

Paweł Grata

(Instytut Nauk o Polityce, Uniwersytet Rzeszowski)

Podatki pośrednie w Drugiej Rzeczypospolitej

Wstęp

Na system fiskalny odrodzonego państwa polskiego składało się kilka zasadniczych grup źródeł dochodów skarbowych. Zgodnie ze stosowaną w okresie międzywojennym klasyfikacją budżetową należały do nich podatki bezpośrednie, podatki pośrednie, monopole skarbowe, cła oraz opłaty skarbowe (stemplowe) i przez większą część tego okresu ważną rolę we wpływach pełniły również daniny nadzwyczajne. Podatkowa część systemu fiskalnego Drugiej Rzeczypospolitej opierała się na trzech pierwszych kategoriach, które łącznie ze stanowiącymi *de facto* kolejne podatki daninami nadzwyczajnymi, obejmowały w warunkach ustabilizowanych stosunków skarbowych i walutowych od 75–80% ogółu wpływów z danin publicznych i monopolu w latach dwudziestych do około 90% w dekadzie następnej (udział cel oraz opłat stemplowych kształtował się wtedy już tylko na poziomie pięciu punktów procentowych, podczas gdy w połowie lat dwudziestych cła przynosiły nawet 20% wszystkich wpływów fiskalnych państwa)¹.

Podatki pośrednie, zwane też spożywczymi, bądź konsumpcyjnymi, odgrywały zdecydowanie najmniejszą rolę spośród trzech *stricte* podatkowych form danin publicznych. Wynikało to jednak nie tyle z niewielkiego obciążenia fiskalnego spożycia w Drugiej Rzeczypospolitej, ale ze specyfiki stworzonego w państwie systemu podatkowego. W jego ramach podatki pośrednie stanowiły bowiem jedynie element opodatkowania szeroko rozumianego spożycia, a znacznie większą jego część obejmowały monopole skarbowe, będące dla podatków akcyzowych swego rodzaju konkurencją. Przejęcie tego typu sposobu opodatkowania spożycia z systemów skarbowych Austrii i Rosji oznaczało wszak automatyczne

¹ Zob. np. Paweł Grata, „Problemy skarbowości II Rzeczypospolitej”, w *Między stabilizacją a ekspansją. System finansowy w służbie modernizacji (z warsztatów badawczych historyków gospodarczych)*, red. Jerzy Łazor i Wojciech Morawski (Wrocław: Wydawnictwo Gajt, 2014), 398–399; Wojciech Morawski, *Od marki do złotego. Historia finansów Drugiej Rzeczypospolitej* (Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2008), 139, 172, 196.

ograniczenie zasięgu przedmiotowego i znaczenia fiskalnego opartych na akcyzie podatków pośrednich. Monopole skarbowe objęły bowiem, obok soli, zapalek i losów loterii, alkohol etylowy oraz tytoń i papierosy, a więc produkty z założenia stanowiące najistotniejsze z punktu widzenia budżetu przedmioty opodatkowania spożycia, co siłą rzeczy przełożyć się musiało na trwałe ograniczenie znaczenia podatków pośrednich w dochodach skarbowych².

Warto jednak przyrzeć się bliżej miejscu podatków pośrednich w systemie fiskalnym Drugiej Rzeczypospolitej. Mimo względnej marginalizacji, odgrywały one ważną rolę w gospodarce budżetowej państwa, przynosząc jej około 10% wpływów w latach trzydziestych. Zauważyć należy również ewolucję zachodzącą w ich ramach, która przebiegała w kilku wyraźnie wyodrębniających się etapach. Przejęcie zróżnicowanych w tym względzie rozwiązań zaborczych, następnie ich unifikacja, tworzenie rozwiązań własnych, choć nie do końca oryginalnych, wreszcie widoczna stabilizacja połączona z pewnym rozszerzeniem zakresu przedmiotowego oraz wzrostem znaczenia fiskalnego w latach trzydziestych, to główne części składowe zachodzących w obrębie podatków pośrednich procesów rozwojowych. Ich analiza będzie zatem główną osią narracji niniejszego opracowania, stanowiąc równocześnie klucz do odpowiedzi na pytanie o miejsce podatków pośrednich w systemie fiskalnym Drugiej Rzeczypospolitej³.

Podatki pośrednie na ziemiach polskich u progu niepodległości

Podatki obciążające szeroko rozumianą konsumpcję stanowiły istotną część systemów fiskalnych państw zaborczych i w okresie przed wybuchem I wojny światowej przynosiły przeciętnie około połowy wpływów z danin publicznych na ziemiach polskich. Już wtedy jednak wyraźnie widoczny był dualny charakter sposobu opodatkowania spożycia, gdyż zarówno w Austrii, jak i Cesarstwie Rosyjskim dużą część wpływów z tego tytułu dawały monopole fiskalne. Dość stwierdzić, że w zaborze rosyjskim uznawany za wzorzec skuteczności tego typu instytucji monopol wódczany przynosił aż połowę wpływów z opodatkowania

² Na temat rozbudowy systemu monopolowego w połowie lat dwudziestych zob. Paweł Grata, *Miejsce monopolu skarbowych w reformie stabilizacyjnej Władysława Grabskiego (1923–1925)* (Rzeszów: Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, 2008), 54–73.

³ Trudno w literaturze o jednoznaczną definicję podatku pośredniego, jednak na potrzeby niniejszego tekstu zastosowano tę wynikającą z praktyki budżetowej Drugiej Rzeczypospolitej, zgodnie z którą do podatków pośrednich zaliczano oparte o akcyzę podatki spożywcze (konsumpcyjne) wchodzące w praktyce budżetowej państwa polskiego do wyodrębnionej kategorii podatków pośrednich i traktowane rozdzielnie od również opodatkowujących spożycie monopolu fiskalnych, jak i stanowiących pewną formę podatku pośredniego cel fiskalnych; zob. np. Roman Rybarski, *Nauka skarbowości* (Warszawa 1935), 190–195; 321–343; Edward Strasburger, *Prawo skarbowe Polski* (Warszawa 1922), 6–7.

spożycia, natomiast w Galicji monopole tytoniowy oraz solny obejmowały łącznie około 1/3 tego typu dochodów (we wszystkich trzech zaborach funkcjonowały również, uznawane raczej za przywilej skarbowy niż sposób opodatkowania spożycia, monopole loteryjne, który przynosiły po kilka procent wpływów)⁴.

Mimo dużego znaczenia monopoli skarbowych, rola podatków pośrednich pozostawała w tym okresie na ziemiach polskich niepodważalna. W zaborze pruskim obejmowały one wszak całość wpływów z opodatkowania spożycia, w austriackim około 2/3, natomiast w rosyjskim połowę tego typu dochodów. Co istotne, poza spirytusem w zaborze rosyjskim oraz tytoniem i solą w austriackim, podatki akcyzowe obejmowały wszystkie najważniejsze z punktu widzenia interesu fiskalnego państwa przedmioty opodatkowania.

Tabela 1. Podatki pośrednie (akcyzowe) na ziemiach polskich przed wybuchem I wojny światowej (według zaborów)

Lp.	Przedmiot opodatkowania	Zabór		
		austriacki	pruski	rosyjski
1.	Cukier	x	x	x
2.	Piwo	x	x	x
3.	Spirytus	x	x	-
4.	Tytoń	-	x	x
5.	Drożdże	x	-	x
6.	Gilzy i bibułki papierosowe	-	x	x
7.	Karty do gry	-	x	x
8.	Oleje mineralne (nafta)	x	-	x
9.	Wino	x	x	-
10.	Wino musujące	x	x	-
11.	Bilety kolejowe	-	x	-
12.	Liniowy podatek spożywczy	x	-	-
13.	Mięso	x	-	-
14.	Miód pitny	-	-	x
15.	Ocet	-	x	-
16.	Sprzedaż trunków (opłaty patentowe)	-	-	x
17.	Sól	-	x	-
18.	Sztuczne środki słodzące	-	x	-
19.	Środki świetlne	-	x	-
20.	Taksy automobilowe	-	x	-
21.	Wody mineralne	-	x	-
22.	Zapałki	-	x	-

X – obecność podatku w zaborze

-- brak podatku w zaborze

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Edward Taylor, *Prawo skarbowe Rzeczypospolitej Polskiej*.

⁴ Edward Taylor, *Polityka skarbowa i system podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej* (Poznań: Wyższa Szkoła Handlowa, 1929), 1–8.

Część druga (Poznań: Wydawnictwo M. Niemierkiewicz, 1920), 1–38.

We wszystkich trzech zaborach podlegały im cukier i piwo, w dwóch państwach zaborczych objęte nimi były spirytus, tytoń, gilzy i bibułki papierosowe, wino, oleje mineralne (produkty naftowe) oraz drożdże, natomiast najmniej rozpowszechnione, bo obecne w zaledwie jednym zaborze, były podatki od soli, mięsa, miodu, sztucznych środków słodzących, octu, środków świetlnych, taks autobusowych, wina musującego, biletów kolejowych, zapalek; liniowy podatek spożywczy oraz akcyzowe opłaty patentowe od sprzedaży trunków. Zdecydowanie najwięcej podatków spożywczych obowiązywało w zaborze pruskim, gdzie akcyzą objętych było aż kilkanaście produktów, podczas gdy w pozostałych dwóch zaborach ich liczba była o blisko połowę niższa niż w państwie niemieckim (łącznie na ziemiach polskich podatkami spożywczymi objęte były 22 kategorie kupowanych przez konsumentów produktów, bądź całych ich grup).

Przedstawiony obraz opodatkowania spożycia na ziemiach polskich dalszym komplikacjom uległ w czasie I wojny światowej. Okupujące Królestwo Polskie państwa centralne wprowadzały bowiem kolejne, nieznane wcześniej na tym terenie podatki akcyzowe, bądź monopole. Skutkiem tego stała się zamiana części dotychczasowych podatków na monopole fiskalne (sól, tytoń, a nawet cukier i sacharyna), ale również wejście w życie na terenach okupacji niemieckiej kilku nowych podatków akcyzowych (od węgla, gazu, elektryczności). Pogłębił się w ten sposób również chaos, jaki w zakresie podatków pośrednich na ziemiach polskich panował, co w kontekście późniejszych prób ich unifikacji przynieść musiało daleko idące trudności w tym względzie (w zaborze austriackim pojawiły się w czasie wojny akcyza na zapalki oraz podatek od środków transportowych)⁵.

Brak realnych możliwości szybkiego ujednoczenia systemu podatkowego powstającego państwa polskiego oznaczał konieczność czasowego przynajmniej utrzymania dotychczas obowiązujących w poszczególnych dzielnicach przepisów fiskalnych. Potwierdzeniem tego stało się wydane już 12 listopada 1918 r. rozporządzenie ówczesnego kierownika resortu skarbu Franciszka Jossé, a utrwaleniu różnic dzielnicowych służył równie nieunikniony w istniejących warunkach odrębny charakter gospodarki skarbowej prowadzonej w poszczególnych częściach kraju. W sytuacji, gdy pełna jej unifikacja nastąpić miała dopiero w roku 1922, trudno było liczyć na szybkie ujednoczenie obowiązujących w kraju zasad podatkowych⁶.

W kontekście pierwszych lat niepodległości trudno było nie tylko mówić o załączku zunifikowanego systemu podatków pośrednich, ale nawet okres ten

⁵ Stanisław Kauzik, „Finanse”, w *Polska w czasie Wielkiej Wojny (1914–1918)*, t. IV, red. Marcei Handelsman (Warszawa: Towarzystwo Badania Zagadnień Międzynarodowych, 1939), 66–84, 302–310.

⁶ *Monitor Polski* 205 (1918): 1–2; Z. Landau, „Skarbowość polska w latach 1918–1920”, *Finanse* 2 (1966): 18–19; Edward Taylor, „Skarbowość”, w *Bilans gospodarczy dziesięciolecia Polski Odrodzonej*, t. II, red. Stefan L. Zaleski (Poznań: Wydawnictwo Powszechnej Wystawy Krajowej, 1929), 268–269.

należałoby skwitować pojęciem trudnego do opisanego chaosu. Nie dość, że niezwykle zróżnicowany był zakres przedmiotowy opodatkowania spożycia (poszczególne produkty podlegały podatkowi w niektórych tylko częściach kraju), to jeszcze w kilku przypadkach równocześnie w obrębie jednego państwa występowały akcyza oraz system monopolowy. Sytuacja taka dotyczyła opodatkowania spirytusu, tytoniu, soli, cukru oraz sacharyny, chociaż warto zauważyć, że już w 1920 r. monopolem skarbowym produkty te (z wyjątkiem spirytusu) objęte były zarówno w dawnej dzielnicy rosyjskiej, jak i austriackiej, akcyza zaś pozostawała w użyciu w ich przypadku jedynie w pozostającej poza oddziaływaniem centralnej administracji skarbowej byłej dzielnicy pruskiej⁷.

Tam też klasyczne podatki spożywcze były, podobnie jak przed wojną, najbardziej rozpowszechnione. Dla przykładu, w preliminarzu budżetowym Ministerstwa b. Dzielnicy Pruskiej na okres 1 października 1919 r. – 31 marca 1920 r. znajdowały się podatki od tabaki, papierosów i tytoniu, cukru, soli, spirytusu, octu, win musujących, przyrządów do oświetlenia, zapalek, piwa, kart do gry, węgla, wód mineralnych oraz wina. Obok nich w ramach dosyć obszernie zarysowanej kategorii podatków pośrednich znajdowały się również cła oraz pobierane w dzielnicy opłaty stemplowe, jednak wyraźnie widoczna była dominacja w strukturze dochodów źródeł opartych właśnie na akcyzie. Sam podatek od spirytusu przynieść miał w preliminowanym okresie 95 mln marek, czyli blisko 40% wszystkich wpływów Departamentu Skarbu oraz 65% dochodów całej grupy „podatków pośrednich”. Wszystkie wymienione podatki spożywcze dać miały łącznie 127 mln marek, a więc ponad połowę ogółu dochodów skarbowych dzielnicy, co uwzględniając nawet nieprecyzyjność tego typu szacunków oraz niewielką przewidywalność ówczesnych preliminarzy budżetowych, wskazywać musiało na znaczenie podatków konsumpcyjnych w gospodarce fiskalnej tej części ziem wchodzących w skład budowanego państwa polskiego⁸.

Odmierna była sytuacja podatków akcyzowych w obu pozostałych dzielnicach. Tego typu instrumentem nie tylko objętych było znacznie mniej artykułów konsumpcyjnych, ale także odgrywały one wyraźnie mniejszą rolę we wpływach skarbowych. Oba zjawiska widoczne były zwłaszcza w latach 1920–1921, gdy umacniający się system monopolowy obejmował znacznie więcej wpływów z opodatkowania spożycia niż akcyza. Podatki akcyzowe obejmowały w tym okresie na omawianym obszarze wódkę (monopol obowiązywał tylko w b. Królestwie), wino musujące, piwo, miód, drożdże, mięso, naftę i oleje mineralne, zapalki, gilzy do papierosów, węgiel; wciąż obowiązywał również we Lwowie

⁷ Szerzej zob. Paweł Grata, *Monopole skarbowe w polityce podatkowej Drugiej Rzeczypospolitej* (Rzeszów: Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, 2009), 59–63.

⁸ Preliminarz budżetowy Rzeczypospolitej Polskiej. Projekt preliminarza budżetowego b. dzielnicy pruskiej na okres od 1 października 1919 r. do 31 marca 1920 r., cz. VII. Departament Skarbu, 2; obliczenia własne.

i w Krakowie konsumpcyjny podatek liniowy obciążający artykuły spożywcze pierwszej potrzeby. Co istotne, wszystkie spośród wymienionych zobowiązań skarbowych utrzymywały charakter dzielnicowy, czego najlepszym przykładem były akcyza od olejów mineralnych, obowiązująca na obszarze byłej Galicji oraz obciążający naftę podatek proveniencji rosyjskiej⁹.

Kierunek zmian zachodzących w tym okresie w systemie podatkowym i opartych na rozszerzaniu terytorialnego zasięgu wcześniej obowiązujących dzielnicowych uprawnień monopolowych, spowodował widoczne zmniejszanie znaczenia akcyzowego sposobu opodatkowania we wpływach skarbowych. Już w roku 1920 podatki akcyzowe przyniosły bowiem na obszarze dawnej Galicji oraz Królestwa Polskiego zaledwie ¼ wpływów z opodatkowania spożycia, podczas gdy monopole uczestniczyły w nich aż w blisko 75%. W kolejnym roku nastąpiło pewne zwiększenie udziału podatków akcyzowych we wpływach. Sięgnęły w bilansie całego 1921 r. poziomu 34%, co miało być zapowiedzią zupełnie nowej struktury dochodów wynikającej ze zmian prawnych dokonywanych jesienią tego roku (o czym niżej).

Tabela 2. Struktura wpływów z podatków akcyzowych w b. Królestwie Polskim i w b. Galicji w latach 1920–1921 (w %)

Podatek od	1920	1921
Wódki	54,4	22,6
Win musujących	0,0	0,3
Wina	0,0	0,0
Piwa	0,6	2,4
Miodu	–	0,0
Drożdży	0,5	0,4
Mięsa	0,1	0,0
Nafty	0,4	0,4
Olejów mineralnych	20,3	9,7
Zapałek	1,9	2,3
Gilz papierosowych	2,2	0,2
Konsumpcyjny liniowy	0,2	0,0
Węgla	19,4	61,7
Razem	100,0	100,0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: „Zestawienia preliminowanych...”.

Struktura wpływów z podatków akcyzowych w tym okresie była bardzo niestabilna. W roku 1920 dominowały wśród nich dochody z pobieranego tylko w dawnej Galicji podatku od wódki, w 1921 r. natomiast, wraz z widoczną

⁹ „Zestawienia preliminowanych i rzeczywistych wydatków i dochodów Rzeczypospolitej Polskiej do 1920 roku oraz zestawienie prowizoryczne wydatków i dochodów za rok 1921”, Warszawa 1922; bs.

stabilizacją życia gospodarczego, zdecydowanie najwięcej, bo ponad 60% wpływów przyniosła pobierana w b. Królestwie akcyza od węgla, podczas gdy „gali-cyjskie” podatki od wódki oraz olejów mineralnych dały odpowiednio nieco ponad 20% oraz blisko 10% dochodów (łącznie wymienione świadczenia przyniosły aż 94% wszystkich wpływów z ówczesnie obowiązujących w obu dzielnicach podatków pośrednich).

Podsumowując upływający w bardzo niestabilnych warunkach politycznych i gospodarczych pierwszy okres w kształtowaniu się systemu podatków pośrednich w Rzeczypospolitej stwierdzić należy, że charakteryzował się on nie tylko pozostawieniem odziedziczonych przez zaborców zróżnicowanych rozwiązań, ale i widoczną niespójnością obowiązujących przepisów oraz planową ich tymczasowością. Nie mogło to jednak dziwić w sytuacji, gdy centralna administracja skarbowa wciąż nie obejmowała całego terytorium państwa; próby poprawy ściągalności danin publicznych nie przynosiły większych efektów, a dążenia unifikacyjne względem podatków pośrednich nadal pozostawały w sferze planów¹⁰.

Unifikacja podatków pośrednich

Zakończenie działań wojennych oraz widoczna stabilizacja stosunków politycznych i ekonomicznych w państwie przyniosły istotne zmiany w kwestiach podatkowych. O ile w przypadku podatków bezpośrednich pierwsze znaczące próby działań unifikacyjnych podjął jeszcze w 1920 r. ówczesny minister skarbu Władysław Grabski, to w przypadku podatków pośrednich sytuacja w sposób zasadniczy zmienić miała się w roku 1921. Podstawą podejmowanych w tym względzie działań stała się przyjęta przez Sejm Ustawodawczy 10 maja 1921 r. ustawa o regulowaniu podatków od spożycia, zużycia, bądź produkcji na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej. Ten lakoniczny w swej treści akt prawny stanowił ramowe upoważnienie dla rządu w kwestii wprowadzania jednolitych rozwiązań w sferze podatków pośrednich (spożywczych) na terenie całego państwa. Obejmował prawo do rozszerzania przepisów obowiązujących w poszczególnych dzielnicach na inne części kraju, zrównania stawek podatkowych na całym obszarze państwa, uchylania części funkcjonujących ustaw i rozporządzeń oraz podwyższania obowiązujących stawek podatków do poziomu sprzed wybuchu I wojny światowej (przepisy ustawy obowiązywać miały do końca 1921 r.)¹¹.

¹⁰ Jedyną ważną inicjatywą stał się w tym okresie złożony przez resort skarbu 23 kwietnia 1920 r. projekt ustawy w przedmiocie opłaty stemplowej od kart do gry, zastępujący dotychczasowy niezbyt wysoki zdaniem inicjatorów i zróżnicowany terytorialnie podatek akcyzowy formą obowiązującej w całym kraju opłaty skarbowej; zob. Druki Sejmu, Sejm Ustawodawczy (SU), druk 1718, Projekt ustawy w przedmiocie opłaty stemplowej od kart do gry z 23 kwietnia 1920 r., 7–8.

¹¹ Druki Sejmu, SU, druk 2649, Wniosek nagły Komisji Skarbowo-Budżetowej w sprawie ustawy o uregulowaniu podatków od spożycia, zużycia, względnie produkcji na obszarze

Przyjęcie ustawy z 10 maja 1921 r. odsuwało wprawdzie w czasie ostateczne ustawowe uregulowanie przepisów w zakresie podatków pośrednich, dawało jednak możliwość stosunkowo szybkiej unifikacji obowiązujących w Rzeczypospolitej regulacji drogą rozporządzeń Rady Ministrów (warunkiem ich zatwierdzenia było przedłożenie w ciągu trzech miesięcy Sejmowi). Pamiętając o fakcie, iż podstawowym motywem większości podejmowanych w tym czasie względem podatków pośrednich decyzji było dążenie do wzrostu wpływów skarbowych, warto jednak zauważyć również ich aspekt formalny. Rząd, korzystając z przyznanego upoważnienia, przeprowadził bowiem w ciągu kolejnych kilku miesięcy szereg ważnych zmian w obowiązującym stanie prawnym, a ich kierunek zależny był od przedmiotu i formy opodatkowania. Obok spodziewanej unifikacji zasad opodatkowania spożycia przeprowadzono również istotne zmiany pod względem sposobu jego obciążania, wreszcie nastąpiło też uproszczenie rodzącego się systemu podatków pośrednich drogą likwidacji części danin najmniej istotnych i uznanych za zbędne.

Wydaje się, że najistotniejsze z punktu widzenia całości problemu stały się przeprowadzone wczesną jesienią 1921 r. zmiany w zakresie sposobu opodatkowania cukru oraz spirytusu. Rząd rozporządzeniem z 26 września zniósł bowiem wprowadzony przez okupantów monopol cukrowy, zaś 14 października zawiesił funkcjonowanie kolejnego spośród dwóch najważniejszych ówczesnie monopolu skarbowych, czyli monopolu spirytusowego. Od czasu wejścia w życie obu rozporządzeń zarówno cukier, jak i spirytus podlegały akcyzie, a świadczenia je obciążające zaliczane były do grupy podatków pośrednich, wśród nich rzecz jasna bezwzględnie dominując. Co więcej, w wyniku podjętych wtedy decyzji nastąpił znaczący wzrost roli podatków akcyzowych w strukturze opodatkowania spożycia w Polsce – ich udział zwiększył się bowiem z 34% w 1921 r. do aż 72% w roku 1922¹².

Równie głębokie zmiany zachodziły w roku 1921 w obrębie danin pośrednich już wcześniej funkcjonujących w oparciu o podatek akcyzowy. W przypadku olejów mineralnych, wina oraz wina musującego nastąpiło ujednoczenie przepisów w oparciu o jedno z wybranych, uznanych za najbardziej przydatne, rozwiązań zaborczych. I tak opodatkowanie olejów mineralnych (czyli nafty i przetworów naftowych) rozporządzeniem z 17 listopada 1921 r. zunifikowano na podstawie przepisów austriackich z 16 maja 1888 r., natomiast dla wina musującego (rozporządzenie z 14 listopada) oraz wina (5 grudnia 1921 r.) za najbardziej adekwatne

Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 18 marca 1921 r., 1–2; DzU 1921, nr 41, poz. 248; nt. podjętych w 1920 r. przez Władysława Grabskiego działań na rzecz unifikacji systemu podatkowego, zob. Paweł Grata, „Polityka podatkowa ministra skarbu Władysława Grabskiego w okresie od grudnia 1919 do listopada 1920 roku”, *Limes. Studia i materiały z dziejów Europy Środkowo-Wschodniej* 2 (2009): 164–165.

¹² Archiwum Akt Nowych (AAN), Protokoły posiedzeń Rady Ministrów 1918–1937 (Protokoły), t. 15, Protokół z posiedzenia Rady Ministrów z 26 września 1921 r., k. 620; Załącznik 8, k. 682–688, t. 16; Projekt rozporządzenia Rady Ministrów w przedmiocie opodatkowania spirytusu i wyrobów wódczanych na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej, k. 126–127; Grata, *Monopole*, 64.

do istniejących warunków uznano przepisy pruskie z 26 lipca 1918 r. Nieco inaczej potraktowana została kwestia opodatkowania piwa, drożdży i zapalek. We wszystkich przypadkach władze skarbowe pozostawiły bowiem dotychczas obowiązujące przepisy zaborcze, ujednolicając jednocześnie w całym kraju poziom opodatkowania. Wysokość akcyzy na drożdże i zapalki określiły dwa rozporządzenia z 30 maja 1921 r., natomiast trzema rozporządzeniami Rady Ministrów z 19 września 1921 r. „ujednostajniono obciążenie piwa podatkiem spożywczym we wszystkich trzech dzielnicach w ten sposób, iż nie zmieniając samego sposobu opodatkowania wyrównano stopy podatkowe”¹³.

W ramach porządkowania systemu danin pośrednich udało się również zmniejszyć w sposób znaczący liczbę obowiązujących w kraju podatków akcyzowych. Proces likwidacji dotknął dawnych obciążeń dzielnicowych niezbyt przystających z różnych względów do ówczesnej rzeczywistości gospodarczej i fiskalnej, ale i nie przynoszących większych dochodów budżetowi. W przypadku pruskiej spuścizny fiskalnej dotyczyło to podatków od środków oświetlenia oraz gilz i bibulek papierosowych, spośród rosyjskich rozwiązań zniesiono akcyzę od miodu pitnego (koszty kontroli skarbowej miodosytni znacząco przekraczały dochód z podatku), zaś austriackie tradycje podatkowe reprezentowały w tej grupie wywodzące się jeszcze z lat 20. XIX w. liniowy podatek konsumpcyjny oraz podatek od mięsa. Jedynym spośród wycofywanych z fiskalnego „obiegu” obciążeniem o zakresie terytorialnym, przekraczającym granice jednego zaboru, był podatek od gilz i bibulek papierosowych, który wciąż pobierano zarówno w dawnym zaborze pruskim, jak i w pozostającej w czasie wojny pod okupacją niemiecką części Królestwa Polskiego oraz na Ziemiach Wschodnich. W sytuacji jednak, gdy wpływy z podatku były niewielkie, a w państwie swe struktury rozbudowywał monopol tytoniowy, władze skarbowe zdecydowały się zrezygnować z tego wątpliwego źródła dochodu (z dniem 1 listopada w b. zaborze rosyjskim, a od 1 stycznia 1922 r. w b. dzielnicy pruskiej)¹⁴.

Kolejny etap unifikacji i porządkowania opartego o pozaborcze rozwiązania prawne systemu podatków pośrednich w Rzeczypospolitej nastąpił w ostatnich

¹³ AAN, Protokoły, t. 16, Motywy do rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie podwyższenia podatku spożywczego od oleju skalnego na obszarze Rzeczypospolitej, k.515–516; Druki Sejmu, SU, druk 3665, Projekt ustawy w przedmiocie zmian w postanowieniach o opodatkowaniu piwa na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej z 8 lipca 1922 r. Załącznik 2, Motywy, 1; DzU 1921, nr 50, poz. 304, 305, 306, 307; nr 85, poz. 610, 611, 612; nr 95, poz. 700; nr 97, poz. 709; nr 100, poz. 717; nr 105, poz. 764; „Sprawy podatkowe”, *Przemysł i Handel* 16–17 (1922): 279–280.

¹⁴ Druk Sejmu, SU, druk 2997, Przedłożenie rozporządzenia Rady Ministrów z dn. 19 lipca 1921 r. w przedmiocie uchylecia w b. zaborze austriackim ustawy o opodatkowaniu mięsa i rządowego podatku liniowego w miastach zamkniętych, Załącznik 2, Motywy, 1; druk 2998, Przedłożenie rozporządzenia Rady Ministrów z dn. 5 sierpnia 1921 r. w przedmiocie uchylecia w b. zaborze rosyjskim postanowień rosyjskiej ustawy akcyzowej o opodatkowaniu miodu do picia, Załącznik 2, Motywy, 1; druk 3054, Przedłożenie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 6 października 1921 r. o zniesieniu akcyzy od gilz z bibulek papierosowych, Załącznik 2, Motywy, 1–2; DzU 1921, nr 66, poz. 428; nr 69, poz. 455; nr 84, poz. 596; nr 108, poz. 787, 788.

miesiącach roku 1922. Ustawą z 4 września tego roku Rada Ministrów ponownie uzyskała prawo do regulowania podatków spożywczych mocą rozporządzeń i korzystając z tej kolejnej już ustawy ramowej przeprowadzono ważne zmiany w opodatkowaniu spożycia. W ramach działań na rzecz dalszej unifikacji przepisów wymienić należy: rozszerzenie na cały kraj rozporządzeniem z 23 października 1922 r. zakresu terytorialnego działania rosyjskiej ustawy akcyzowej o patentach akcyzowych na fabrykację trunków, drożdży oraz na zakłady sprzedaży trunków, zapalek i gilz papierosowych, przeprowadzone 30 listopada 1922 r., rozciągnięcie na obszar całej Rzeczypospolitej przepisów niemieckiej ustawy z 8 kwietnia 1917 r., zmienionej 29 kwietnia 1922 r. o opodatkowaniu węgla oraz analogiczne rozporządzenie z 23 listopada 1922 r. w sprawie rozszerzenia działania pruskiej ustawy o podatku spożywczym od kwasu octowego z 15 lipca 1909 r., uzupełnionej 14 czerwca 1922 r. W kierunku odmiennym poszło natomiast rozporządzenie z 30 października 1922 r., uchylające niemieckie przepisy o opodatkowaniu wód mineralnych i sztucznie wyrabianych napojów z 26 lipca 1918 r., dotychczas obowiązujące na obszarze województw poznańskiego i pomorskiego¹⁵.

Wraz z wprowadzanymi w tym czasie zmianami prawnymi dobiegł końca pierwszy, oparty na przepisach zaborczych, etap procesu unifikacji systemu podatków pośrednich w Rzeczypospolitej. W jego wyniku nastąpiło nie tylko ujednoczenie obowiązujących w całym kraju przepisów (częściowo za pomocą zrównania stawek podatku, inne objęły całość zasad opodatkowania), ale również i widoczne uproszczenie fiskalnego obciążenia konsumpcji. Potwierdzeniem tego stała się widoczna redukcja pobieranych na obszarze Rzeczypospolitej podatków akcyzowych. W roku 1923 było ich już tylko dwanaście, czyli liczba świadczeń, mimo powrotu do akcyzowego sposobu opodatkowania cukru i spirytusu, zmniejszyła się w porównaniu z pierwszymi latami niepodległości o blisko połowę (wobec istnienia w dawnych zaborach rosyjskim i austriackim handlowego monopolu solnego, podatek od soli obowiązywał jedynie w b. zaborze pruskim).

Warto zauważyć, że w przypadku rozszerzania zakresu działania przepisów zaborczych zdecydowanie najczęściej wybierane były przez polskie władze skarbowe rozwiązania niemieckie, z reguły uznawane za najnowocześniejsze. Stało się tak w kontekście sposobu opodatkowania wina, wina musującego, węgla oraz kwasu octowego, podczas gdy rozwiązanie rosyjskie zastosowano na obszarze

¹⁵ DzU 1922, nr 67, poz. 607; nr 95, poz. 879; nr 98, 899; nr 99, poz. 909; nr 112, poz. 1015; korzystając z uprawnień nowej ustawy ramowej władze skarbowe nie zapomniały rzecz jasna również o mających na celu ograniczenie destrukcyjnego wpływu inflacji na dochody podwyżkach akcyzy – w II połowie roku w górę poszły stawki podatków od wina musującego, cukru, piwa, soli jadalnej (w b. dzielnicy pruskiej), drożdży, zapalek, spirytusu, olejów mineralnych; wzrost poziomu opodatkowania towarzyszył również wspomnianym przepisom unifikującym terytorialnie przepisy akcyzowe; zob. Druki Sejmu, Okres I, druk 152, Projekt ustawy przywracającej moc obowiązującą ustawy z dn. 10 maja 1921 r. o uregulowaniu podatków od spożycia, zużycia, względnie produkcji na obszarze Rzeczypospolitej z 4 lutego 1923 r., Załącznik 2, Motywy, 1–2.

całego kraju jedynie w przypadku marginalnych z punktu widzenia Skarbu akcyzowych opłat patentowych, tradycje austriackie zaś obecne pozostały w opodatkowaniu produktów naftowych (było to oczywistym skutkiem najbardziej zaawansowanych stosunków gospodarczych w tym względzie w dawnej Galicji). W przypadku pięciu produktów opodatkowania (spirytus, cukier, piwo, drożdże, zapalki) ujednociono jedynie poziom stawek akcyzy, pozostawiając w poszczególnych dzielnicach dotąd obowiązujące podstawy prawne.

Dalsza unifikacja przepisów regulujących podatki pośrednie nadeszła w okresie reform skarbowo-walutowych pozaparlamentarnego gabinetu Władysława Grabskiego. Ich niezbędnym elementem stać się miała oparta o zwiększone wpływy podatkowe stabilizacja budżetu, w czym również podatki akcyzowe odegrać miały pewną, acz, jak się miało okazać, niezbyt znaczącą rolę. Wraz z podjęciem reformy premier Grabski dążył bowiem do ponownej rozbudowy zasięgu monopolowego sposobu opodatkowania spożycia, co w sposób oczywisty musiało się przełożyć na obciążania świadczeniami na rzecz państwa niektórych produktów konsumpcyjnych. Wskutek przywrócenia w 1924 r. monopolu spirytusowego oraz rozciągnięcia na obszar całego kraju monopolu solnego, a także utworzenia w rok później monopolu zapalczanego, liczba produktów objętych akcyzą ponownie się zmniejszyła, a tendencję tę wzmocniło jeszcze wstrzymanie rozporządzeniem z 9 sierpnia 1924 r. poboru podatku od węgla (u podstaw decyzji leżało dążenie do obniżenia cen sprzedażnych). W ten sposób w 1926 r. podatków pośrednich pozostało w polskim systemie skarbowym już tylko 8, a nieuchronnym tego skutkiem stał się ponowny, tym razem trwały, spadek ich udziału w dochodach z opodatkowania spożycia¹⁶.

Swego rodzaju efektem ubocznym rozbudowy systemu monopolowego stały się również zmiany podstaw prawnych części związanych z produktami objętymi monopolami podatków akcyzowych. Pełną regulację zasad opodatkowania drożdży oraz kwasu octowego zawierała ustawa o monopolu spirytusowym z 31 lipca 1924 r., natomiast częścią składową ustawy o monopolu zapalczanym (i zabezpieczeniem interesu Skarbu w tym względzie) stało się wprowadzenie zapisanego w art. 6 ustawy z 15 lipca 1925 r. podatku od zapalniczek. Bardziej skomplikowane były losy przepisów o akcyzowych opłatach patentowych obciążających wyrób i sprzedaż szeroko rozumianych używek. Ustawa o monopolu spirytusowym określiła nowe zasady obowiązujące w zakresie opłat akcyzowych płaconych przez producentów i sprzedawców napojów alkoholowych (zwolnione były z nich państwowe sklepy i składy fabryczne przy wytwórniach monopolowych), natomiast przepisy dotyczące wyrobu i handlu winem znalazły się w ustawie unifikującej tę sferę opodatkowania spożycia przyjętej przez Sejm 1 lipca 1925 r. W ten sposób nowy stan prawny ograniczył zakres obowiązywania przepisów o opłatach

¹⁶ DzU 1924, nr 85, poz. 821; *Rocznik Ministerstwa Skarbu (RMS): 1924–1927*, 46–48; Grata, *Monopole*, 64–65; Stanisław Głabiński, *Nauka skarbowości* (Warszawa–Lwów 1925), 406–407.

patentowych, wyłączając z nich produkcję i sprzedaż drożdży, zapalek oraz gilz papierosowych¹⁷.

Znacznie istotniejsze były zmiany zachodzące w sferze opodatkowania spożycia najważniejszych w nowej sytuacji prawnej podatków pośrednich. Wraz ze zmniejszaniem ich znaczenia w polskim systemie skarbowym następowała bowiem ostateczna, tym razem oparta już na własnych rozwiązaniach, unifikacja regulujących ich funkcjonowanie przepisów akcyzowych. Jeszcze w okresie istnienia rządu Władysława Grabskiego przyjęte zostały ustawy o opodatkowaniu piwa (12 czerwca 1924 r.) oraz wspomniana regulacja opodatkowania wina i miodu syconego (1 lipca 1925 r.). Nieco później skodyfikowano zasady sprzedaży i opodatkowania cukru (ustawa z 22 lipca 1925 r. oraz rozporządzenie Prezydenta z 13 września 1927 r.), wreszcie 7 marca 1928 r. ukazało się rozporządzenie Prezydenta o podatku od olejów mineralnych, które zakończyło proces tworzenia własnych podstaw prawnych opodatkowania spożycia¹⁸.

Sposób kształtowania przyjmowanych regulacji bardzo wyraźnie uwzględniał dotychczasowe doświadczenia w tym względzie. Dobrym tego przykładem była ustawa o opodatkowaniu piwa, której uzasadnienie nie tylko wprost odwoływało się do niezwykle zróżnicowanych tradycji zaborczych, ale również je wartościowało. Za zdecydowanie najbardziej zacofane twórcy ustawy uznali zatem rozwiązania rosyjskie (opodatkowanie wagi przerobionego w browarze słodu), natomiast najwyżej stawiali w tym względzie oparte na opodatkowaniu „piwa jako gotowego produktu” prawodawstwo pruskie, na którym (ustawa z 26 lipca 1918 r.) polski projekt się wzorował. Na rozwiązaniach niemieckich, również datowanych na 26 lipca 1918 r., oparła się także w dużej mierze nowa ustawa o opodatkowaniu wina i miodu syconego, która objęła swymi przepisami również akcyzę od wina musującego. W sytuacji, gdy już wcześniej obowiązywały w tym względzie przepisy pruskie, wybór taki był w pełni zrozumiały, chociaż rzecz jasna nowe przepisy wprowadziły kilka istotnych modyfikacji, mających na celu uproszczenie systemu poboru podatku i kontroli skarbowej (twórcy ustawy częściowo odwoływali się też do przepisów austriackich)¹⁹.

Wprowadzenie trwałych podstaw prawnych dwóch najważniejszych od połowy lat dwudziestych podatków akcyzowych nastąpiło nieco później i przeprowadzone zostało za pomocą rozporządzeń prezydenckich. W przypadku

¹⁷ DzU 1924, nr 78, poz. 756; 1925, nr 75, poz. 525; nr 83, poz. 561; Bolesław Markowski, „O systemie danin publicznych w Polsce”, *Sprawy Podatkowe* 10 (1925): 433–434; „Opodatkowanie zapalniczek po wprowadzeniu monopolu”, *Tygodnik Handlowy* 41 (1925): 5.

¹⁸ S. Głębiński, *Polskie prawo skarbowe* (Lwów 1928), 76–85; Witold Grabowski, „Podatki pośrednie”, w *Odrodzona skarbowość polska. Zarys historyczny* (Warszawa: Stowarzyszenie Urzędników Skarbowych Rzeczypospolitej Polskiej, 1931), 90–94.

¹⁹ AAN, Protokoły, t. 25, Motywy do projektu ustawy o opodatkowaniu piwa, k. 89–90; Druki Sejmu, Okres I, druk 1608, Projekt ustawy o opodatkowaniu wina i miodu syconego z dnia 17 listopada 1924 roku, 1–8.

opodatkowania cukru tak długie utrzymywanie przepisów dzielnicowych wynikało ze specyfiki przemysłu cukrowniczego, w ramach którego istniała silna rywalizacja między zakładami byłych zaborów pruskiego oraz rosyjskiego. W związku z nią władze skarbowe występowały w tym wypadku również w charakterze arbitra, który musiał godzić obie strony sporu. Efektem tego była przyjęta w lipcu 1925 r. ustawa o regulowaniu obrotu cukrem na obszarze Rzeczypospolitej, natomiast unifikacja sposobu opodatkowania tego produktu nastąpiła dopiero we wrześniu 1927 r. Co istotne z punktu widzenia wspomnianych problemów dzielnicowych, regulacja ta czerpała z najnowszych wzorów zarówno niemieckich (ustawy z 9 sierpnia 1923 r. oraz 10 sierpnia 1925 r.), jak i rosyjskich (akty z 7 sierpnia 1923 r. oraz 20 sierpnia 1926 r.)²⁰.

Ostatnim elementem kształtowania się prawnych podstaw funkcjonowania podatków akcyzowych w Rzeczypospolitej stało się, jak napisano w uzasadnieniu projektu odnośnego rozporządzenia, „opracowanie polskich przepisów” w zakresie opodatkowania produktów naftowych. Podstawą nowych przepisów stała się, wprawdzie dotychczas obowiązująca ustawa austriacka, lecz nie zmieniła się zasadniczo stopa opodatkowania, jednak rozporządzenie z 7 marca 1928 r. przyniosło również istotne korekty w stosunku do poprzedniego stanu prawnego. Przede wszystkim jego konstrukcja została upodobniona do pozostałych obowiązujących w kraju ustaw akcyzowych i dostosowana do potrzeb polskiej administracji skarbowej, co w kontekście finalizacji budowy własnego systemu fiskalnego było szczególnie ważne. Istotnymi elementami nowej regulacji stało się też usunięcie wielu wywodzących się z przepisów austriackich szczegółowych kwestii technicznych oraz dostosowanie przepisów wykonawczych rozporządzenia do postępów techniki przemysłowej (zwięzły charakter rozporządzenia miał być podobny do analogicznych „nowoczesnych” ustaw w państwach zachodnich)²¹.

W ten sposób, po niemal dziesięciu latach niepodległości zakończył się proces opartej na własnych rozwiązaniach prawnych unifikacji systemu podatków pośrednich w Rzeczypospolitej. Był on nie tylko długi i skomplikowany, ale prowadzący również do wyraźnego zmniejszenia znaczenia wykorzystujących akcyzę podatków spożywczych w polskim systemie fiskalnym. Wskutek zachodzących w jego wyniku zmian w grupie podatków pośrednich pozostały ostatecznie

²⁰ AAN, Protokoły, t. 39, Uzasadnienie do projektu rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej o opodatkowaniu cukru, k. 134; Druki Sejmu, Okres I, druk 1999, Projekt ustawy o uregulowaniu obrotu cukrem na obszarze Rzeczypospolitej, Załącznik 1, Motywy, 1–7; DzU 1925, nr 90, poz. 630; 1927, nr 81, poz. 700; Marian Eckert, *Przemysł rolno-spożywczy w Polsce 1918–1939* (Poznań: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, 1974), 158; Władysław Ostrowski, „Podatek od cukru”, *Przegląd Skarbowy* 12 (1927): 366–375.

²¹ AAN, Protokoły, t. 42, Uzasadnienie do projektu rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej o podatku od olejów mineralnych, k. 281–282; DzU 1928, nr 27, poz. 252; Władysław Ostrowski, „Opodatkowanie olei mineralnych”, *Przegląd Skarbowy* 5 (1928): 129–135; „Podatek od olejów mineralnych”, *Czasopismo Skarbowe* 6–7 (1928): 233–234.

w połowie lat dwudziestych już tylko akcyza od cukru, piwa, wina, olejów mineralnych oraz mniej istotna opłata od sprzedaży napojów alkoholowych, a także związane z działającymi w Rzeczypospolitej monopolami skarbowymi podatki od drożdży, kwasu octowego i zapalniczek. I mimo kolejnych zachodzących w latach trzydziestych modyfikacji, taki właśnie układ, oparty na stosunkowo niewielkiej liczbie podatków akcyzowych, przetrwał już do końca okresu międzywojennego, a ich znaczenie w dochodach Skarbu pozostawać miało na w miarę stabilnym, choć niewysokim poziomie.

Tabela 3. System podatków pośrednich w Polsce w roku 1929²²

Nazwa podatku/podstawa prawna	Przedmiot opodatkowania	Stawka podatku
Podatek od wina Ustawa o opodatkowaniu wina i miodu syconego z 1 lipca 1925 r.	Wino naturalne i owocowe, napoje podobne do wina (tzw. wino sztuczne), moszcz winogronowy i owocowy, wino musujące, miód sycony, wytwarzane w kraju oraz przywożone z zagranicy	1,00 zł/l – wina gronowe 2,00 zł/l – wina gronowe mocne 0,80 gr./l – wina sztuczne 0,40 gr./l – wina rodzynkowe 0,20 gr./l – wino owocowe, miód sycony 0,50 gr./l – moszcz winny 0,10 gr./l – moszcz owocowy 4,50 gr./but. – wino musujące gronowe 2,00 zł/but. – wino musujące owocowe
Podatek od piwa Ustawa o opodatkowaniu piwa z 12 czerwca 1924 r.	Piwo wyrobione na obszarze Rzeczypospolitej oraz przywiezione z zagranicy	40,00 zł/1500 hl brzezki – podatek od wyrobu 6,00–6,60 zł/hl – podatek od gotowego produktu
Podatek od cukru Rozporządzenie Prezydenta o opodatkowaniu cukru z 13 września 1927 r.	Cukier buraczany i trzcinowy oraz cukier o tym samym składzie chemicznym wyrobiony w Polsce, bądź sprowadzony z zagranicy	35,00 zł/100 kg – cukier kontyngentowy 75,00 zł/100 kg – poza kontyngentem
Podatek od drożdży Rozporządzenie Prezydenta o monopolu spirytusowym z 26 marca 1927 r.	Drożdże prasowane (piekarniane) wyrobione w fabrykach krajowych oraz sprowadzane z zagranicy	1,00 zł/kg – drożdże krajowe 1,30 zł/kg – drożdże importowane

²² W przypadku akcyzowych opłat patentowych, których liczba i różnorodność nie pozwala na umieszczenie ich w całości w krótkim i syntetycznym z założenia zestawieniu tabelarycznym, zaprezentowano jedynie wybrane stawki; szerzej zob. DzU 1927, nr 32, poz. 394.

<p>Podatek od olejów mineralnych</p> <p>Rozporządzenie Prezydenta o podatku od olejów mineralnych z 7 marca 1928 r.</p>	<p>Przetwory otrzymywane w jakikolwiek sposób z ropy naftowej (oleju ziemnego) i gazu ziemnego pochodzenia krajowego i zagranicznego</p>	<p>14,00 zł/100 kg – benzyna 10,50 zł/100 kg – nafta 1,80 zł/100 kg – oleje gazowe 7,00 zł/100 kg – smary</p>
<p>Podatek od zapalniczek</p> <p>Ustawa o monopolu zapalczanym z 15 lipca 1925 r. (DzU 1925, nr 83, poz. 561)</p>	<p>Zapalniczki, tj. przyrządy służące do niecenia ognia, wyrabiane w kraju, jak i przywożone z zagranicy</p>	<p>1 zł/szt. – zapalniczki kieszonekowe 5 zł/szt. – zapalniczki ściennne</p>
<p>Podatek od kwasu octowego</p> <p>Rozporządzenie Prezydenta o monopolu spirytusowym z 26 marca 1927 r.</p>	<p>Kwas octowy wyrobiony z octu drzewnego lub z soli kwasu octowego (krajowy lub zagraniczny)</p>	<p>0,40 gr./1 kg</p>
<p>Akcyzowe opłaty patentowe</p> <p>Rozporządzenie Prezydenta o monopolu spirytusowym z 26 marca 1927 r.</p> <p>Ustawa o opodatkowaniu wina i miodu syconego z 1 lipca 1925 r.</p>	<p>Wyrób i przerób spirytusu oraz wina, sprzedaż trunków hurtowa i detaliczna</p>	<p>100 zł/100 000 l 100°spirytusu – gorzelnie 520 zł/100 000 l 100°spirytusu – rektyfikacje 2500 zł – fabryki wódek (opłata zasadnicza) 400 zł – wytwórnie win musujących 60 zł – wytwórnie win gronowych 30 zł – wytwórnie wina owocowego i miodu syconego Opłaty za handel – uzależnione od rodzaju sprzedaży (handel hurtowy i detaliczny), zatrudnienia oraz klasy miejscowości</p>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wymienionych w zestawieniu aktów prawnych.

Ewolucja systemu podatków pośrednich

Ukształtowany w latach dwudziestych system podatków pośrednich przetrwał bez większych zmian aż do roku 1935, a wyraźna stabilizacja opodatkowania spożycia połączona była z widocznym w okresie Wielkiego Kryzysu dążeniem władz skarbowych do zwiększania fiskalnego znaczenia tej grupy dochodów budżetu. Elementem tej ostatniej tendencji stały się przyjęte jesienią 1931 r., wraz z kilkoma innymi rozwiązaniami zwiększającymi obciążenie

fiskalne społeczeństwa, zmiany w zasadach regulujących opodatkowanie piwa oraz wina, a także dokonana w marcu 1932 r. podwyżka podatku od drożdży²³.

Dwie pierwsze regulacje, przyjęte przez parlament 22 października 1931 r., wprowadzały kilka ważnych zmian w sposobie opodatkowania piwa oraz wina i miodu syconego, jednak podstawowym ich celem była podwyżka poziomu obciążających je podatków, co widoczne stało się zwłaszcza w przypadku piwa. Podwyżka akcyzy była uzasadniana wprawdzie faktem, że poziom stawek podatkowych pozostawał niezmienny od połowy lat dwudziestych i nie uwzględniał wskutek tego przeprowadzonej w 1927 r. dewaluacji waluty, jednak aspekt fiskalny wprowadzanych zmian był nad wyraz widoczny. Stawka podatku od piwa zwiększała się bowiem wraz z wejściem w życie ustawy o blisko 40%, co z nadwyżką pokryć miało ubytek związany z równoczesną likwidacją podatku od wyrobu piwa²⁴.

Nieco inaczej władze skarbowe podeszły do kwestii opodatkowania wina. W tym przypadku bowiem utrzymano dotychczasową stawkę podatku od win gronowych i owocowych, w górę poszła natomiast jego wysokość w przypadku napojów podobnych do wina, miodu syconego, moszczu winnego, win musujących, a także konsumowanych w celach rytualnych przez ludność żydowską win rodzynkowych, na które akcyza wzrosła aż półtorakrotnie (wcześniej obowiązywała preferencyjna stawka, stanowiąca 40% stawki podatku od win gronowych). Różne były losy ustalonych w 1931 r. stawek podatków od piwa i wina. W pierwszym przypadku pozostawały one przez kolejne lata na niezmiennym poziomie (modyfikacja wymagała regulacji ustawowej), natomiast poziom akcyzy od wina, dzięki znajdującemu się w ustawie upoważnieniu dla ministra skarbu do zmiany jej stawek został w obliczu postępującego załamania na rynku już w pierwszych miesiącach obowiązywania nowych przepisów zmniejszony. Rozporządzeniem ministra skarbu z 23 listopada 1931 r. stawka podatku na wina gronowe obniżona została o 10% (do 90 gr./l), natomiast we wrześniu 1932 r. aż o połowę zmniejszona została akcyza od win musujących (z 8 zł do 4 zł za butelkę)²⁵.

²³ Na temat podstawowych tendencji w polityce podatkowej okresu kryzysu; zob. Paweł Grata, „Polityka podatkowa II Rzeczypospolitej. Zarys problematyki”, *Roczniki Dziejów Społecznych i Gospodarczych* 72 (2012): 146–148; Janusz Szpunar, „Polityka podatkowa Polski w okresie kryzysu w latach 1929–1933”, *Roczniki Dziejów Społecznych i Gospodarczych* 20 (1958): 239–258.

²⁴ AAN, Protokoły, t. 59, Uzasadnienie do projektu ustawy o opodatkowaniu piwa, k. 151–153; DzU 1931, nr 99, poz. 762, Julian Krupa, „Nowe ustawodawstwo akcyzowe”, *Czasopismo Skarbowe* 12 (1931): 618–619; „Zmiana podatku od piwa”, *Polska Gospodarcza* 40 (1931): 1416–1417.

²⁵ AAN, Protokoły, t. 59, Uzasadnienie do projektu ustawy o opodatkowaniu wina i miodu syconego, k. 143–145; DzU 1931, nr 99, poz. 763; nr 103, poz. 798; 1932, nr 82, poz. 720; Krupa, „Nowe ustawodawstwo”, 620–621; nt. protestów parlamentarzystów żydowskich przeciwko podwyżce akcyzy na wina rodzynkowe; zob. Paweł Grata, „Stanowisko parlamentarzystów żydowskich wobec polityki podatkowej państwa polskiego w okresie Wielkiego Kryzysu”, w *Rola Żydów w rozwoju gospodarczym ziem polskich*, red. Janusz Skodlarski i Andrzej Pieczewski (Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2014), 168–169.

Czysto fiskalne było ukierunkowanie wprowadzonych ustawą z 10 marca 1932 r. zmian w opodatkowaniu drożdży prasowanych. Podobnie jak zwykłą akcyzy od piwa uzasadniono je faktem utrzymywania obowiązujących stawek na niezmiennym poziomie od roku 1924. Ustawa wprowadzała jednolity podatek na drożdże wyrabiane w kraju oraz za granicą, a skala podwyżki dla drożdży wytwarzanych w Polsce była nawet jeszcze wyższa niż w przypadku piwa. Nowa stawka akcyzy wynosiła bowiem 1,50 zł za kg drożdży, co oznaczało, że dla produktu wytwarzanego w kraju wzrosła ona aż o 50% (koszt podatku od drożdży sprowadzanych zza granicy zwiększył się o 15%). Władze skarbowe z podwyżką wiązały duże nadzieje – spodziewano się, że wpływy budżetu zwiększą się o 4 mln zł rocznie, czyli proporcjonalnie do wzrostu stawki podatku²⁶.

Przeprowadzone w 1931 oraz 1932 r. zmiany w opodatkowaniu piwa, wina oraz drożdży przez długi czas stanowiły jedyne ważniejsze korekty w systemie danin pośrednich. Nie oznaczało to jednak, że prowadzona przez władze skarbowe w okresie kryzysu polityka fiskalna nie odcisnęła silnego śladu na efektach funkcjonowania podatków akcyzowych. Abstrahując od dokonanych już na początku dekady podwyżek, stwierdzić należy, że nawet utrzymywanie w przypadku pozostałych produktów stałych stawek akcyzy oznaczać musiało w warunkach deflacji oraz znaczącego zmniejszenia dochodu społecznego realny wzrost cen obciążonych nimi środków konsumpcji²⁷.

Ewidentnie fiskalne nastawienie władz, wyraźnie dostrzegane również w polityce cenowej monopoli skarbowych, utrzymało się praktycznie aż do połowy dekady. Pewne symptomy zmian w tym względzie pojawiły się bowiem dopiero w II połowie roku 1934, ale i tak nie oznaczały trwałej rewizji dotychczasowego podejścia do opodatkowania spożycia. Pierwszym z tego rodzaju posunięć stała się, zaproponowana przez Komitet Ekonomiczny Ministrów 24 sierpnia 1934 r. i zapisana w rozporządzeniu Prezydenta z 24 września 1934 r., obniżka o blisko ¼ stawki podatku od nafty. Szybko jednak okazało się, że „w związku z koniecznościami budżetowymi oraz licząc się z obniżką podatku od nafty” władze skarbowe zaproponowały „rekompensującą” ją i idącą w odmiennym kierunku zmiany w sposobie opodatkowania najbardziej wydajnego spośród obciążanych akcyzą produktów, czyli cukru²⁸.

²⁶ DzU 1932, nr 27, poz. 249; „Podwyższenie podatku od drożdży”, *Polska Gospodarcza* 16 (1932): 468–469.

²⁷ Według różnych szacunków dochód społeczny w Polsce zmniejszył się w 1933 r. do około 60–80% poziomu z końca lat dwudziestych; zob. *Mały Rocznik Statystyczny* (MRS) 1937, 60; *Historia Polski w liczbach*, t. II. *Gospodarka* (Warszawa: Główny Urząd Statystyczny, 2006), 637.

²⁸ AAN, Prezydium Rady Ministrów. Komitet Ekonomiczny 1920–1939, sygn. 1375, Uchwały Komitetu Ekonomicznego Ministrów powzięte na 10-em posiedzeniu w dn. 24 sierpnia 1934 r., k. 124–125; *ibidem*, Protokoły, t. 76, Uzasadnienie do projektu ustawy o ustanowieniu ogólnego dodatku do podatku spożywczego od cukru oraz dodatku do podatku spożywczego od cukru w głowach i kostkach, k. 248; DzU 1934, nr 85, poz. 764.

Ustawą z 20 grudnia 1934 r. nie tylko wprowadzono dodatek do podatku spożywczego w wysokości 5 zł od 100 kg gotowego produktu, ale również kolejnym dodatkiem do podatku (3,50 zł od 100 kg) obciążono droższy w handlu, a więc kupowany przez zamożniejszych konsumentów, cukier w kostkach i głowach. Dodatki nie stanowiły wprawdzie podatku akcyzowego w ścisłym tego słowa znaczeniu, a w rachunkowości budżetowej nie były traktowane jako podatki pośrednie, jednak *de facto* stały się kolejnym fiskalnym obciążeniem spożycia. W sytuacji, gdy obowiązująca od 1927 r. stawka akcyzy od 100 kg cukru wyprodukowanego w ramach kontyngentu wynosiła 35 zł, wprowadzone dodatki oznaczały odpowiednio 14% oraz 24% wysokości dotychczas obowiązującego podatku (warto w tym miejscu dodać, że już od połowy 1926 wszystkie podatki pośrednie obciążone były 10% dodatkiem nadzwyczajnym)²⁹.

Nowy poziom opodatkowania cukru długo się jednak nie utrzymał i już w niespełna rok po jego wprowadzeniu nastąpiła pierwsza od blisko dekady obniżka stawek podatku od tego produktu. W myśl dekretu Prezydenta z 27 listopada 1935 r. sposób opodatkowania cukru został uproszczony, a jego wysokość minimalnie zmniejszona. Zamiast dotychczasowego podatku akcyzowego, 10% dodatku nadzwyczajnego oraz dodatku do podatku (łącznie 43,50 zł za 100 kg) od 1 grudnia 1935 r. cukier obłożony miał być już „tylko” jednym podatkiem spożywczym w wysokości 37 zł za kwintal (w przypadku cukru w kostkach i głowach pobierano jeszcze dodatek w wysokości 3 zł/100 kg). Oznaczało to wprawdzie obniżkę podatku o blisko 15%, w praktyce jednak stanowiło przywrócenie poziomu obciążenia fiskalnego przed wprowadzeniem dodatku do podatku spożywczego w 1934 r. (różnica na korzyść konsumentów wynosiła 1,50 zł/100 kg, czyli zaledwie 4%)³⁰.

Niewielka i w dużej mierze pozorna redukcja poziomu obciążenia podatkowego najważniejszego spośród wszystkich dotkniętych akcyzą produktów konsumpcyjnych może być uznana za znakomitą ilustrację polityki władz względem tej grupy podatków nie tylko w okresie kryzysu, ale i w całej dekadzie lat trzydziestych. Obniżka była wprawdzie możliwa dzięki poprawie sytuacji dochodowej budżetu, nie oznaczała jednak większych ustępstw ze strony Skarbu na rzecz konsumentów. Wciąż bowiem kierunek większości posunięć w tym względzie zorientowany był na co najmniej utrzymanie poziomu obciążenia fiskalnego obywateli z tytułu podatków akcyzowych. Potwierdzeniem tego rodzaju tendencji stało się podniesienie z początkiem 1936 r. o blisko 25%

²⁹ Druki Sejmu, Okres III, druk 968, Rządowy projekt ustawy w sprawie dodatków do podatku spożywczego od cukru z 13 listopada 1934 r., 1–2; DzU 1926, nr 67, 398; 1934, nr 110, poz. 975; „Pobieranie 10%-owego dodatku do podatków pośrednich”, *Przemysł i Handel* 9 (1926): 873–874; obliczenia własne.

³⁰ AAN, Protokoły, t. 79, Uzasadnienie projektu dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej w sprawie częściowej zmiany rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej o opodatkowaniu cukru, k. 207; DzU 1935, nr 86, poz. 531; „Obniżenie opodatkowania cukru”, *Polska Gospodarcza* 49 (1935): 1555.

podatku spożywczego od drożdży piekarnianych (z wcześniej obowiązującej stawki 1,50 zł/kg do 1,85 zł/kg), ale przede wszystkim wprowadzenie w 1935 r. trzech zupełnie nowych świadczeń – od cukru skrobiowego, tłuszczów oraz kwasu węglowego³¹.

W ten sposób po raz pierwszy od dekady w polskim systemie podatkowym pojawiły się zaliczane do kategorii podatków pośrednich nowe podatki akcyzowe. Przygotowywany przez rząd od 1934 r., a wprowadzony ustawą z 18 marca 1935 r., podatek od cukru skrobiowego miał, zdaniem resortu skarbu uzupełnić już istniejące opodatkowanie cukru. Dotychczas obowiązujące przepisy obciążały bowiem akcyzą cukier buraczany i trzcinowy, podczas gdy nowy podatek obejmował miał tzw. dekstrozę, czyli cukier skrobiowy, a więc syrop ziemniaczany i glukozę, tj. skryształizowany cukier skrobiowy w stanie stałym. Przyjęta tego samego dnia ustawa o podatku od kwasu węglowego stanowiła swego rodzaju powrót do jednego z zarzuconych wcześniej pruskich rozwiązań fiskalnych. Podatki podlegał bowiem skroplony kwas węglowy wykorzystywany do wyrobu wody sodowej i innych wód gazowanych oraz napojów chłodzących i sztucznych wód mineralnych. Konstrukcja podatku zakładała pobór akcyzy od tych napojów drogą pośrednią, poprzez obciążenie akcyzą właśnie kwasu węglowego³².

Za najbardziej perspektywiczny z punktu widzenia interesu Skarbu uznawano ostatni spośród nowo wprowadzanych podatków. Zgodnie z ustawą z 26 marca 1935 r. miał on obejmować produkty składające się z substancji tłuszczowych otrzymywane w drodze przeróbki tkanek zwierzęcych lub roślinnych, a przedmiotem opodatkowania stawały się tłuszcze roślinne (kokosowy, palmowy i inne), tłuszcze utwardzone oraz tłuszcze mieszane powstałe z ich połączenia z innymi tłuszczami pochodzenia zwierzęcego lub roślinnego (margaryny, sztuczny smalec, itp.). Stawka podatku wynosić miała 0,50 zł/kg, zaś u źródeł wprowadzenia nowego podatku leżały zarówno względy fiskalne (spodziewano się wpływów w wysokości 4 mln zł rocznie), jak i ogólnogospodarcze (ograniczenie przywozów produktów stanowiących konkurencję dla produkowanych w kraju tłuszczów naturalnych)³³.

³¹ DzURP 1932, nr 63, poz. 586; 1935, nr 96, poz. 599; „Opodatkowanie cukru skrobiowego i kwasu węglowego”, *Polska Gospodarcza* 7 (1935): 247–248; „Opodatkowanie tłuszczów”, *Czasopismo Skarbowe* 4 (1935): 221–222.

³² AAN, Protokoły, t. 77, Uzasadnienie do projektu ustawy o opodatkowaniu cukru skrobiowego, k. 424–426; Druki Sejmu, Okres III, druk 1044, Rządowy projekt ustawy o opodatkowaniu kwasu węglowego z 1 lutego 1935 r., 4–5; DzU 1935, nr 23, poz. 151; nr 25, poz. 170.

³³ Druki Sejmu, Okres III, druk 1093, Rządowy projekt ustawy o opodatkowaniu tłuszczów z dnia 5 marca 1935 r., 4; DzU 1935, nr 22, poz. 130; w latach trzydziestych w polskim systemie skarbowym pojawiły się również daniny, które mimo że zaliczane do grupy podatków bezpośrednich, oparte były o akcyzę. Pierwszym tego typu świadczeniem stał się wprowadzony ustawą z 17 grudnia 1931 r. podatek od energii elektrycznej (opłacał go odbiorca, a stawka wynosiła 10% ceny zużytej energii), drugim był nawiązujący do tradycji austriackiego podatku od mięsa i wprowadzony rozporządzeniem Prezydenta z 27 października 1933 r. podatek od uboju, również

Wraz z wprowadzeniem nowych podatków spożywczych zawsze ostrożne i wstrzemięźliwe władze skarbowe zdecydowały się na kilka rozłożonych w czasie posunięć oznaczających obniżkę stawek podatkowych obciążających konsumpcję. Różne były uwarunkowania podejmowanych decyzji. Ważną częścią działań na rzecz pobudzenia rozwoju motoryzacji stać się miała przeprowadzona w połowie 1936 r. obniżka stawki podatku obciążającego benzynę (z 14 zł za 100 kg do 9 zł), natomiast mocno spóźnionym efektem popełnionych na początku dekady błędów w tym względzie stały się ukierunkowane na wsparcie rodzimej produkcji zmiany w poziomie opodatkowania wina. Rozporządzeniem ministra skarbu z 28 lipca 1936 r. stawka na wina gronowe (90 gr./l) nie została wprawdzie zmieniona, ale już podatek obciążający wina owocowe został zmniejszony z 50 groszy za litr do 20 gr./l, stawka na wina gazowane owocowe została zredukowana z 0,90 zł/l do 0,50 zł/l, natomiast podatek od win musujących owocowych wynieść miał już tylko 1 zł od butelki zamiast wcześniej obowiązujących 1,80 zł³⁴.

Kolejnym krokiem na rzecz obniżenia fiskalnych kosztów sprzedaży wina i miodu (a także piwa) stała się wydana 25 marca 1938 r. ustawa zmieniająca rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej o monopolu spirytusowym, opodatkowaniu kwasu octowego i drożdży oraz sprzedaży napojów alkoholowych. W myśl nowego przepisu, zawartego w regulującym kwestie związane z akcyzowymi opłatami patentowymi art. 62, detaliczna sprzedaż win owocowych, miodu oraz piwa została z tych opłat zwolniona. Nowela nadała również ministrowi skarbu uprawnienie do obniżania w drodze rozporządzeń stawek podatku od drożdży, a podobne prawo szef tego resortu uzyskał kilka miesięcy wcześniej również w kontekście określania poziomu opodatkowania piwa. Nowela do ustawy o opodatkowaniu piwa z 16 marca 1938 r. wprost zresztą odwoływała się w swym uzasadnieniu do tego, że „spożycie piwa w kraju doznało w ostatnich latach głębokiego spadku pod wpływem kryzysu gospodarczego”, a dla jego odbudowy niezbędne było zastosowanie szeregu środków naprawczych „nie wyłączając również rewizji cen piwa”. Jak się jednak okazało, sprzedaż piwa znacząco w 1938 r. wzrosła (o 16%), podobnie jak wpływy z jego

zaliczany do kategorii podatków bezpośrednich i ukierunkowany na dostarczanie środków na akcję interwencyjną na rynku rolnym (obciążał ubój bydła rogatego, cieląt i nierogacizny); zob. DzU 1931, nr 112, poz. 880; 1933, nr 84, poz. 614; Stanisław Głabiński, *Zarys nowszego ustawodawstwa skarbowego w Polsce* (Lwów 1933), 21; Szpunar, „Polityka podatkowa”, 257–258; Ignacy Weinfeld, *Skarbowość polska*, wyd. V, t. II (Warszawa: Wydawnictwo „Biblioteka Prawnicza”, 1937), 222–223.

³⁴ DzU 1936, nr 58, poz. 427, 432; nr 58, poz. 431; obliczenia własne; warto w tym miejscu wspomnieć, że obok podatku spożywczego benzyna została obciążona w latach trzydziestych opłatą na Fundusz Drogowy, która początkowo wynosiła 12 gr./l, a od końca lipca 1936 r. 10,86 gr./kg, zob. DzU 1933, nr 29, poz. 254; 1936, nr 58, poz. 428; Joela Brożek, „Gospodarka funduszowa w Polsce w dwudziestolecie międzywojennym”, *Studia Finansowe* 20 (1975): 198–202.

opodatkowania, i do takiej „ostateczności” władze skarbowe uciekać się już przed wybuchem wojny nie musiały³⁵.

Podsumowując politykę władz skarbowych wobec podatków pośrednich w latach trzydziestych warto odwołać się do przygotowanego na potrzeby Komisji Budżetowej Sejmu zestawienia porównującego obciążenia podatkowe w roku 1937 w stosunku do roku 1928. Wynika z niego, że zwiększeniu uległ w badanym okresie poziom podatku od piwa, drożdży oraz cukru w głowach, kostkach i kawalkach, a wśród podatków pośrednich pojawiły się świadczenia nowe, wcześniej nieznanne konsumentom, czyli podatki od tłuszczów, cukru skrobiowego, kwasu węglowego oraz również noszący znamiona podatku spożywczego, choć konsekwentnie zaliczany w praktyce budżetowej do danin bezpośrednich, podatek od uboju (podobnie można by traktować podatek od energii elektrycznej). Zmniejszenie poziomu opodatkowania nastąpiło jedynie w przypadku cukru buraczanego (zniżka w ostatecznym rozrachunku sięgnęła 4% poziomu z roku 1928) oraz nafty (o 23%) i benzyny (o ponad 35%)³⁶.

Dochody z podatków pośrednich

W II połowie lat dwudziestych wraz z rozbudową systemu monopoli skarbowych nastąpiło trwałe zmniejszenie partycypacji podatków akcyzowych w dochodach budżetu. O ile jeszcze w 1924 r. przyniosły one państwu blisko 20% wszystkich wpływów skarbowych, to w latach 1925–1926 dawały już tylko około 8,5% dochodów. Później, w warunkach dobrej koniunktury oraz szybko zwiększających się wpływów skarbowych, znaczenie podatków akcyzowych w ich strukturze było stosunkowo stabilne i utrzymywało się na poziomie niewiele ponad 7%. W wymiarze bezwzględnym wpływy z pobieranych przez budżet podatków pośrednich szybko się zwiększały, dochodząc z poziomu 138 mln zł w roku 1926 do 192 mln zł w 1929/30, wzrosły zatem w ciągu kilku lat o ponad 40%.

³⁵ Druki Sejmu, druk 556, Rządowy projekt ustawy w sprawie zmiany ustawy z dnia 22 października 1931 r. o opodatkowaniu piwa z 9 listopada 1937 r., 1; DzU 1938, nr 18, poz. 136; nr 21, poz. 168; MRS (1939): 159.

³⁶ Druki Sejmu, Okres IV, druk 300, cz. 8, Sprawozdanie Komisji Budżetowej o preliminarzu budżetowym Ministerstwa Skarbu na rok 1937/38, 17–18; wskutek wejścia w życie ustawy z 5 sierpnia 1938 r. w polskim systemie fiskalnym pojawiła się kolejna quasi-pośrednia danina, czyli uiszczana przez młyny tzw. opłata przemiałowa, zwana przez krytyków akcyzą od mąki (podobnie jak podatek od uboju jej wprowadzenie miało na celu uzyskanie dodatkowych środków na cele interwencji rolnej), zob. DzU 1938, nr 56, poz. 447; Paweł Grata, „Polityka podatkowa wicepremiera i ministra skarbu Eugeniusza Kwiatkowskiego w latach 1935–1939”, *Humanities and Social Sciences* 1 (2014): 38.

Tabela 4. Udział podatków pośrednich w dochodach skarbowych w latach 1924–1938/39

Rok	Dochody z podatków pośrednich w mln zł	Udział podatków pośrednich w dochodach z danin publicznych i monopoli w %	Rok	Dochody z podatków pośrednich w mln zł	Udział podatków pośrednich w dochodach z danin publicznych i monopoli w %
1924	231	19,5	1932/33	156	9,7
1925	113	8,5	1933/34	172	10,8
1926	138	8,7	1934/35	170	10,7
1927/28	166	7,2	1935/36	164	10,0
1928/29	181	6,9	1936/37	181	9,8
1929/30	192	7,3	1937/38	191	9,3
1930/31	183	8,1	1938/39	214	10,0
1931/32	171	9,2			

Źródło: Opracowanie własne na podstawie „Zamknięcie rachunków państwowych za lata 1924–1936/37” oraz MRS (1939): 380; RMS (1924–1927): 49.

Miejsce podatków pośrednich w polskim systemie fiskalnym ponownie zaczęło zmieniać się wraz z nadejściem kryzysu. Specyfika tych świadczeń w połączeniu z polityką władz skarbowych (podwyżki, bądź utrzymywanie stałych stawek akcyzy) przyniosła zwiększenie znaczenia podatków pośrednich w strukturze dochodów budżetu. Fakt, że obciążały one produkty, których poziom spożycia w niewielkim tylko stopniu zależny był od czynników koniunkturalnych (cukier, nafta, drożdże piekarnicze) oznaczał bowiem, że rozmiary redukcji dochodów z nich płynących były niższe niż w przypadku innych pozycji w budżecie. Wskutek tego cała grupa podatków pośrednich okazała się być najbardziej odporna na oddziaływanie czynników recesyjnych. Dość stwierdzić, że w roku 1932/33 dochody z akcyzy wyniosły 86% poziomu z roku 1928/29, podczas gdy dochody skarbowe ogółem zmniejszyły się do tego czasu do zaledwie 61% rozmiarów sprzed 4 lat. W efekcie nastąpił znaczący, bo około pięćdziesięcioprocentowy, oraz trwały wzrost udziału podatków akcyzowych we wpływach skarbowych – w roku 1932/33 sięgnął on 10% i na tym poziomie utrzymywał się już praktycznie do końca okresu międzywojennego.

Wpływy z podatków pośrednich, które w roku 1929/30 osiągnęły swoje apogeum w wymiarze wartościowym, wraz z nadejściem kryzysu sukcesywnie się zmniejszały, dochodząc do 156 mln zł w roku 1932/33 (spadek o niespełna 20%), by później nieco się podnieść i ustabilizować na poziomie około 165–170 mln zł w połowie dekady. Zahamowanie wzrostu wpływów, a nawet ich zmniejszenie w roku 1934/35 było skutkiem kolejno wprowadzanych obniżek podatku od ropy oraz cukru. Trwały i szybki wzrost dochodów przyszedł dopiero w II połowie dekady,

wraz z trwałym ożywieniem gospodarczym oraz zwiększaniem konsumpcji objętych akcyzą produktów. Wpływy, które już w roku 1937/38 osiągnęły nominalny poziom sprzed kryzysu, w ostatnim roku budżetowym przed wybuchem wojny przekroczyły go o blisko 12% (w wymiarze realnym postęp wynosił kilkadziesiąt procent).

Podobnie, jak w przypadku całej grupy podatków pośrednich kształtowała się dynamika wpływów z objętych nimi poszczególnych artykułów. W II połowie lat dwudziestych dochody z akcyzy zwiększały się sukcesywnie praktycznie we wszystkich przypadkach, chociaż niektóre z pozycji apogeu wpływów uzyskały już w roku 1928/29, inne dopiero w kolejnym okresie budżetowym. W latach trzydziestych w warunkach kryzysu dynamika wpływów kształtowała się już jednak bardzo nierównomiernie. Zależna była rzecz jasna w głównej mierze od rozmiarów konsumpcji, ale i od specyfiki podlegających akcyzie środków spożycia. Sprzedaż produktów pierwszej potrzeby (cukier, nafta, drożdże) siłą rzeczy była bowiem bardziej odporna na wahania koniunktury, natomiast używki (piwo, wina) w większym stopniu odczuły załamanie na rynku. O ile zatem rozmiary sprzedaży cukru oraz drożdży zmniejszyły się w okresie kryzysu tylko o nieco ponad 20%, a nafty o około 30%, to już w przypadku wina spadek sprzedaży wyniósł aż 70%, natomiast dla piwa był niewiele mniejszy i sięgnął 60% poziomu z końca lat dwudziestych.

Również proces poprawy koniunktury nie przebiegał równomiernie. Spośród objętych akcyzą produktów jedynie sprzedaż cukru przekroczyła przed wybuchem wojny poziom sprzed kryzysu, w handlu pozostałymi przedmiotami opodatkowania spożycia było z tym już gorzej lub, jak w przypadku wina i piwa, znacznie gorzej. Konsumpcja piwa wciąż bowiem stanowiła w 1938 r. zaledwie 57% rozmiarów z 1929 r., a dla wina wskaźnik ten wynosił 53%. Sprzedaż cukru poziom sprzed kryzysu przekroczyła już w roku 1937, zaś w 1938 była od niego już o blisko 20% wyższa, w przypadku drożdży tuż przed wojną uzyskano 89% stanu z 1929 r., należy jednak w tym miejscu pamiętać o dwukrotnie dokonywanych podwyżkach stawki podatku, które, mimo stabilności wpływów skarbowych, wpływ na poziom sprzedaży mieć musiały. Wciąż niewysoka była sprzedaż nafty, która jeszcze w roku 1937/38 stanowiła zaledwie 75% poziomu sprzed dekady, podczas gdy konsumpcja benzyny, korzystając z ożywienia na rynku motoryzacyjnym, stosunkowo szybko się zwiększała, osiągając w tym czasie już 88% wyników z okresu dobrej koniunktury II połowy lat dwudziestych³⁷.

W okresie względnie ustabilizowanych stosunków prawnych w grupie podatków pośrednich zdecydowanie największy udział we wpływach akcyzowych miał podatek od cukru. Od roku 1927/28 regularnie przynosił on ponad 100 mln zł wpływów i dawał aż $\frac{2}{3}$ wszystkich dochodów Skarbu z podatków pośrednich.

³⁷ Druki Sejmu, Okres V, druk 100, cz. 8, Sprawozdanie Komisji Budżetowej o preliminarzu Ministerstwa Skarbu na rok 1939/40, 7; MRS 1939, 158; obliczenia własne.

Tabela 5. Dochody z podatków pośrednich w latach 1926–1938/39*

Podatki**	Dochody w roku budżetowym w mln zł											
	1926	1927/28	1928/29	1929/30	1930/31	1931/32	1932/33	1933/34	1934/35	1935/36	1936/37	1937/38
Od wina	2,3	4,3	4,6	4,4	3,6	2,3	1,7	2,0	2,0	2,1	2,1	2,2
Od piwa	8,0	11,4	13,2	15,3	12,9	10,6	10,0	7,9	8,1	7,9	8,1	10,0
Od cukru	87,2	107,4	117,4	127,0	119,8	115,9	104,2	121,9	122,1	111,1	130,5	140,0
Od drożdży	7,2	8,5	9,0	8,6	9,6	9,3	10,8	12,2	10,7	13,3	14,3	13,4
Od tłuszczów	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2,6	2,2	1,1
Od olejów mineralnych	20,8	26,5	28,5	27,9	30,7	27,7	25,5	24,1	20,9	22,8	19,5	19,7
Od zapalniczek	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0
Od kwasu octowego	0,4	0,4	0,3	0,4	0,3	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3
Od kwasu węglowego	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,6	0,6	0,7
Od cukru skrobiowego	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,7	1,9	1,8
Akcyzowe opłaty paten- towe	7,1	4,3	4,5	4,2	3,9	3,2	2,6	2,1	1,7	1,7	1,8	1,9
Odsetki, zwłoki, grzywny, podatki zniesione	3,5	3,3	3,6	3,9	2,5	1,6	1,4	1,3	0,9	0,2	0,0	0,1
Razem	137,6	166,2	181,2	191,8	183,4	171,0	156,5	171,9	166,7	164,2	181,4	191,2

* Według układu budżetu na rok 1936/37.

** W okresach budżetowych 1927/28–1929/30 w układzie budżetu danin publicznych i monopoli wśród podatków pośrednich pojawiły się również opłaty od kart do gry (0,4–0,5 mln zł wpływów rocznie), które zarówno wcześniej, jak i już od roku 1930/31 zaliczono do opłat stempelowych.

Źródło: MRS (1939): s. 380; RMS (1924–1927): 48; RMS (1927–1930): 74–75; „Zamknięcie rachunków... 1927/28–1936/37” *Polska Gospodarcza*, 17 (1939): 700; F. Boczkowski, „Wyniki roku budżetowego 1938/39”, *Przebieg Gospodarczy*, 10 (1939): 332.

Nieco ponad 25 mln zł, czyli około 15%, wpływało z podatku od olejów mineralnych, kilkanaście milionów złotych dawał wtedy podatek od piwa (7–8% wpływów z akcyzy), około 9 mln zł (ok. 5%) przynosiło rocznie opodatkowanie drożdży, natomiast w granicach 4 mln zł budżet uzyskiwał z podatku od wina oraz akcyzowych opłat patentowych (stosunkowo wysokie były w II połowie lat dwudziestych wpływy z tytułu odsetek, zwłok, kar i grzywien, o których spłatę w warunkach dobrej koniunktury było znacznie łatwiej niż w okresie kryzysu).

W latach trzydziestych, wskutek dużego zróżnicowania zmian zachodzących w rozmiarach konsumpcji, struktura wpływów z podatków akcyzowych również ulegała znaczącym przeobrażeniom. Nadal opierała się ona wprawdzie, analogicznie jak w końcu dekady poprzedniej, na kilku najważniejszych źródłach – podatku od cukru, olejów mineralnych, piwa oraz drożdży, jednak w wyniku kryzysu nastąpiło zwiększenie udziału w niej wpływów z opodatkowania cukru i drożdży piekarniczych, przy równoczesnym ograniczeniu roli dochodów z piwa. Bardziej złożone były przyczyny zmniejszania w II połowie lat trzydziestych udziału w strukturze wpływów podatku od olejów mineralnych, który wzrósł w sposób widoczny w latach kryzysu. Później jednak, wskutek obniżki podatku od ropy oraz redukcji stawki obciążającej benzynę udział akcyzy od olejów mineralnych we wpływach z podatków pośrednich znacząco się zmniejszył, stabilizując się w II połowie dekady na poziomie około 10% (jednak pamiętać należy w tym miejscu, że wciąż niezadowalające były rozmiary sprzedaży produktów naftowych).

Pozostałe pozycje dochodowe w grupie podatków pośrednich nie odgrywały większej roli we wpływach tej części budżetu. Dość powiedzieć, że łącznie przynosiły one w II połowie lat dwudziestych około 7% wpływów z akcyzy, w apogeum załamania kryzysowego odsetek ten zmniejszył się do zaledwie 4%, a wzmocnione nowymi daninami w II połowie lat trzydziestych tylko nieznacznie przekraczały poziom 4%. Szczególnie widoczne, ale i zrozumiałe w kontekście dramatycznego spadku sprzedaży, było zmniejszenie znaczenia akcyzy od wina, spadek udziału we wpływach wynikający ze zmniejszenia sprzedaży napojów alkoholowych zanotowały również akcyzowe opłaty patentowe, podobnie jak akcyza od kwasu octowego. Spośród wprowadzonych w życie nowych podatków akcyzowych największe znaczenie dochodowe początkowo uzyskał podatek od tłuszczów, jednak i w tym przypadku daleko było od prognozowanych w połowie dekady 4 mln zł wpływów do budżetu. Co więcej, tuż przed wojną, wskutek czynionych przez ministra skarbu zwolnień z podatku, ustąpił on pod względem rozmiarów wpływów dochodom z opodatkowania kwasu węglowego oraz cukru skrobiowego (łącznie z tych trzech podatków budżet uzyskiwał od niespełna 5 mln zł w 1935/36 r. do 3,5 mln w 1938/39).

Tabela 6. Struktura wpływów z podatków pośrednich w latach 1929/30–1938/39

Podatki	Dochody w roku budżetowym w %												
	1926	1927/28	1928/29	1929/30	1930/31	1931/32	1932/33	1933/34	1934/35	1935/36	1936/37	1937/38	
Od wina	1,7	2,6	2,5	2,3	2,0	1,3	1,1	1,2	1,2	1,3	1,2	1,2	
Od piwa	5,8	6,9	7,3	8,0	7,0	6,2	6,4	4,6	4,9	4,8	4,5	5,2	
Od cukru	63,4	64,6	6,5	66,2	65,3	67,8	66,5	70,9	73,3	67,7	71,9	73,2	
Od drożdży	5,2	5,1	5,0	4,5	5,2	5,4	6,9	7,1	6,4	8,1	7,9	7,0	
Od tłuszczów	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,6	1,2	0,6	
Od olejów mineralnych	15,1	15,9	15,7	14,6	16,7	16,2	16,3	14,0	12,5	13,9	10,8	10,3	
Od zapalniczek	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	
Od kwasu octowego	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	
Od kwasu węglowego	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,4	0,3	0,4	
Od cukru skrobiowego	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,0	1,1	1,0	
Akcyzowe opłaty patentowe	5,2	2,6	2,5	2,2	2,1	1,9	1,7	1,2	1,0	1,0	1,0	1,0	
Odsetki, zwłoki, grzywny, podatki zniesione	0,2	2,0	2,0	2,0	1,4	0,9	0,9	0,8	0,5	0,1	0,0	0,0	
Razem	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie tabeli 5.

Przypadek zupełnie odrębny w zestawie obowiązujących w Rzeczypospolitej i opartych o akcyzę danin spożywczych stanowił w niemal całym omawianym okresie wprowadzony wraz z utworzeniem monopolu zapalczanego podatek od zapalniczek. Same zapalniczki również objęte zostały w latach trzydziestych działaniem monopolu, jednak podatek od nich stanowił odrębną pozycję w dochodach resortu skarbu. Wpływy te były jednak minimalne, gdyż zbyt wysoka stawka podatku (10 zł od sztuki od roku 1931) zlikwidowała praktycznie legalną sprzedaż (oscylowała w granicach około tysiąca sztuk rocznie). Dopiero zmiany prawne przeprowadzone w 1937 r., obniżenie stawki podatku do wysokości 1 zł oraz możliwość legalizacji posiadanych wcześniej urządzeń pozwoliły na pewne urealnienie sytuacji na rynku zapalniczek oraz zwiększenie ich oficjalnej sprzedaży (nie wpłynęło to jednak na wciąż minimalny, gwarantowany przez dzierżawcę monopolu, poziom dochodów z tego źródła opodatkowania)³⁸.

Na zakończenie warto wspomnieć o rozmiarach wpływów płynących do budżetu z traktowanych jako podatki bezpośrednie, ale również opartych o akcyzę podatków od uboju oraz energii elektrycznej. Podatek od energii elektrycznej przynosił z reguły budżetowi 6–7 mln zł rocznie, natomiast świadczenie obciążające ubój zwierząt dawało średnio 8–9 mln zł. Były to zatem źródła bardziej wydajne od wprowadzonych w latach trzydziestych nowych podatków pośrednich, jednak dochody z nich płynące nie odgrywały znaczącej roli w strukturze wpływów do budżetu (w końcu lat trzydziestych obie te pozycje przynosiły Skarbowi mniej środków niż opodatkowanie piwa)³⁹.

Uwagi końcowe

Podatki akcyzowe zaliczane w nomenklaturze budżetowej Drugiej Rzeczypospolitej do kategorii podatków pośrednich przeszły w okresie dwudziestolecia skomplikowaną drogę rozwojową. Pierwsze lata niepodległości stanowiły z jednej strony czas unifikacji terytorialnej i materialnej tych świadczeń, z drugiej zaś ścierania się różnych koncepcji odnośnie opodatkowania spożycia. Zwycięstwo zwolenników systemu monopolowego w połowie lat dwudziestych zepchnęło tradycyjne podatki akcyzowe na margines systemu podatkowego, równocześnie jednak w tym samym czasie sukcesem zakończył się okres kształtowania własnego porządku prawnego w dziedzinie opodatkowania spożycia, a dobra

³⁸ Druki Sejmu, Okres IV, druk 25, cz. 8–C, Sprawozdanie Komisji Budżetowej Sejmu o preli-minarzu budżetowym grupy C. Monopole na rok 1936/37, 23; DzU 1931, nr 9, poz. 45; 1937, nr 48, poz. 376; szerzej zob. Grata, *Monopole*, 318–319.

³⁹ MRS (1939): 380; stanowiąca również formę podatku pośredniego i obowiązująca od sierpnia 1938 r. opłata przemiałowa przynosiła wpływy znacznie wyższe – w pierwszych miesiącach obowiązywania dawała 2–3 mln zł miesięcznie; zob. „Wpływy z opłat przemiałowych sięgają 19,2 mln zł”, *Codzienna Gazeta Handlowa* 22 (1939): 2.

koniunktura II połowy lat dekady przyniosła wyraźny postęp w dochodach z podatków pośrednich.

Ponowny wzrost znaczenia podatków pośrednich w polskiej polityce podatkowej nastąpił w okresie Wielkiego Kryzysu. Specyfika opodatkowania spożycia gwarantowała bowiem trwałość płynących z niego dochodów, z czego znakomicie zdawali sobie sprawę zarządzający polską skarbowością. Nie tylko skrętnie z tego korzystali, ale również w sposób umiejętny, z punktu widzenia interesu Skarbu, politykę względem tej części systemu fiskalnego kreowali, maksymalizując, również dzięki wprowadzeniu nowych świadczeń, zyski z podatków pośrednich. Wskutek tego to ta właśnie grupa danin publicznych okazała się być najbardziej odporna na zjawiska koniunkturalne i zanotowała najmniej dotkliwy spadek dochodów w okresie kryzysu, wydatnie zwiększając tym samym swój udział w strukturze wpływów podatkowych. Skądinąd silnie zaznaczający się fiskalizm skutkował w warunkach deflacji wzrostem realnych cen płaconych przez konsumentów oraz poważnymi i trwałymi spadkami sprzedaży części bardziej zależnych od koniunktury, a podanych akcyzie produktów. Bardzo ostrożny sposób wprowadzania nielicznych obniżek obciążających je podatków potwierdzał jednak, że interes Skarbu w tym przypadku uznawany był za zdecydowanie ważniejszy.

Podsumowując procesy związane z kształtowaniem się i ewolucją systemu podatków pośrednich w Drugiej Rzeczypospolitej, należy zauważyć, że mimo iż od połowy lat dwudziestych nie odgrywały one w systemie fiskalnym państwa zasadniczej roli (tę przyznawano podatkom bezpośrednim oraz monopolom skarbowym), stanowiły jednak istotną część składową wpływów budżetowych. Paradoksalnie nawet, z upływem czasu, ich znaczenie wyraźnie się zwiększało, a dowodem na to stał się zarówno wzrost udziału podatków akcyzowych w dochodach Skarbu, jak i wprowadzenie w połowie lat trzydziestych kilku nowych świadczeń tego typu. Także nasiąknięta fiskalizmem polityka „akcyzowa” władz skarbowych prowadzona w drugiej dekadzie niepodległości wskazywała na trwałą pozycję opodatkowania spożycia w systemie podatkowym. Oczywiście pamiętać należy, że podstawową jego formę przez większość omawianego okresu stanowiły monopole fiskalne, jednak również i tam, gdzie konsumpcja podlegała akcyzie, władze skarbowe dążyły do maksymalnego wyzyskania związanych z nią możliwości.

Paweł Grata

Indirect Taxes in the Second Polish Republic

Summary

Excise taxes, which in the budgetary practice of the Second Polish Republic were included in the category of indirect taxes, went through the complicated path of development within the two decades of interwar period. The first decade of independence

brought about a territorial and material unification of these provisions, which were initially based on some solutions from the times of partitions, and later on the country's own legal base. In mid-twenties, when the supporters of the monopoly taxation of certain means of consumption gained victory, there was a significant reduction of indirect taxes share in the income of the Treasury. During the Great Depression the situation has changed. The specifics of consumption tax guaranteed the stability of income it was generating, which resulted in real increase of tax put on excise products and the related increase of indirect taxes in the revenue. In the situation of deflation, such clearly visible fiscal policy of tax authorities resulted in severe and persistent decrease in sales of products subject to excise duty. Few reductions in tax rates occurred only in the mid-thirties. It has not changed, however, the overall trends in government policy towards indirect taxes focused on maximizing tax revenue. As a result, by the end of the interwar period, excise tax remained a stable and significant source of revenue from consumption tax.