstw*, Dz.U. 1982, nr 22, poz. 156.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 lipca 1983 r. w sprawie opłacenia podatków obrotowego i dochodowego od przychodów rzemieślników ze świadczeń wykonywanych za pośrednictwem spółdzielni rzemieślniczych*, Dz.U. 1983, nr 43, poz. 197.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1993 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych*, Dz.U. 1993, nr 132, poz. 635.

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 maja 1976 r. w sprawie wydawania zagranicznym osobom prawnym i fizycznym zezwoleń na prowadzenie niektórych rodzajów działalności gospodarczej, Dz.U. 1976, nr 19, poz. 123.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 1987 r. w sprawie zmian w podatku wyrównawczym, Dz.U. 1987, nr 40, poz. 231.
- Uchwała Rady Ministrów z dnia 17 kwietnia 1950 r. w sprawie zasad organizacji finansowej i systemu finansowego przedsiębiorstw państwowych, objętych budżetem centralnym, M.P. 1950, nr 55, poz. 630.
- Uchwała Rady Ministrów z dnia 6 września 1950 r. w sprawie zasad organizacji finansowej i systemu finansowego państwowych przedsiębiorstw podlegających władzom terenowym, M.P. 1950, nr 102, poz. 1284.
- Uchwała nr 927 Rady Ministrów z dnia 3 listopada 1952 r. w sprawie podatku obrotowego od jednostek gospodarki uspołecznionej, M.P. 1952, nr 97, poz. 1488.
- Uchwała nr 189 Rady Ministrów z dnia 5 marca 1955 r. o podatku dochodowym od spółdzielczości, M.P. 1955, nr 25, poz. 253.
- Uchwała nr 358 Rady Ministrów z dnia 20 sierpnia 1959 r. w sprawie zasad rozliczeń z budżetem z tytułu zysków i strat oraz zasad podziału zysku i finansowania środków obrotowych państwowych przedsiębiorstw gospodarki rolnej, M.P. 1959, nr 73, poz. 389.
- Uchwała nr 42 Rady Ministrów z dnia 19 lutego 1964 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej państwowych gospodarstw rolnych objętych planowaniem centralnym i terenowym, M.P. 1964, nr 17, poz. 79.
- Uchwała nr 26 Rady Ministrów z dnia 3 lutego 1967 r. w sprawie różnic budżetowych oraz zasad stosowania niektórych cen, M.P. 1967, nr 13, poz. 65.
- Uchwała nr 257 Rady Ministrów z dnia 12 sierpnia 1968 r. w sprawie podatku obrotowego od jednostek gospodarki uspołecznionej, M.P. 1968, nr 35, poz. 244.
- Uchwała nr 176 Rady Ministrów z dnia 9 listopada 1970 r. w sprawie gospodarki finansowej państwowych przedsiębiorstw, kombinatów i zjednoczeń przemysłowych oraz budowlano-montażowych, objętych planowaniem centralnym, M.P. 1970, nr 40, poz. 293.
- Uchwała nr 182 Rady Ministrów z dnia 9 listopada 1970 r. w sprawie podatku dochodowego od spółdzielczości, M.P. 1970, nr 40, poz. 299.
- Uchwała nr 86 Rady Ministrów z dnia 3 maja 1971 r. w sprawie gospodarki finansowej państwowych przedsiębiorstw gospodarki rolnej oraz zjednoczeń podległych Ministrowi Rolnictwa lub przez niego nadzorowanych, M.P. 1971, nr 29, poz. 184.
- Uchwała nr 264 Rady Ministrów z dnia 6 października 1972 r. w sprawie podatku od funduszu płac, M.P. 1972, nr 48, poz. 259.
- Uchwała nr 17 Rady Ministrów z dnia 24 stycznia 1973 r. w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym niektórych jednostek gospodarki uspołecznionej, M.P. 1973, nr 4, poz. 27.
- Uchwała nr 118 Rady Ministrów z dnia 10 maja 1974 r. w sprawie gospodarki finansowej oraz zasad kształtowania i gospodarowania funduszem płac w państwowych przedsiębiorstwach i organizacjach gospodarczych handlu środkami produkcji objętych planem centralnym, M.P. 1974, nr 20, poz. 120.
- Uchwała nr 10 Rady Ministrów z dnia 16 stycznia 1976 r. w sprawie gospodarki finansowej państwowych przedsiębiorstw gospodarki rolnej, państwowych gospodarstw rolnych oraz ich jednostek nadrzędnych podległych Ministrowi Rolnictwa lub radom narodowym, M.P. 1976, nr 9, poz. 45.

- Uchwała nr 2 Rady Ministrów z dnia 7 stycznia 1977 r. w sprawie podatku od funduszu plac, M.P. 1977, nr 1, poz. 2.*
- Ustawa budżetowa na rok 1961 z dnia 22 grudnia 1960 r., Dz.U. 1960, nr 59, poz. 327.*
- Ustawa budżetowa na rok 1970 z dnia 22 grudnia 1969 r., Dz.U. 1969, nr 36, poz. 310.*
- Ustawa budżetowa na rok 1972 z dnia 22 grudnia 1971 r., Dz.U. 1971, nr 36, poz. 312.*
- Ustawa budżetowa na rok 1973 z dnia 16 grudnia 1972 r., Dz.U. 1972, nr 52, poz. 337.*
- Ustawa budżetowa na rok 1980 z dnia 21 grudnia 1979 r., Dz.U. 1979, nr 28, poz. 162.*
- Ustawa budżetowa na rok 1981 z dnia 12 lutego 1981 r., Dz.U. 1981, nr 4, poz. 19.*
- Ustawa budżetowa na rok 1983 z dnia 29 grudnia 1982 r., Dz.U. 1982, nr 44, poz. 288.*
- Ustawa budżetowa na rok 1989 z dnia 15 lutego 1989 r., Dz.U. 1989, nr 7, poz. 45.*
- Ustawa budżetowa na rok 1990 z dnia 23 lutego 1990 r., Dz.U. 1990, nr 13, poz. 82.*
- Ustawa z dnia 4 lutego 1949 r. o podatku od wynagrodzeń, Dz.U. 1949, nr 7, poz. 41.*
- Ustawa z dnia 10 lipca 1952 r. o zmianie dekretu o podatku gruntowym, Dz.U. 1952, nr 32, poz. 215.*
- Ustawa z dnia 19 listopada 1956 r. o zmianie dekretu o podatku dochodowym, Dz.U. 1956, nr 55, poz. 251.*
- Ustawa z dnia 28 maja 1957 r. o zmianie dekretu o podatku gruntowym, Dz.U. 1957, nr 32, poz. 140.*
- Ustawa z dnia 13 grudnia 1957 r. o podatku wyrównawczym, Dz.U. 1957, nr 62, poz. 336; Dz.U. 1969, nr 14, poz. 103 i Dz.U. 1971, nr 14, poz. 140.*
- Ustawa z dnia 31 stycznia 1959 r. o zmianie ustawy o podatku od wynagrodzeń, Dz.U. 1959, nr 11, poz. 60.*
- Ustawa z dnia 26 października 1971 r. o podatku gruntowym, Dz.U. 1971, nr 27, poz. 254.*
- Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 1972, nr 53, poz. 339.*
- Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym, Dz.U. 1972, nr 53, poz. 338.*
- Ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku wyrównawczym, Dz.U. 1975, nr 45, poz. 227.*
- Ustawa z dnia 18 grudnia 1976 r. zmieniająca ustawę o podatku dochodowym, Dz.U. 1976, nr 40, poz. 231.*
- Ustawa z dnia 18 grudnia 1976 r. zmieniająca ustawę o podatku wyrównawczym, Dz.U. 1976, nr 40, poz. 233.*
- Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych, Dz.U. 1982, nr 7, poz. 54.*
- Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej, Dz.U. 1982, nr 7, poz. 55.*
- Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o zasadach prowadzenia na terytorium Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej działalności gospodarczej w zakresie drobnej wytwórczości przez zagraniczne osoby prawne i fizyczne, Dz.U. 1982, nr 19, poz. 146.*
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym, Dz.U. 1983, nr 42, poz. 187.*
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o zmianie ustawy o podatku obrotowym, Dz.U. 1983, nr 42, poz. 186.*
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku wyrównawczym, Dz.U. 1983, nr 42, poz. 188.*
- Ustawa z dnia 21 grudnia 1983 r. o zmianie niektórych ustaw wprowadzających reformę gospodarczą, Dz.U. 1983, nr 71, poz. 318.*



- Ustawa z dnia 29 grudnia 1983 r. o Państwowym Funduszu Aktywizacji Zawodowej*, Dz.U. 1983, nr 75, poz. 334.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym*, Dz.U. 1984, nr 52, poz. 268.
- Ustawa z dnia 31 lipca 1985 r. o dostosowaniu przepisów niektórych ustaw określających funkcjonowanie gospodarki do uwarunkowań i potrzeb dalszego rozwoju społeczno-gospodarczego kraju*, Dz.U. 1985, nr 37, poz. 174.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1986 r. o spółkach z udziałem zagranicznym*, Dz.U. 1986, nr 17, poz. 88.
- Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych*, Dz.U. 1988, nr 41, poz. 325.
- Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych*, Dz.U. 1989, nr 3, poz. 10.
- Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, Dz.U. 1989, nr 3, poz. 12.
- Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania*, Dz.U. 1989, nr 74, poz. 443.
- Ustawa z dnia 22 grudnia 1990 r. o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń*, Dz.U. 1991, nr 1, poz. 1.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1952 r. w sprawie zwolnienia przedsiębiorstw budżetowych od podatku dochodowego*, M.P. 1952, nr 106, poz. 1648.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 1954 r. w sprawie zwolnienia od podatku obrotowego obrotów osiągniętych przez niektóre jednostki gospodarki uspołecznionej*, M.P. 1954, nr 49, poz. 673.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 grudnia 1959 r. w sprawie wysokości i trybu regulowania przez niektóre państwowe przedsiębiorstwa przemysłowe podatku obrotowego od produktów przeznaczonych na eksport oraz trybu rozliczania z budżetem Państwa różnicy pomiędzy ceną zbytu a ceną fabryczną powyższych produktów*, M.P. 1960, nr 2, poz. 7.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 8 maja 1962 r. w sprawie wysokości i trybu regulowania przez państwowe i spółdzielcze przedsiębiorstwa produkcyjne podatku obrotowego od produktów przeznaczonych na eksport, trybu rozliczania z budżetem Państwa różnicy pomiędzy ceną zbytu a ceną nabycia powyższych produktów przez przedsiębiorstwa handlu zagranicznego oraz wysokości i trybu uiszczania podatku obrotowego od niektórych obrotów powyższych przedsiębiorstw*, M.P. 1962, nr 42, poz. 197.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 1968 r. w sprawie szczegółowych zasad opodatkowania podatkiem obrotowym jednostek gospodarki uspołecznionej oraz ulg i zwolnień od tego podatku*, M.P. 1969, nr 1, poz. 2.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1971 r. w sprawie szczegółowych zasad opodatkowania podatkiem obrotowym państwowych jednostek gospodarczych i niektórych spółek*, M.P. 1972, nr 4, poz. 18.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 23 marca 1973 r. w sprawie stawek wplat z zysku do budżetu oraz przeznaczania zysku osiągniętego ze świadczenia usług dla ludności w państwowych przedsiębiorstwach przemysłowych objętych planowaniem terenowym*, M.P. 1973, nr 17, poz. 105.
- Zarządzenie ministra finansów z dnia 4 marca 1994 r. w sprawie częściowego zaniechania poboru niektórych podatków i innych należności, do których stosuje się przepisy o zobowiązaniach podatkowych, oraz warunków tego zaniechania*, M.P. 1994, nr 18, poz. 137.

## OPRACOWANIA • STUDIES

- Bylicki L., *Polski system podatkowy – zagadnienia ogólne*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku, Nauki Ekonomiczne” 2016, t. 23.
- Furtak R., *Reformy pieniężne w Polsce w latach 1944–1950*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska – Sectio H” 1995/1996, nr 29–30.
- Galiński M., *Podatek od wartości dodanej w przedsiębiorstwie*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica” 1992, nr 122.
- Gardawski J., *Powracająca klasa – sektor prywatny w III Rzeczypospolitej*, Warszawa 2001.
- Glumińska-Pawlic J., „System podatkowy” czy zbiór przypadkowych regulacji?, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 7. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0054.6898>
- Gomułowicz A., *Pośredni charakter podatku obrotowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1985, z. 3.
- Kaliński J., *Etatyzacja gospodarki w okresie rządów komunistycznych w Polsce*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego. Studia i Prace” 2015, nr 4. <https://doi.org/10.33119/KKESiP.2015.4.7>
- Kaliński J., *Gospodarka Polski w latach 1944–1989*, Warszawa 1995.
- Kaliński J., *Nierównowaga zewnętrzna gospodarki Polski Ludowej*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego. Studia i Prace” 2011, nr 3.
- Klimek P., *Wybrane aspekty jakości prawa finansowego a funkcje systemu opodatkowania dochodów w PRL*, „Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały” 2017, nr 1.
- Kosikowski C., *Podatek jako instytucja ustrojowoprawna*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica” 1992, nr 54.
- Kozera Ł., *Transformacja systemu bankowego PRL. Odbudowa sytemu bankowego w latach 1945–1956*, „Annales Universitatis Paedagogicae Cracoviensis. Studia Politologica” 2011, nr 5.
- Kulicki J., *Reforma opodatkowania dochodów*, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016.
- Kurowski S., *Polityka gospodarcza PRL*, Warszawa 1990.
- Liberalne przesłanki polskiej transformacji gospodarczej*, red. W. Jarmołowicz, K. Szarzec, Warszawa 2011.
- Luszniewicz J., *Procesy inflacyjne w Polsce w latach 1945–1955 – przejawy, fazy, uwarunkowania, konsekwencje. Przyczynek do badań nad inflacją w PRL*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace” 2014, nr 2. <https://doi.org/10.33119/KKESiP.2014.2.5>
- Modzelewski W., *Nieuczesany komentarz o rządzeniu, podatkach i państwie na naszym – rok 2011*, Warszawa 2011.
- Niemiec W., *Popiwek — ustawowe ograniczenie wzrostu realnych płac w gospodarce PRL*, „Studia nad Autorytaryzmem i Totalitaryzmem” 2020, nr 4. <https://doi.org/10.19195/2300-7249.42.4.5>
- Owsiak S., *System podatkowy Polski w okresie transformacji – próba oceny*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H” 2016, vol. L, 1.
- Polityka gospodarcza*, red. H. Ćwikliński, Gdańsk 2004.
- Szczodrowski G., *Polski system podatkowy – strategia transformacji*, Gdańsk 2003.
- Szczodrowski G., Kempa J., *Transformacja polskiego systemu podatkowego w latach 1989–2021*, Gdańsk 2021.
- Wyszowski A., *Podatki pośrednie i dochodowe w systemie podatkowym*, Białystok 2010.

## NOTKA O AUTORZE • ABOUT THE AUTHOR

**Przemysław Piejda** – magistant na Wydziale Ekonomicznym Uniwersytetu Gdańskiego na kierunku ekonomia. W swoim dorobku posiada dwa artykuły naukowe: *Mechanizm odwrotnego obciążenia w podatku od towarów i usług w Polsce w latach 2011–2019* oraz *Wpływ Polskiego Ładu na wysokość opodatkowania dochodów osób fizycznych* – oba zostały opublikowane w recenzowanym czasopiśmie „Teoria i Praktyka Dydaktyki Akademickiej”.

**Zainteresowania naukowe:** system podatkowy w PRL.



pp1991@vp.pl