

MODEL ADMINISTRACJI PODATKOWEJ W POLSCE W LATACH 1934-1939 JAKO WZORZEC BUDOWY EFEKTYWNEJ ADMINISTRACJI PODATKOWEJ

1. Wstęp

Administracja skarbowa w Polsce obchodzi w 2009 r. jubileusz 90 rocznicy powstania. W dniu 31 lipca 1919 r. została bowiem uchwalona ustawa o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych, która oddzieliła administrację skarbową od administracji ogólnej oraz wprowadziła trójstopniowy model organizacyjny tej administracji. Przyjmuje się, że akt ten stanowi pierwowzór funkcjonowania dzisiejszego aparatu skarbowego.

Warto jednak podkreślić, że dopiero uchwalenie Ordynacji podatkowej z 1934 r. było początkiem reformy struktur ówczesnej administracji skarbowej w znaczeniu organizacyjnym oraz funkcjonalnym. Celem niniejszego opracowania jest wskazanie rozwiązań przyjętych w latach 1934-1939, ponieważ mogą posłużyć jako wzorzec w niełatwym procesie budowy optymalnego, efektywnego modelu administracji podatkowej w Polsce.

2. Podstawowe założenia budowy administracji skarbowej w świetle Ordynacji podatkowej z 1934 r.

W dniu 1 października 1934 r. weszła w życie ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa¹, akt prawny o charakterze kodek-

Krzysztof Teszner; dr nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; adres do korespondencji: kretes@poczta.onet.pl

¹ Prace nad projektem tego aktu prawnego zostały rozpoczęte w Departamencie V Ministerstwa Skarbu już wiosną 1933 r. Początkowo Ordynacja podatkowa miała być wydana jako rozporządzenie Prezydenta RP, ale w końcu została skierowana na drogę parlamentarną. Rządowy projekt ustawy został uchwalony w dniu 9 marca 1934 przez Sejm z poprawkami Komisji skarbowo-budżetowej Sejmu, a 6 dni później

sowym, który po raz pierwszy kompleksowo regulował i ujedynolcił dla całego systemu podatkowego obowiązującego na terytorium państwa zasady prowadzenia postępowania wymiarowego i odwoławczego, organizację organów podatkowych oraz wyznaczał prawa i obowiązki podmiotów stosunku prawnopodatkowego. Wyraźnie rozdzielono w nim postępowanie wymiarowe od postępowania odwoławczego (kontroli wymiaru podatku) określając prawa i obowiązki władz skarbowych - jak ówczasie określano organy podatkowe. Nadanie takiego kształtu Ordynacji podatkowej w założeniu oprócz postępowanie w sprawach podatkowych na trwałych i jednolitych podstawach prawnych, a przez to do ujednoczenia i uproszczenia działania administracji skarbowej oraz ograniczenia kosztów jej funkcjonowania².

Normy prawne regulujące organizację organów podatkowych zostały zawarte w trzech aktach prawnych. Podstawowe znaczenie miały normy Części I Przepisy Ogólne Ordynacji (art. 4 – art. 37 o.p.), w których wyszczególniono władze skarbowe, określono ich zależność hierarchiczną, właściwość miejscową oraz instancyjną organów, a także zasady powoływania i funkcjonowania komisji odwoławczych przy izbach skarbowych. Postanowienia Ordynacji tym zakresie, zawierające często normy blankietowe o charakterze upoważnień przyznanych Ministrowi Skarbu, zostały rozwinięte w Rozporządzeniu Ministra Skarbu z dnia 19 września 1934 r. o wykonaniu Ordynacji podatkowej³.

Pod względem budowy aparatu wymiarowego przepisy Ordynacji podatkowej, kształtujące nowy model administracji podatkowej, nawiązywały do utrzymanych w mocy przepisów rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 13 sierpnia 1931 r. o organizacji i zakresie działania izb i urzędów skarbowych. W stosunku do poprzednich regulacji, wprowadzono w art. 5 o.p. likwidację Komisji szacunkowych, czyli organów wymiarowych I instancji dla podatku dochodowego i przemysłowego od obrotu.

Pozycja Ministra Skarbu w strukturze organów podatkowych została określona w art. 4 o.p. Sprawował on ogólny i naczelny nadzór w sprawach podatków, kontrolę nad ścisłym i jednolitym wykonywa-

przez Senat. Ustawa z dnia 15 III 1934 r. Ordynacja podatkowa została ogłoszona w Dz. U. Nr 39, poz. 346 z 12 V 1934 r. – dalej powoływana jako o. p.

² W. Runcewicz, *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 1935, s. 5.

³ Dz. U. Nr 91, poz. 821 – dalej rozp. o. p.

niem przepisów podatkowych oraz rozstrzygał spory o właściwość między organami podatkowymi. W zakresie nadzoru Minister Skarbu był organem nadrzędnym, nie podlegał żadnej innej władzy, a zakres jego uprawnień był ustawowo ograniczony. Mógł on, co do zasady uchylić w trybie nadzoru orzeczenie wymiarowe organu podatkowego, natomiast niedopuszczalne było uchylenie w tym trybie na niekorzyść podatnika prawidłowo dokonanego aktu wymiarowego⁴. Uchylenie przez Ministra Skarbu w trybie nadzoru orzeczenia komisji odwoławczej zaskarżonego następnie przez podatnika do Najwyższego Trybunału Administracyjnego (NTA) skutkowało tym, że orzeczenie wydane w miejsce uchylonego nie mogło być niekorzystne dla podatnika⁵.

Ordynacja podatkowa z 1934 r. utrwaliła model organizacyjny organów podatkowych oparty na zasadzie dwuinstancyjności. Zachowano uprawnienia kontrolne nad legalnością rozstrzygnięć organów podatkowych przysługujące NTA w instancji kasacyjnej. Przepis art. 5 o.p. stanowił enumeratywne wyliczenie organów powołanych do zarządu podatkami objętymi przepisami Ordynacji oraz do załatwiania spraw z nimi związanych⁶. Były to *urzędy skarbowe, izby skarbowe*, utworzone przy tych izbach *komisje odwoławcze* oraz *Minister Skarbu* [pogrubienie – K.T.].

Z kolei w art. 7 o.p. wskazano organy powołane do załatwiania spraw podatkowych w poszczególnych instancjach. Organami I instancji były, co do zasady, urzędy skarbowe. W II instancji orzekały natomiast izby skarbowe, które sprawowały także nadzór nad czynnościami urzędów skarbowych. Izby skarbowe wyjątkowo orzekały w I instancji z upoważnienia Ministra Skarbu, który w tych sprawach był organem II instancji. Minister Skarbu, korzystając z przysługującej mu delegacji, umocował izby skarbowe w § 2 rozp.o.p. do załatwiania w I instancji w zakresie wymiaru podatków przemysłowego od obrotu, dochodowego

⁴ Wyrok NTA z 24 IV 1934 r., 1 rej. 2156/22, „Orzecznictwo Sądów Najwyższych w sprawach administracyjnych i podatkowych”, 927(1934).

⁵ Wyrok NTA z 12 III 1934 r., 1 rej. 1150/32 (O.H. poz. 651).

⁶ Zgodnie z art. 1 i 2 o.p. przepisy ustawy miały zastosowanie do postępowań w sprawie podatków państwowych: gruntowego, od nieruchomości w gminach miejskich i od niektórych budynków w gminach wiejskich, od lokali, od placów budowlanych, od energii elektrycznej, przemysłowego, dochodowego, nadzwyczajnego od niektórych zajęć zawodowych, wojskowego pobieranego w postaci dodatku do podatku dochodowego, od kapitałów i rent, a także do dodatków państwowych i samorządowych-pobieranych wraz z tymi podatkami.

i podatku od kapitałów i rent – sprawy spółek akcyjnych, instytucji kredytowych emitujących listy zastawne, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, oraz spółek z o.o., spółdzielni i innych osób prawnych, których kapitał zakładowy lub udziałowy wynosił co najmniej 100.000 zł.

W granicach kompetencji przyznanych przez Ministra Skarbu, izby skarbowe i urzędy skarbowe były uprawnione do udzielania podatnikom ulg uznaniowych w zakresie prowadzonych przez te orany spraw. Izba skarbową mogła w drodze decyzji:

- rozkładać na raty spłatę każdej zaległości podatkowej (okres spłaty był uzależniony od kwoty zaległości podatkowej, np. dla zaległości do 200 tys. zł. wynosił maksymalnie 2 lata),

- odraczać terminy spłat zaległości podatkowych,

- odraczać termin płatności lub rozkładać na raty zaliczki oraz przedpłaty na poczet podatków (maksymalnie na okres 6 miesięcy),

- umarzać zaległości podatkowe w podatku gruntowym, od nieruchomości w gminach miejskich i niektórych budynków w gminach wiejskich do kwoty 1 tys. zł. dla poszczególnych podatników w ciągu roku budżetowego,

- umarzać zaległości podatkowe w pozostałych podatkach, do których miały zastosowanie przepisy Ordynacji do kwoty 10 tys. zł. w każdym podatku w ciągu roku budżetowego,

- umarzać zaległości z tytułu opłat stemplowych, podatków spadkowych lub podatku od darowizn, jeśli zaległość nie przekraczała 1 tys. zł.,

- obniżać lub umarzać, nieziszczone kary i odsetki za odroczenie za zwłokę bez względu na ich wysokość.

Podobne uprawnienia przysługiwały także urzędów skarbowym jednak ich rozstrzygnięcia dotyczyły krótszych przedziałów czasowych oraz niższych kwot zaległości podatkowych (przy odroczeniu terminu płatności do kwoty 50 tys. zł., przy umorzeniu zaległości podatkowych do kwoty 1 tys. zł.)⁷.

Przepisy Ordynacji regulując kompetencje organów podatkowych oraz ich pozycję w postępowaniu jurysdykcyjnym ustaliły zakres wzajemnych zależności między tymi podmiotami, który można przedstawić następująco:

⁷ Szerzej zob. art. 129 – art. 130 o.p. oraz § 98 – § 100 rozp.o. p.

- **Najwyższy Trybunał Administracyjny**
- **Komisje Odwoławcze przy Izbach Skarbowych** (podatek od placów budowlanych, przemysłowy od obrotu, dochodowy) **oraz Izby Skarbowe** (pozostałe podatki)
- **Urzędy Skarbowe**

Natomiast w sprawach przekazanych przez Ministra Skarbu izbom skarbowym do rozstrzygnięcia w I instancji schemat zależności między organami podatkowymi wyglądał następująco:

- **Najwyższy Trybunał Administracyjny**
- **Minister Skarbu**
- **Izby Skarbowe**⁸ [pogrubienie – K.T.].

Wejście w życie Ordynacji podatkowej zreformowało organizację władz wymiarowych, tj. organów I instancji. W art. 5 o.p. nie zostały wymienione komisje szacunkowe, co oznaczało to ich faktyczną likwidację. Zrezygnowano więc z obowiązującego dotąd w systemie wymiarowym udziału tzw. „czynnika obywatelskiego”⁹, oraz przyjęto zasadę wymiaru podatku przez czynnik urzędniczy, tj. urząd skarbowy. Jednocześnie wprowadzono precyzyjne regulacje w zakresie organizacji i funkcjonowania komisji i sekcji odwoławczych, przez co zachowano a nawet wzmocniono udział obywateli w instancji odwoławczej.

Orzekanie przy wymiarze podatków w komisjach mieszanych złożonych z urzędników oraz przedstawicieli podatników typowanych przez organizacje zawodowe i gospodarcze było na tyle powszechne, że zapowiedź rezygnacji z tej formy postępowania wymiarowego wywołała gwałtowną polemikę między zwolennikami i przeciwnikami jeszcze na etapie prac nad projektem Ordynacji. Zwolennicy zasady współdziałania czynnika obywatelskiego w składzie organu wymiarowego argumentowali, że czynnik wymiarowy, posiadający odpowiednią wiedzę, mógł lepiej orzekać o zdolności płatniczej podatnika, co było szczególnie istotne przy wymiarze podatków przy dotychczas stosowanej metodzie szacunku. Ponadto skutkiem uczestnictwa obywateli w procesie wymiaru podatku miało być jego przeprowadzenie nie w wysokości nadmier-

⁸ W. Runcewicz, *Ordynacja*, s. 14n.

⁹ „Czynnik obywatelski” był terminem umownym, używanym w okresie międzywojennym w polemikach nad potrzebą udziału przedstawicieli podatników przy orzekaniu w sprawach podatkowych – przeciwstawnym określeniu „czynnika urzędniczy”.

nej, ale stosownej do możliwości płatniczych podatników. Wskazywano także, że komisje szacunkowe są pośrednikiem między podatnikami a urzędami skarbowymi, ich wartość polega na obradowaniu w licznym gronie obywateli, co stanowi bardzo pożądaną publiczną kontrolę akcji wymiarowej, w efekcie całkowita likwidacja tych komisji byłaby krokiem radykalnym i należałoby raczej myśleć o rekonstrukcji ich składu, sposobu powoływania członków oraz trybu pracy¹⁰. Powierzenie całości wymiaru urzędom skarbowym, rozszerzałoby kompetencje i samodzielność tych organów. Przyspieszałoby wprawdzie wymiar podatku, ale podatnik byłby pozbawiony obrony swojego zeznania o osiągniętym obrocie lub dochodzie i możliwości zgłaszania wniosków dowodowych, co byłoby możliwe dopiero w postępowaniu przed komisją odwoławczą¹¹. Akt taki wiązałby się z dużym zaufaniem do sprawności urzędów skarbowych i kompetencji urzędników¹².

Przeciwnicy komisji szacunkowych twierdzili, że nie spełniały swych funkcji z powodu nawału spraw oraz braku możliwości ich gruntownego zbadania. Powoływali się na poglądy Komisji doradców finansowych E. W. Kemmerera, która w 1926 r. poddała krytyce instytucję komisji szacunkowych, widząc w nich jedną z przyczyn niskiego poziomu techniki wymiarowej w Polsce, oraz opowiedziała się za wymiarem podatku dochodowego przez urzędy skarbowe¹³. Wpływ członków-fachowców na wymiar podatku był ich zdaniem znikomy, gdyż na decydowanie w poszczególnych sprawach przeznaczano znikomą ilość czasu, a komisje pracowały w atmosferze pośpiechu. W efekcie cała odpowiedzialność za wymiar podatku była zdjęta z urzędnika kierującego komisją i przerzucona na komisję. Uważano więc komisje szacunkowe za niepotrzebny balast dla władz skarbowych¹⁴.

Rezygnując więc z reorganizacji składu komisji szacunkowych oraz przekazując wymiar podatków urzędom skarbowym kierowano się

¹⁰ J. Michalski, *Charakterystyka Ordynacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, 4(1934).

¹¹ R. Langrod, *Uwagi do Ordynacji Podatkowej, cz. I*, „Gazeta Sądowa Warszawska”, 17(1934).

¹² J. Michalski, *Charakterystyka*, s. 163, 168.

¹³ Tamże, s. 164; W. Runcewicz, *Nowa Ordynacja podatkowa*, „Przegląd Gospodarczy”, 4(1934).

¹⁴ T. Grodyński, *Zasady polskiej ordynacji podatkowej*, „Czasopismo Prawnicze i Ekonomiczne”, 30(1936), s. 158.

przekonaniem, że wyspecjalizowany aparat urzędniczy z lepszym skutkiem będzie przeprowadzał wymiar podatków, oraz koncentracją odpowiedzialności za wymiar. Reformując organizację organów podatkowych zakładano, że przekazanie wymiaru w I instancji urzędowi skarbowym oraz wzmocnienie jednocześnie udziału czynnika obywatelskiego w komisjach odwoławczych wpłynie pozytywnie na metody wymiarowe organów I instancji. Stąd przyjęto zasadę, że wymiar podatku należy do urzędu, a kontrola – do społeczeństwa¹⁵.

Istotną zmianą w sposobie wymiaru podatku był wynikający z art. 76 § 2 o.p. nakaz jego oparcia na materiale faktycznym, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności mających znaczenie dla tego wymiaru. Przepis ten nakładał na organy podatkowe obowiązek takiego prowadzenia postępowania, by ustalenie faktycznych podstaw wymiaru pod względem formalnym i merytorycznym było zgodne z wymogiem wykrycia prawdy materialnej. Cały materiał faktyczny, w tym zbadanie zeznania podatkowego i porównanie go ze zgromadzonym materiałem, miało znaleźć odbicie w aktach wymiarowych, pod rygorem wadliwości postępowania (art. 96 § 1 o.p.). Ze zgromadzonego materiału powinno być jasno wynikać, czy zeznanie podatnika zostało przyjęte za podstawę wymiaru, a jeśli nie to dlaczego. Zeznanie straciło zatem w zasadzie moc środka wiążącego organ podatkowy I instancji, na którym ciążył obowiązek zbadania zeznania i porównania go z posiadanymi materiałami niezależnie czy przemawiały na korzyść czy na niekorzyść podatnika.

3. Komisje odwoławcze – skład i organizacja

Organizację i zasady funkcjonowania komisji odwoławczych określiły przepisy art. 8 oraz art. 23-37 o.p. Obok funkcjonujących jako organy podatkowe II instancji izb skarbowych zostały powołane w okręgu każdej izby komisje odwoławcze, właściwe do rozstrzygania odwołań od wymiaru podatku od placów budowlanych, przemysłowego od obrotu i dochodowego¹⁶. Nowością było przekazanie komisjom kom-

¹⁵ O konieczności likwidacji komisji szacunkowych, oraz opiniach w dyskusji parlamentarnej (sprawozdanie stenograficzne z 67 posiedzenia Senatu dn. 15 III 1934 r.). W. Runcewicz, *Ordynacja*, s. 15n.

¹⁶ Art. 8 o.p.; Okólnik Ministerstwa Skarbu z dnia 31 I 1935 r. L.D.V. 1689/1/35 (Dz. Urz. Min. Sk. Nr 4, poz. 72) w sprawie wykładni postanowień ordynacji podatkowej.

petencji do orzekania w II instancji w sprawach podatku od placów budowlanych. Zlikwidowano dwie odrębne komisje odwoławcze do spraw podatku przemysłowego i dochodowego, tworząc w ich miejsce jedną komisję przy izbie skarbowej do rozpatrywania odwołań w sprawach tych podatków oraz podatku od placów budowlanych. Komasaacja wymiaru tych podatków oraz centralizacja odwołań w jednej komisji były pozytywnym zjawiskiem, umożliwiającym powiązanie ze sobą wymiarów, dotąd prowadzonych odrębnym trybem postępowania¹⁷.

Powierzenie wymiaru w I instancji naczelnikowi urzędu skarbowego spowodowało nadanie postępowaniu odwoławczemu charakteru rewizyjno-wymiarowego¹⁸. Obowiązkiem komisji odwoławczej było zbadanie poprzedniego postępowania celem ustalenia, czy nie nosi ono istotnych wad wymagających usunięcia, jak też i konkretnych zarzutów odwołania oraz zgłoszonych w nim dowodów. Istotną zmianą wprowadzoną w postępowaniu odwoławczym był obowiązek ustnego informowania podatników przez organ odwoławczy o podstawach wymiaru, a na ich żądanie - udzielania im uzasadnienia wymiaru na piśmie¹⁹.

Kadencja komisji odwoławczej wynosiła 2 lata (z możliwością przedłużenia przez Ministra Skarbu na następne 2 lata). Minister mógł ją jednak rozwiązać przed upływem kadencji i zarządzić ponowne skompletowanie. Odnośnie składu komisji, zachowano zasadę niezależności jej członków od tzw. aparatu urzędniczego. Komisja odwoławcza składała się z przewodniczącego oraz 24 lub 36 członków. Nierówność składu była spowodowana nierównomiernością okręgów izb skarbowych, ilością pracy, jak również strukturą gospodarczą regionów, wymagającą wprowadzenia do komisji odwoławczej liczniejszej grupy przedstawicieli sektorów działalności gospodarczej²⁰. Połowa członków komisji (12 lub 18) była mianowana przez Ministra Skarbu na wniosek dyrektora izby skarbowej z grona podatników podatku od placów budowlanych, przemysłowego od obrotu lub dochodowego w okręgu izby. Druga połowa składu komisji była powoływana przez Ministra z listy kandydatów – podatników tych podatków, przedstawionych za pośrednictwem dyrektora izby skarbowej przez organizacje samorządu gospo-

¹⁷ J. Michalski, *Charakterystyka*, s. 177.

¹⁸ R. Langrod, *Uwagi do Ordynacji Podatkowej, cz. II*, „Gazeta Sądowa Warszawska”, 18(1934).

¹⁹ B., *Ordynacja Podatkowa*, „Gazeta Sądowa Warszawska”, 15(1934).

²⁰ W. Runcewicz, *Ordynacja*, s. 193.

darczego oraz organizacje samorządu wolnych zawodów (rady adwokacie, izby lekarskie).

Nowością była zmiana w powoływaniu przewodniczącego komisji odwoławczej. Nie był nim jak dotąd dyrektor izby skarbowej, ale mianowany przez Ministra Skarbu urzędnik Ministerstwa Skarbu I kategorii, posiadający przynajmniej pięcioletni staż w dziale podatków bezpośrednich. Identyczne wymagania stawiano zastępcy przewodniczącego komisji. Kryteria doboru członków komisji odwoławczej nie różniły się zasadniczo od poprzednio obowiązujących. Różnicą było podwyższenie minimum wieku z 21 do 30 lat oraz rozszerzenie wymogu niekaralności nie tylko o przestępstwa określone w ustawach podatkowych, ale ogólnie za przestępstwa na szkodę Skarbu Państwa.

Komisja odwoławcza obradowała i orzekała w pełnym składzie²¹ lub w sekcjach. Sekcje były nową instytucją charakterystyczną dla modelu ordynacyjnego administracji i niespotykaną dotąd w prawie podatkowym. W skład sekcji wchodził przewodniczący oraz 6 członków w tym 3 mianowanych. Ich ilość, ustalenie spraw rozpatrywanych oraz przydział członków, należały do swobodnego uznania przewodniczącego komisji. Mógł on stosować różne kryteria tworzenia sekcji: przedmiotowe (dla konkretnego podatku), branżowe (dla handlu), terytorialne, mieszane. Musiał jednak przestrzegać zasady, by sposób jej wyłaniania zapewniał uczestnictwo w danej sekcji połowy członków kategorii podatników, których odwołania miały być przedmiotem obrad sekcji.

Co do zasady odwołania rozpatrywane przez sekcje były rozstrzygnięciami ostatecznymi, choć możliwe było przekazanie przez przewodniczącego uchwały sekcji do rozstrzygnięcia przez pełen skład komisji odwoławczej z powodu naruszenia przez tą uchwałę przepisów ustaw podatkowych lub rażącego odbiegania od danych zawartych w aktach wymiarowych. Rozdzielenie komisji odwoławczej na dwa zespoły orzekające, w mniejszym składzie do spraw załatwiania odwołań i w pełnym składzie do spraw trudniejszych, zostało poddane krytyce w literaturze, jako stworzenie de facto trzeciej instancji na korzyść związku publicz-

²¹ Art. 32 u.o.p. określał przypadki, w których komisja odwoławcza orzekała w pełnym składzie. Sprawy te dotyczyły: 1) ustalenia norm szacunkowych i orientacyjnych dla podatków, 2) przekazania przez przewodniczącego uchwały sekcji do ponownego rozstrzygnięcia z powodu uznania, że naruszała przepisy ustaw podatkowych lub rażąco odbiegała od danych zawartych w aktach wymiarowych, 3) innych sytuacji mających zasadnicze znaczenie dla wymiaru podatków.

noprawnego, oraz ograniczenie zasady równości stron wobec władzy orzekającej²². Postulowano *de lege lata* przyjęcie jako zasady, orzekania wyłączniej i definitywnie w sekcjach, a jeśli w pełnym składzie to bez podejmowania merytorycznych uchwał²³.

Przepisy Ordynacji dotyczące funkcjonowania komisji odwoławczych określały także warunki ważności uchwał komisji i sekcji (art. 34), sposób głosowania w komisjach i sekcjach (art. 35), przypadki wyłączenia członka komisji (art. 36), oraz zasady sporządzania protokołu z posiedzeń i uchwał tych organów. Warunkiem ważności uchwał tych organów była obecność na posiedzeniu komisji przynajmniej 8, a na posiedzeniu sekcji przynajmniej 2 członków, poza przewodniczącym. Przyjęto zasadę, że uchwały zapadały bezwzględną większością głosów osób biorących udział w głosowaniu. Przewodniczący nie głosował, ale miał głos rozstrzygający przy równym rozłożeniu głosów. W obawie o stronnictwo członka komisji lub sekcji wprowadzono zasady wyłączenia członków tych organów na czas narady i powzięcia uchwały, wykazujące analogię do wyłączenia urzędników. Chodziło o przypadki, gdy na posiedzeniu rozpatrywano sprawę opodatkowania członka jednego z tych organów lub osób z którymi pozostawał w stosunku małżeństwa, pokrewieństwa, powinowactwa, przysposobienia, gdy rozpatrywano sprawę jego pracodawcy, pracownika lub osoby, której był pełnomocnikiem lub zastępcą prawnym, a także gdy był współwłaścicielem lub udziałowcem przedsiębiorstwa, któremu organ zamierzał dokonać wymiaru podatku. W przypadku zaistnienia jednej z tych okoliczności członek komisji musiał wyłączyć się z udziału w postępowaniu odwoławczym. Niedopuszczalne było również łączenie funkcji orzekającego członka komisji odwoławczej, oraz występowania w charakterze świadka lub rzeczoznawcy w sprawie poddanej orzecznictwu komisji odwoławczej²⁴.

Z posiedzeń komisji odwoławczej i sekcji oraz podjętych uchwał sporządzano protokoły. Nie mogły one ograniczać się tylko do podawania uchwał, ale powinny były uwzględniać przebieg obrad. Art. 37 u.o.p.

²² R. Langrod, *Uwagi*, s. 159.

²³ B. O., *Na marginesie projektu ordynacji podatkowej*, „Przegląd Gospodarczy”, 4(1934).

²⁴ Wyrok NTA z 21 grudnia 1932 r., 1 rej. 5822/30; O.H. poz. 654, cyt. za J. Basseches, I. Korkis, *Kodeks Podatkowy*, t. 2 *Prawo formalne*, Lwów 1937, s. 86n.

stwarzał wymóg podpisu pod protokołem przewodniczącego oraz przynajmniej 2 członków obecnych na posiedzeniu. W orzecznictwie NTA przyjęto zasadę, że protokół komisji odwoławczej, przewodniczącego podpisami przewodniczącego oraz 3 członków komisji lub ich zastępców obecnych na posiedzeniu, stanowił zupełny dowód co do zaistnienia wszystkich okoliczności odbytego posiedzenia, o ile nie budził wątpliwości ze względów formalnych²⁵.

4. Właściwość organów podatkowych

Kwestia właściwości rzeczowej organów podatkowych została już w znacznym stopniu poruszona przy omawianiu właściwości instancyjnej w powiązaniu z hierarchią organów, a także zakresu działania komisji odwoławczych. W przepisach o.p znacznie więcej uwagi poświęcono właściwości miejscowej (art. 10-20 o.p.) nadając jej charakter uniwersalny, dotąd bowiem stosowne regulacje miały miejsce tylko w ustawach szczególnych. Przyjęto zasadę ustalania właściwości miejscowej organów podatkowych w zależności od rodzaju podatku, bądź na podstawie kryterium miejsca położenia przedmiotu opodatkowania, bądź miejsca zamieszkania podatnika lub jego siedziby.

W przypadku podatków o charakterze rzeczowym (podatek gruntowy, od nieruchomości, od placów budowlanych, od lokali) właściwym terytorialnie dla ich wymiaru był organ podatkowy miejsca położenia przedmiotu opodatkowania. Właściwość miejscową organu podatkowego dla wymiaru podatku przemysłowego od obrotu określano wg miejsca położenia zakładu przemysłowego, miejsca prowadzenia przedsiębiorstwa o profilu działalności nastawionej na osiągnięcie zysku, miejsca wykonywania wolnego zawodu. Miejsce położenia przedsiębiorstwa nie było decydującym kryterium w przypadku ustalania właściwości organu wymierzającego podatek osobom prawnym (spółkom akcyjnym, spółkom z o.o.). Wówczas organem właściwym do wymiaru podatku przemysłowego od obrotu był organ, w którego okręgu przedsiębiorstwo miało siedzibę zgodnie z rejestrem handlowym. Z kolei zgodnie z art. 13

²⁵ Wyrok NTA z 18 IX 1933 r., 1. rej. 7152/31: H. poz. 1133; Co więcej NTA stwierdził, że nawet opatrzony podpisem załącznik do protokołu posiedzenia Komisji odwoławczej, zawierający odnotowaną treść oświadczenia podatnika, w braku szczególnych regulacji ustawowych, jest dowodem wysłuchania jego wyjaśnień, a w efekcie nie może być mowy o istotnym uchybieniu formom postępowania administracyjnego, zob. Wyrok NTA z 4 V 1932 r., 1. rej. 6390/29: H. poz. 1007.

o.p. miejscem wykonywania wolnego zawodu, rzemiosła, handlu wędrownego było miejsce zamieszkania osoby wykonującej wolny zawód lub handel. Minister Skarbu w rozporządzeniu wykonawczym do o.p. upoważnił izby skarbowe do zmiany w niektórych przypadkach właściwości miejscowej organów wymiarowych. Izba skarbową mogła zezwolić – wyłącznie na wniosek podatnika posiadającego w jednej miejscowości dwa lub więcej zakładów lub przedsiębiorstw prowadzących księgi handlowe, podlegających kompetencji wymiarowej dwóch lub więcej urzędów skarbowych – na dokonanie wymiaru podatku przemysłowego od obrotu przez jeden z tych urzędów skarbowych. Zezwolenie na wymiar przez konkretny urząd skarbowy obowiązywało do końca roku kalendarzowego, w którym izba skarbową cofnęła je, lub podatnik zrzekł się go.

W złożony sposób została określona właściwość miejscowa organu podatkowego uprawnionego do wymiaru podatku dochodowego oraz wojskowego pobieranego w formie dodatku do podatku dochodowego. Zasadniczo, ze względu na osobisty charakter podatku dochodowego, określano ją wg miejsca, w którym podatnik w dniu 15 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy miał siedzibę lub miejsce zamieszkania albo miejsce pobytu. W razie wątpliwości podatek mógł być jednak wymierzony przez organ podatkowy, w którego okręgu znajdowały się podlegające opodatkowaniu źródła przychodu. Położenie źródeł dochodu w kilku okręgach wymiarowych, skutkowało tym, że podatek dochodowy wymierzał organ podatkowy w tym okręgu, w którym znajdowała się większa część lub też główne źródło dochodu podatnika. Głównym źródłem dochodu podatnika niekoniecznie musiało być źródło, które w roku podatkowym przyniosło podatnikowi największy dochód²⁶.

Prawidłowe ustalenie właściwości miejscowej organu wymiarowego było bardzo istotne dla postępowania podatkowego. Organy administracji podatkowej miały obowiązek z urzędu przestrzegać swojej właściwości miejscowej. Błędne jej ustalenie stanowiło o wadliwości prowadzonego postępowania i skutkowało uchyceniem aktu administracyjnego. Wobec możliwości zaistnienia sporu o właściwość miejscową między organami wymiarowymi, wprowadzono w art. 18-20 o.p. reguły kolizyjne (niestety nie były to regulacje wyczerpujące) dla jego rozstrzygnięcia. Przedstawienie tej problematyki wykracza poza ramy niniej-

²⁶ Wyrok NTA z 17 III 1936 r., 1. rej 2763/34; O.H.V. poz. 869, w: J. Basseches, I. Korkis, *Kodeks*, s. 60.

szego opracowania. Wskazać trzeba natomiast na uprawnienie Ministra Skarbu, który w razie zaistnienia potrzeby wyłączenia sprawy spod kompetencji organu podatkowego, mógł zmienić w drodze autonomicznej decyzji właściwość organu i przekazać sprawę do rozpatrzenia innemu organowi podatkowemu I lub II instancji.

5. Administracja podatkowa w Polsce w 1939 r.

Rok 1938 r. to końcowy stan organizacji izb skarbowych, potwierdzony rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 22 stycznia 1938 r. o ustaleniu właściwości terytorialnej i siedzib izb skarbowych²⁷. Ostatnią z utworzonych u schyłku 1934 r. była Izba Skarbowa w Stanisławowie. Izby zasadniczo obejmowały obszar jednego województwa. Wyjątkowo Izba Skarbowa we Lwowie była właściwa dla województwa lwowskiego i tarnopolskiego, a Izba Skarbowa Grodzka w Warszawie dla miasta stołecznego Warszawy²⁸.

Wg stanu na styczeń 1939 r. w okręgach 15 izb skarbowych istniało 249 urzędów skarbowych²⁹. Ich właściwość terytorialna często ulegała zmianie rozporządzeniami Ministra Skarbu. Na dzień 20 marca 1939 r. w okręgach izb skarbowych funkcjonowało 56 urzędów skarbowych akcyz i monopolów państwowych, 211 rejonów kontroli skarbowej, 8 oddziałów rejonów kontroli skarbowej, 63 brygady ochrony skarbowej i 3 oddziały brygad ochrony skarbowej.

Ostateczny kształt organizacji władz skarbowych w Polsce międzywojennej określiło rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 23 lutego 1939 r. o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych³⁰. Na czele izby skarbowej stał dyrektor podległy osobowo i służbowo Ministrowi Skarbu, który był

²⁷ Dz. U., nr 6, poz. 35.

²⁸ Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 kwietnia 1939 r. (Dz. U., nr 41, poz. 272) wyłączono obszar województwa tarnopolskiego z lwowskiego okręgu administracyjnego, tworząc dla tej jednostki izbę Skarbową w Tarnopolu, która miała rozpocząć działalność od 1 października 1939 r.

²⁹ T. Dietrich, *Organizacja aparatu skarbowego*, w: *Kalendarz skarbowy na 1939 r.*, Warszawa 1939, s. 461.

³⁰ Dz. U., nr 18, poz. 118. Akt ten nie odnosił się do dyrekcji cel i urzędów celnych, zaliczanych w ustawie z 31 lipca 1919 r. o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych do organów administracji skarbowej podporządkowanych Ministrowi Skarbu.

zwierzchnikiem wszystkich pracowników w okręgu izby. Strukturę izby skarbowej tworzyło 5 wydziałów: I – ogólny, II – podatków, III – rachunkowo-kasowy, IV – akcyz i monopolów, V – opłat stemplowych. Dyrektorowi podlegali inspektor ochrony skarbowej, naczelnicy wydziałów, którym podporządkowani byli kierownicy oddziałów. Określenie organizacji wewnętrznej izby skarbowej, zwłaszcza ilości referatów w oddziałach, kompetencji naczelników wydziałów, kierowników oddziałów i poszczególnych urzędników należało do dyrektora izby skarbowej.

Do zakresu działania izb skarbowych należało przede wszystkim wydawanie decyzji. W I instancji izba rozpatrywała sprawy niezastrzeżone dla Ministerstwa Skarbu i nienależące do zakresu działania urzędów skarbowych. Zgodnie z § 2 rozp.o.p. izba skarbową załatwiała w I instancji: w zakresie wymiaru podatków przemysłowego od obrotu, dochodowego i podatku od kapitałów i rent – sprawy spółek akcyjnych, instytucji kredytowych emitujących listy zastawne, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, oraz spółek z o.o., spółdzielni i innych osób prawnych, których kapitał zakładowy lub udziałowy wynosił co najmniej 100.000 zł. W II instancji izba była właściwa do wydawania decyzji w sprawach należących do zakresu działania urzędów skarbowych, które nie podlegały rozpatrzeniu przez komisję odwoławczą, oraz w sprawach rozstrzygniętych w I instancji przez organy, którym powierzono wymiar opłat stemplowych, podatku od darowizn, dodatków komunalnych do tych opłat i podatku.

Zadaniem izby skarbowej było również wykonywanie nadzoru nad czynnościami podległych urzędów i organów wykonawczych, wykonywanie kontroli organów, którym powierzono wymiar opłat stemplowych i podatku od darowizn, jak również instytucji prawa publicznego, którym zlecono wymiar i pobór podatków państwowych, a także wypełnianie czynności połączonych z wykonywaniem budżetu państwowego oraz innych czynności powierzonych na podstawie właściwych przepisów.

Izbom skarbowym podlegały jako organy administracji skarbowej urzędy administrujące poszczególnymi podatkami tj.: - urzędy skarbowe, - urzędy opłat stemplowych, - urzędy skarbowe akcyz i monopolów państwowych.

Urzędy skarbowe zajmowały się: 1) orzecznictwem, poborem i nadzorem w sprawach podatków bezpośrednich i danin pokrewnych, 2) orzecznictwem i nadzorem w sprawach karnych dotyczących tych

podatków, 3) egzekwowaniem należności w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym, 4) wykonywaniem czynności urzędów opłat stemplowych w okręgach, w których takich urzędów nie było, 5) sprawowaniem czynności organu egzekucyjnego dla należności pieniężnych, które mogły być ściągane w trybie egzekucji administracyjnej, 6) nadzorem wymiaru i poboru podatków prowadzonego przez instytucje prawa publicznego, którym zlecono wymiar i pobór podatków, 7) wykonywaniem innych czynności zleconych odrębnymi przepisami.

Urzędy opłat stemplowych były powołane do: 1) orzecznictwa, kontroli i nadzoru w sprawach opłat stemplowych i danin pokrewnych, 2) poboru tych opłat i danin oraz orzecznictwa i nadzoru w sprawach karnych z nimi związanych, 3) wykonywania czynności wierzyciela tych należności w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym.

Urzędom skarbowym akcyz i monopolów państwowych rozporządzenie powierzało: 1) orzecznictwo, pobór i nadzór w sprawach podatków i opłat pośrednich oraz monopolów państwowych, 2) wykonywanie w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym czynności wierzyciela tych należności, 3) kontrolę produkcji i obrotu artykułami podlegającymi z mocy przepisów specjalnych ograniczeniom w produkcji i obrocie, 4) orzecznictwo i nadzór w sprawach karnych dotyczących tych podatków opłat i monopolów.

Urzędem skarbowym kierował naczelnik, podległy dyrektorowi izby skarbowej. W rozporządzeniu utrwalono podział urzędów na 3 działy, na czele z kierownikami. Urząd skarbowy dzielił się na działy: wymiarowy, egzekucyjny i rachunkowo-kasowy. Urząd opłat stemplowych również składał się z trzech działów: opłat, podatku spadkowego i rachunkowo-kasowego. Odmiennie w urzędzie skarbowym akcyz i monopolów państwowych wyodrębniono 2 działy: akcyzowo-monopolowy oraz karny skarbowy.

Rozporządzenie z 23 lutego 1939 r. uregulowało również organizację i zakres działania organów wykonawczych organów podatkowych, tj. ochrony skarbowej i kontroli skarbowej. Dla ochrony skarbowej akt ten stanowił prawną podstawę działania. Organ ten został powołany zarządzeniem Ministra Skarbu z dnia 26 sierpnia 1936 r. o organach i zakresie działania Inspektoratu Dewizowego Ministerstwa Skarbu³¹, a w 1937 r. zmieniono jego nazwę na Inspektorat Główny Kontroli

³¹ Dz. Urz. Min. Sk., nr 23, poz. 711.

Skarbowej. Ochrona skarbowa zorganizowana była w brygady, których właściwość obejmowała obszar jednego lub kilku powiatów. Na czele brygady stał kierownik podległy dyrektorowi izby skarbowej. Ochronie skarbowej powierzono zapobieganie, ujawnianie i ściganie przestępstw skarbowych w zakresie podatków bezpośrednich, opłat stemplowych, akcyz i monopolów państwowych, a w szczególności wykrywanie tych przestępstw i prowadzenie dochodzeń w sprawach o przestępstwa z zakresu podatków i opłat, nadzorowanie obrotu akcyzowo-monopolowego oraz wykonywanie innych zleconych czynności dochodzeniowych.

Utrzymano istniejącą od 1933 r. organizację kontroli skarbowej w formie rejonów kontrolnych, obejmujących obszar powiatu. W obwodzie rejonu kontrolnego mogły być tworzone oddziały rejonu kontroli skarbowej. W celu kontroli przedsiębiorstw akcyzowo-monopolowych ustanowiono stały nadzór, który pełnili urzędnicy rejonu kontroli skarbowej, wyznaczeni przez dyrektora izby skarbowej. Rejonem kontroli skarbowej zawiadywał kierownik rejonu, podległy naczelnikowi urzędu skarbowego akcyz i monopolów państwowych. Jednostki te nadzorowały produkcję i obrót artykułami akcyzowo-monopolowymi, kontrolowały obrót artykułami podlegającymi ograniczeniom w produkcji i obrocie. Ponadto prowadziły dochodzenia w sprawach o przestępstwa z zakresu podatków i opłat pośrednich, monopolów państwowych oraz obrotu papierami premiovymi, oraz wykonywały czynności zlecone przez urząd skarbowy akcyz i monopolów państwowych.

6. Wnioski

Wykreowany w latach 1934-1939 model organizacyjny administracji podatkowej był optymalny. Utrzymano ogólny i naczelny nadzór Ministra Skarbu w sprawach podatków. Pozytywnie należy ocenić utrzymanie trójszczeblowej organizacji organów podatkowych i utrwalenie zasady dwuinstancyjności postępowania jurysdykcyjnego. W oparciu nią wyraźnie rozdzielono postępowanie wymiarowe od postępowania odwoławczego, precyzyjnie określając organizację oraz kompetencje organów podatkowych. Ich funkcjonowanie zostało oparte na jednolitych podstawach normatywnych zawartych w Ordynacji podatkowej. Organem II instancji (obok izb skarbowych) był także Minister Skarbu w sprawach, do których orzekania w I instancji upoważnił w drodze rozporządzenia izby skarbowe.

Cechą specyficzną tego modelu był wymiar podatków w I instancji wyłącznie przez aparat urzędniczy, tj. urzędy skarbowe, przy całkowitej

rezygnacji z udziału przedstawicieli podatników w składzie organów podatkowych (likwidacja komisji szacunkowych). Jako organy odwoławcze istniały zreorganizowane komisje odwoławcze, złożone z urzędników i większej niż poprzednio reprezentacji podatników, co oznaczało społeczną kontrolę nad wymiarem podatku dokonany w I instancji przez organ „zawodowy”. Rozszerzono właściwość rzeczową oraz kompetencje komisji wprowadzając orzekanie w sekcjach i w pełnym składzie. Nadal funkcjonowały urzędy skarbowe do administrowania poszczególnymi podatkami (urząd skarbowy, urząd opłat stemplowych, urząd skarbowy akcyz i monopolów państwowych).

Do ordynacyjnego modelu administracji podatkowej powrócono przywracając funkcjonowanie organów podatkowych u schyłku działań wojennych. Także aktualnie w doktrynie prawa podatkowego³² formułowane są postulaty powrotu do modelu kolegialnego orzekania w sprawach podatkowych w postępowaniu odwoławczym z udziałem osób niezależnych służbowo od Ministra Finansów. Przy utrzymaniu obecnego poziomu jakości orzekania organów podatkowych oraz znacznej liczby uchylanych decyzji przez sądy administracyjne, proponowane rozwiązania powinny spotkać się z zainteresowaniem ustawodawcy podatkowego.

THE MODEL OF TAX ADMINISTRATION IN POLAND IN PERIOD 1934-1939 AS A PATTERN OF STRUCTURE OF EFFECTIVE TAX ADMINISTRATION

Summary

In 2009 the polish tax administration celebrates a jubilee 90 anniversary of creation. However, it is necessary to underline, that voting the act of rules taxation in 1934 there was start to reform of contemporary tax administration's structure in organizational and functional meaning. The aim of the article is presentation of solutions accepted in period 1934-1939, as can be as a pattern in not easy process of creation of optimal and effective model of polish tax administration.

³² Zob. L. Etel, K. Teszner, *Udział obywateli w postępowaniu podatkowym*, „Państwo i Prawo”, 4(2008), s. 33n.