

Rys historyczny administracji skarbowej od 1918 roku

Wstęp

Rzeczywisty rozwój administracji podatkowej należy wiązać z rozwojem podatków. Podobnie jak one ulegała ona ciągłym przeobrażeniom i reformom.

Administracja skarbowa, bądź jej zręby, funkcjonowała już w starożytnych państwach wschodu: Mezopotamii i Egipcie, a także w Chinach, Indiach, czy też Grecji i starożytnym Rzymie.

We wszystkich państwach starożytnych - zarówno europejskich (Grecja, Rzym), jak i nieeuropejskich (Egipt, Mezopotamia, Chiny, Indie), bez względu na ich ustrój, pozycja urzędników skarbowych, jak i osób i organów nadzorujących ich pracę była bardzo silna, przy różnym sposobie organizacji administracji.

W pierwszym modelu dominującym w państwach starożytnych aparat skarbowy był wyodrębniony ze struktury administracji państwowej o charakterze ogólnym, jak miało to miejsce w Egipcie, Indiach i nieco później w imperium islamskim. W drugim - charakterystycznym m.in. dla Mezopotamii w okresie państwa starobabilońskiego, uprawnienia fiskalne powierzone zostały organom sprawującym władzę w zakresie ogólnym, co związane było z unifikacją administracji.

Na szczególną uwagę zasługuje w tym okresie administracja starożytnej Grecji, której urzędy charakteryzowały się wybieralnością, kadencyjnością i kolegialnością, a więc cechami związanymi przede wszystkim z ustrojem demokratycznym, który w starożytności występował wyłącznie w Grecji, a który jest powszechny we współczesnej Europie.

W okresie nowożytnym, wraz z zanikiem pojęcia podatku publicznego, związanego ze starożytną Grecją oraz Rzymem, i pojawieniem się podatków stanowych przeobrażeniom uległa również władza skarbowa.

Na ziemiach polskich władza skarbowa związana była, jak we wszystkich państwach europejskich tego okresu, z władzą królewską.

W historii polskiej administracji podatkowej wyróżnić można kilka zasadniczych okresów, z których pięć przypada na czasy do rozbiorów.



Pierwszy - obejmujący lata do 1374r., a więc do wydania przez Ludwika Węgierskiego tzw. przywileju koszyckiego, charakteryzuje się brakiem rozróżnienia skarbu królewskiego (*fiskusa*) od skarbu publicznego (*aerarium*) oraz w zasadzie niczym nieograniczonym prawem panującego do nakładania podatków decydowania o wydatkach. W rękach panującego pozostawała również administracja skarbowa.

Drugi okres - obejmuje lata 1374 - 1504, a więc od wprowadzenia przywileju koszyckiego, ograniczającego uprawnienia panującego do nakładania podatków nadzwyczajnych do rozdzielenia skarbu królewskiego (nadwornego) od skarbu pospolitego (publicznego). W latach 1374 - 1504 jedyną istotniejszą zmianą w organizacji administracji daniowej w stosunku do okresu wcześniejszego było wprowadzenie w roku 1503 nowego urzędu - szafarza, któremu przekazywane były pieniądze zebrane przez poborców.

Istotne zmiany w administracji skarbowej nastąpiły natomiast wraz z oddzieleniem skarbu publicznego (pospolitego) od skarbu królewskiego (nadwornego), co dokonało się na mocy uchwały sejmowej z roku 1504, która zapoczątkowała kolejny - już trzeci - okres rozwoju polskiej skarbowości. Okres ten, zakończony powołaniem do życia Trybunału Skarbowego w Radomiu, co nastąpiło na Sejmie 24 grudnia 1613r., przypada na lata panowania dwóch ostatnich Jagiellonów (Zygmunta I Starego i Zygmunta Augusta) oraz Stefana Batorego, i był dla polskiej skarbowości, tak jak dla całego państwa polskiego, złotym wiekiem. W praktyce nastąpiło całkowite odłączenie skarbu pospolitego (publicznego) od skarbu nadwornego (królewskiego).

Kolejny - czwarty już okres - przypadający na lata 1613 (powołanie Trybunału Skarbowego w Radomiu) - 1717 (początek reform skarbowych) charakteryzował się decentralizacją skarbowości, której kres położyła uchwała Sejmu traktatowego (niemego). Ciągący się przez lata spór między sejmikami a państwem o wpływy podatkowe oraz decydowanie o ich rozdysponowaniu doprowadził z czasem do wyodrębnienia podatków państwowych, które były uchwalane przez Sejm a administrowane przez sejmiki i podatków wojewódzkich oraz utworzenia odrębnej lokalnej administracji skarbowej.

Kontrolą poboru podatków zajmowały się, rozpowszechnione od połowy XVII w., specjalne instytucje sejmikowo-wojewódzkie - tzw. izby komisarskie, inaczej izby deputackie lub izby skarbowe, których początki sięgają już 1589r.

Piąty okres - obejmujący lata od 1717r. do rozbiorów Polski, a więc do 1795r, charakteryzował się wielkimi reformami skarbowości z lat 1717, 1764 i 1791 oraz powstaniem pierwszego budżetu.

Rozbicie (decentralizacja) skarbowe Polski trwające przez prawie sto lat, które w zakresie zarządzania państwem, jego rozwoju i samodzielności politycznej przyczyniło się do rozkładu I Rzeczypospolitej, zostało zniesione w 1717r. uchwałami tzw. Sejmu traktatowego (niemego), które zmierzały do przywrócenia centralnego zarządu skarbowego. M.in. ograniczono kompetencje skarbowe sejmików wojewódzkich, ustalono ściśle taryfy podatkowe i stałe kwoty na utrzymanie wojska.

Do dalszych zmian w skarbowości przyczyniły się walnie reformy sejmu konwokacyjnego z 1764 r., który - zachowując podział na skarb nadworny oraz dwa pospolite (koronny i litewski) - uchwałą z 4 czerwca powołał, jako centralny organ skarbowy w Koronie, Komisję Skarbu Rzeczypospolitej Koronnej. Na Litwie zostało utworzone analogiczne ciało – Komisja Skarbu Wielkiego Księstwa Litewskiego. W 1792 r. nastąpiło połączenie obu komisji - Koronnej i Litwy - w jedną Komisję Skarbową Obojga Narodów (zniesioną latem tego roku przez Konfederację Targowicką).

Komisje skarbowe - zarówno Korony, jak i Litwy - były władzami wykonawczymi i sądowymi. Początkowo zgodnie z uchwałami Sejmu z 1768 r. Komisji nie było wolno „nie tylko nowego podatku stanowić, lecz nawet go wynajdować - po prostu myśleć o nowych podatkach”. Zasada ta została zniesiona w 1775 r. i uchwałą Sejmu przyznano komisjom skarbowym prawo przygotowywania projektów "dla dobra publicznego" "do pomnażania dochodów”.

W 1775 r. powołano, jako naczelną władzę wykonawczą, mającą czuwać nad egzekucją praw, Radę Nieustającą, która dzieliła się na pięć Departamentów, wśród których był również Departament Skarbowy. Sprawami skarbowymi mógł zajmować się zarówno Departament Skarbowy, jak i cała Rada, przy czym ten pierwszy, odbierając od komisji skarbowej (w Koronie i na Litwie) rachunki okresowe oraz wysyłając do Rady sprawozdanie ze swoich czynności, był swego rodzaju pośrednikiem pomiędzy Komisją Skarbową a Radą Nieustającą. Rada Nieustająca zajmowała się przede wszystkim: wydatkami skarbowymi, projektami podatkowymi, oraz sprawami administracji skarbowej.



Reformy z 1764r. podzieliły obszar Rzeczypospolitej na prowincje skarbowe: w Koronie - krakowską (małopolską), wieluńską, wielkopolską, mazowiecką, kujawską, ruską i ukraińską, na Litwie - grodzieńską, żmudzka i białoruską. Naczelnikiem prowincji był superintendent, któremu podlegały zarządy miejscowe, a od 1781 r. również poborcy (*exactorzy*) podatków stałych tj. kwarty, ofiary i podymnego (do 1789 r. poborcy rozliczali się z podatków bezpośrednio z Komisją Skarbu).

Proces reformy polskiej skarbowości zapoczątkowany w roku 1764 i kontynuowany w latach następnych, przerwany został w roku 1794 przez ostatni rozbiór Polski. Okres rozbiorów przyniósł wraz z podziałem ziem polskich trzy odrębne systemy podatkowe i administracyjne (rosyjski, pruski i austriacki), odziedziczone wraz z odzyskaniem niepodległości w roku 1918.

Administracja skarbowa w okresie międzywojennym

Odbudowa państwowości polskiej, w tym unifikacja administracji skarbowej była procesem trwającym kilkanaście lat. W drugiej połowie 1917 r. wraz z powołaniem Biura Organizacyjnego Departamentu Skarbu Tymczasowej Rady Stanu rozpoczęły się prace nad utworzeniem aparatu skarbowego. W pierwszym, powołanym przez Radę Regencyjną rządzie pojawiło się Ministerstwo Skarbu, do którego wcielono pracowników wspomnianego powyżej Biura Organizacyjnego. Przejmowanie aparatu skarbowego odbywało się stopniowo. W dniu 5 listopada 1918 r. delegacje skarbowe przejęły urzędy i kasy skarbowe na terenie byłej okupacji austriackiej, zaś w dniu 11 listopada 1918r. na terenie okupacji niemieckiej. Pod koniec 1918 r. Ministerstwo Skarbu objęło swym działaniem byłe Królestwo Kongresowe. W celu utworzenia jednolitej administracji skarbowej dla terenu byłego Królestwa Kongresowego wyznaczono dwanaście delegacji Ministerstwa Skarbu w: Warszawie, Płocku, Łomży, Kaliszu, Piotrkowie, Częstochowie, Kielcach, Radomiu, Lublinie, Siedlcach, Białej Podlaskiej i Suwałkach. Miały one zadania organizacyjne i nadzorcze, nie miały natomiast uprawnień organów II instancji w odniesieniu do utworzonych jeszcze przez państwa zaborcze urzędów skarbowych.



W kwietniu 1919 r. nadzór Ministerstwa Skarbu rozciągnął się na teren byłego zaboru austriackiego. Na obszarze byłego zaboru pruskiego upoważnienia Ministra Skarbu wykonywało Ministerstwo Skarbu byłej dzielnicy pruskiej, zachowując swoją odrębność aż do dnia 1 stycznia 1922r. Dopiero w lipcu 1922 r. z powodu działań wojennych, Ministerstwo Skarbu objęło swoją władzą Wileńszczyznę. Nadany w dniu 15 lipca 1920r. Górnemu Śląskowi autonomiczny status wyłączył administrację skarbową województwa śląskiego z procesu unifikacji, a administracja skarbowa pozostała tu zespolona z administracją ogólną i podlegała wojewodzie śląskiemu.

Struktura i zadania władz skarbowych

W 1919 r. została powołana Komisja, która przygotowała projekt ustawy o jednolitej organizacji władz i urzędów skarbowych. Uwieńczeniem powyższych prac było uchwalenie przez Sejm Ustawodawczy ustawy z dnia 31 lipca 1919 r. o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych. Ustawa wprowadzała m.in. trójstopniowy model organizacji administracji skarbowej, w którego skład wchodziło Ministerstwo Skarbu, izby skarbowe, a także podległe im urzędy skarbowe: do spraw podatków bezpośrednich i opłat skarbowych, do spraw akcyz i monopolów państwowych, kasy skarbowe oraz komisje szacunkowe i komisje odwoławcze. Pobór podatków bezpośrednich został więc oddzielony od poboru podatków pośrednich przez ustanowienie odrębnych urzędów. Ustawa zakładała ponadto model administracji niezespolonej, podległej Ministrowi Skarbu poprzez całkowite oddzielenie w terenie administracji skarbowej od ogólnej i celnej.

Zakres działania izb skarbowych obejmował m.in.:

- nadzór nad czynnościami podległych urzędów skarbowych, a w szczególności czuwanie nad prawidłowym i terminowym wymierzaniem, uiszczaniem i ściąganiem podatków i opłat oraz przychodów z akcyz i monopolów państwowych,
- orzekanie w I instancji w sprawach nie zastrzeżonych dla Ministerstwa Skarbu ani nie należących do zakresu działania urzędów skarbowych oraz w II instancji – w sprawach należących do zakresu działania podległych im urzędów skarbowych.



Szczegółowy schemat organizacyjny izb skarbowych określało rozporządzenie wykonawcze do ww. ustawy. Izby skarbowe posiadały po cztery wydziały: ogólny, podatków bezpośrednich (obejmujący, do czasu utworzenia odrębnego wydziału w 1921 r., opłaty skarbowe), kasowy oraz akcyz i monopolów skarbowych. Na czele izby stał dyrektor (prezes – w okresie od sierpnia 1927 r. do marca 1939 r.) podległy pod względem osobowym i służbowym Ministrowi Skarbu.

Do zakresu działania urzędów skarbowych podatków i opłat skarbowych należało:

- 1) wymiar podatków bezpośrednich i opłat skarbowych przy współdziałaniu komisji podatkowych, jeśli właściwe ustawy tak stanowiły,
- 2) kontrola i przymusowe ściąganie podatków i opłat,
- 3) nadzór nad podatkami i opłatami obliczanymi i uiszczanymi przez osoby i urzędy do tego powołane,
- 4) czuwanie nad przestrzeganiem ustaw podatkowych i stemplowych oraz wymierzanie kar i grzywien za ich przekroczenie, jeśli karanie nie należało do władz sądowych,
- 5) prowadzenie czynności rachunkowych i kasowych.

Na czele urzędu skarbowego stał naczelnik (w okresie od września 1931 r. do marca 1939 r. - kierownik, którym był inspektor skarbowy, bądź inny urzędnik wyznaczony przez Ministerstwo Skarbu). Naczelnik (kierownik) urzędu skarbowego podlegał dyrektorowi (prezesowi) izby skarbowej. Był on odpowiedzialny za prawidłowy bieg wszelkich spraw należących do działania urzędu skarbowego.

Do zakresu działania urzędów skarbowych akcyz i monopolów państwowych należało:

- 1) nadzór nad przedsiębiorstwami przemysłowymi produkującymi artykuły akcyzowo-monopolowe,
- 2) nadzór nad zakładami handlowymi dokonującymi obrotu artykułami akcyzowo-monopolowymi,
- 3) orzecznictwo, pobór i nadzór w sprawach podatków i opłat pośrednich oraz monopolów państwowych,
- 4) kontrola produkcji i obrotu artykułami podlegającymi na mocy specjalnych przepisów ograniczeniom w produkcji i obrocie,
- 5) orzekanie i nadzór w sprawach karnych dotyczących podatków i opłat



pośrednich oraz monopolów,

- 6) wykonywanie w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym czynności wierzyciela podatków i opłat pośrednich.

Pracą tych urzędów również kierował naczelnik podległy bezpośrednio dyrektorowi izby skarbowej.

Natomiast kasy skarbowe były urzędami przeznaczonymi m.in. do pobierania, przechowywania i wydawania środków państwowych (budżetowych i niebudżetowych). W zakresie swoich obowiązków miały także pobór podatków wymierzanych i obliczanych przez urzędy skarbowe, głównie ds. podatków i opłat skarbowych. Pracą kasy kierował naczelnik (do 1925 r. – skarbnik), który pozostawał jednak w ścisłej zależności od księgowego kasy (do 1925 r. – rachmistrza) – obaj urzędnicy ponosili bowiem solidarną odpowiedzialność za bezpieczeństwo funduszy, którymi zarządzali.

Administracja skarbowa w okręgu warszawskim

Zapisy ustawy o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych były wprowadzane na terenie odradzającej się Polski w różnych okresach czasu, co było uwarunkowane czynnikami polityczno – militarnymi. W województwie warszawskim i tym samym w mieście st. Warszawie zaczęły one obowiązywać od 1 kwietnia 1920 r. Ustawa o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych dawała Ministrowi Skarbu swobodę w określaniu obszaru działania izb skarbowych. Niemniej wydawane przez niego rozporządzenia w latach 1920, 1921 i 1922 generalnie dostosowywały podział okręgów skarbowych do podziału na województwa. Zgodnie z rozporządzeniem wykonawczym z 30 stycznia 1920 r. Izba Skarbowa w Warszawie stała się właściwa dla terenu woj. warszawskiego i samej Warszawy. Uwzględniając potrzeby stolicy rozporządzeniem Ministra Skarbu z dniem 1 czerwca 1920 r. utworzono w mieście pięć urzędów skarbowych ds. podatków i opłat skarbowy dla dzielnic: śródmiejskiej, północnej, zachodniej, południowej i wschodniej. Pierwszy Urząd Skarbowy obsługujący dzielnicę śródmiejską był także właściwy w zakresie opłat stemplowych i spadkowych dla obszaru całej Warszawy. W roku 1923 w stolicy utworzono osobny urząd skarbowy ds. opłat stemplowych i podatku spadkowego i



jednocześnie wyłączono ten zakres z kompetencji I Urzędu Skarbowego w Warszawie.

Po kilku latach funkcjonowania dotychczasowa struktura warszawskich urzędów przestała być wystarczająca i w roku 1926 rozporządzeniem Ministra Skarbu zmieniono organizację urzędów skarbowych na terenie miasta st. Warszawy. W miejsce dotychczasowych pięciu urzędów ds. podatków i opłat skarbowych (przy czym V Urząd Skarbowy w Warszawie nie został zniesiony, zmieniono natomiast jego właściwość terytorialną i numer porządkowy) utworzono 33 urzędy skarbowe. Na początku 1928 r. (jeszcze przed podziałem Izby Skarbowej w Warszawie, o którym mowa poniżej) został zlikwidowany urząd skarbowy podatków i opłat skarbowych na powiat warszawski. W jego miejsce utworzono dwa nowe urzędy:

- I Urząd Skarbowy dla gmin powiatu warszawskiego leżących po prawej stronie Wisły,
- II Urząd Skarbowy dla gmin powiatu warszawskiego leżących po lewej stronie Wisły.

Urzędy ds. podatków zlokalizowane z dużych miastach zatrudniały od 20 do 30 pracowników etatowych i kontraktowych, znajdujące się w okręgach miast prowincjonalnych – od 16 do 21 pracowników, zaś urzędy z powiatów rolniczych – od 12 do 16 pracowników.

Obok urzędów ds. podatków i opłat skarbowych funkcjonowały urzędy ds. akcyz i monopolów. Rozporządzeniem Ministra Skarbu z 30 stycznia 1920 r. utworzono w okręgu Izby Skarbowej Warszawskiej siedem takich urzędów: trzy w samej Warszawie, oraz po jednym w Skierniewicach, Włocławku, Płocku i Ciechanowie. Okręgi administracyjne urzędów ds. akcyz były zdecydowanie większe niż urzędów podatkowych. Obejmowały one średnio 3 – 4 powiatów. Większe urzędy zatrudniały 12 do 15 pracowników biurowych, mniejsze – od 7 do 9 pracowników.

W 1928 r. kierownictwo Ministerstwa Skarbu podjęło decyzję o podziale Izby Skarbowej Warszawskiej. Z dniem 1 kwietnia utworzono dwie odrębne izby:

- Izbę Skarbową Okręgową w Warszawie - administrującą obszarem woj. warszawskiego z wyłączeniem miasta st. Warszawy,
- Izbę Skarbową Grodzką w Warszawie – obejmującą swoją właściwością miasto st. Warszawę.



Siedziba Izby Skarbowej w Warszawie - obecnie Plac Bankowy w Warszawie (fot. zbiory własne: Alina Dziewanowska)

Zgodnie z urzędowym wykazem Ministerstwa Skarbu w roku 1930 Izbie Skarbowej Grodzkiej podlegały 34 urzędy ds. podatków i opłat skarbowych, natomiast Izbie Skarbowej Okręgowej – 26 urzędów. Ponadto w mieście st. Warszawie, podobnie jak w innych większych miastach ówczesnej Polski, funkcjonowały odrębne urzędy opłat skarbowych.

Konsolidacja administracji skarbowej od 1926 r.

Na początku 1926 r. przepisy ustawy z 1919 r. o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych objęły zakresem swojego obowiązywania cały kraj. Ponieważ przepisy te były przez szereg lat wielokrotnie zmieniane i uzupełniane wymagały usystematyzowania. W drugiej połowie 1926 r. Ministerstwo Skarbu



powołało specjalną komisję, która miała zanalizować organizację i funkcjonowanie administracji skarbowej. Wyniki prac komisji legły u podstaw wydanego 20 czerwca 1927 r. rozporządzenia o organizacji i zakresie działania izb i urzędów skarbowych, którego celem było ujednoczenie struktury wewnętrznej poszczególnych organów skarbowych. Na czele izb skarbowych stanęli prezesi (poprzednio dyrektorzy), dla których zwierzchnikiem był każdorazowy Minister Skarbu. Izby posiadały następujące wydziały: ogólny, podatków bezpośrednich, rachunkowo-kasowy, akcyz i monopolów państwowych, opłat skarbowych. W niektórych z nich, w tym w Izbie Skarbowej w Warszawie utworzono również wydział emerytur i rent. Poszczególne wydziały były podzielone na oddziały, którym przypisano szczegółowe zadania.

Odpowiednio zorganizowano również wewnętrzną strukturę urzędów skarbowych. Urzędy ds. podatków i opłat skarbowych posiadały działy: podatku przemysłowego, podatku dochodowego, wojskowego, majątkowego oraz od kapitałów i rent, podatków realnych, opłat stemplowych oraz podatku majątkowego i od darowizn. Urzędy skarbowe ds. akcyz i monopolów państwowych podzielono na działy: administracyjny, akcyzowo – monopolowy, karny i rachunkowy.

Kolejne istotne zmiany organizacyjne nastąpiły w latach 1931 -1932 r. kiedy doszło do pewnej konsolidacji służb skarbowych. Już we wspomnianym powyżej rozporządzeniu z 20 czerwca 1927 r. Ministerstwo Skarbu przewidywało reorganizację kas skarbowych i podporządkowanie ich naczelnikom urzędów ds. podatków. Plany te z powodu trudności organizacyjnych zostały zrealizowane dopiero w drugiej połowie 1931 r. Na mocy rozporządzenia z sierpnia 1931 r. kasy skarbowe jako odrębne urzędy podporządkowane bezpośrednio izbie skarbowej przestały istnieć. Ich zadania znalazły się w gestii urzędów skarbowych (ds. podatków), w których utworzono działy rachunkowo- kasowe, zwane kasami urzędów skarbowych. Rok później doszło do wyodrębnienia w urzędach skarbowych działów egzekucji administracyjnej, m.in. na skutek wejścia w życie ustawy z dnia 10 marca 1932 r. o przejęciu egzekucji administracyjnej przez władze skarbowe oraz rozporządzenia Rady Ministrów o postępowaniu egzekucyjnym władz skarbowych.

Dążąc do uporządkowania wprowadzanych zmian w administracji 28 grudnia 1934 r. wydane zostało rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej o unormowaniu właściwości władz i trybu postępowania w niektórych działach administracji państwowej. znowelizowało ustawę z 31 lipca 1919 r. o tymczasowej organizacji



władz i urzędów skarbowych. Wyraźnie zapisano nadzór i kierownictwo Ministra Skarbu nad urzędami i izbami skarbowymi. Władzami II instancji były izby skarbowe i dyrekcje cel, natomiast organami pierwszej instancji były: urzędy skarbowe, urzędy skarbowe akcyz i monopolów państwowych, urzędy opłat stemplowych i urzędy celne. Izby skarbowe były władzą nadrzędną dla urzędów skarbowych.

Ostateczny kształt organizacji władz skarbowych został nakreślony w rozporządzeniu Ministra Skarbu z dnia 23 lutego 1939 r. o organizacji i zakresie działania izb skarbowych i podległych im urzędów i organów wykonawczych. Modelowa struktura izby skarbowej składała się tak jak poprzednio z pięciu wydziałów: ogólnego, podatków, rachunkowo-kasowego, akcyz i monopolów oraz opłat stemplowych. Dodatkowo w Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie funkcjonował wydział emerytur i rent oraz wydział bilansowy (od r. 1937).

Organy wykonawcze władz skarbowych (kontrola skarbową)

Dyrektorowi Izby podlegali od 1939 r., obok pracowników urzędów skarbowych, także pracownicy ochrony skarbowej. Ochrona skarbową zorganizowana była w brygadach, których właściwość miejscowa obejmowała obszar jednego lub kilku powiatów. Siedzibą brygady była siedziba władz administracji ogólnej. Na czele brygady stał kierownik. Organy ochrony skarbowej zajmowały się m.in. wykrywaniem przestępstw z zakresu podatków pośrednich, monopolów państwowych, obrotu towarowego i pieniężnego z zagranicą

Warto zauważyć, że struktura, umiejscowienie i funkcje organów kontrolnych były w okresie międzywojennym wielokrotnie modyfikowane. Od roku 1923 (na mocy ustawy z 14 grudnia 1923 r. o uprawnieniu organów wykonawczych władz skarbowych i rozporządzenia wykonawczego to tej ustawy z czerwca 1925 r.) do organów wykonawczych władz skarbowych zaliczali się m.in.:

- urzędnicy kontroli skarbowej umiejscowieni przy urzędach skarbowych ds. akcyz i monopolii państwowych,
- kontrolerzy i sekwestratorzy wykonujący zadania w zakresie podatków bezpośrednich i opłat skarbowych.

Od połowy 1933 r. organem wykonawczym władz skarbowych w dziedzinie podatków akcyzowych i monopolii państwowych była kontrola skarbową, której zakres działania i kompetencje określało rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 23 czerwca



1933 r. o organizacji i zakresie działania kontroli skarbowej. Zorganizowana była w tzw. rejonach kontrolnych oraz brygadach kontroli skarbowej, tworzonych w obwodach urzędów ds. akcyz państwowych.

Następna zmiana w organach wykonawczych władz skarbowych została dokonana rozporządzeniami: Ministra Skarbu z dnia 16 grudnia 1936 r. o organizacji i zakresie działania kontroli skarbowej oraz Ministrów Skarbu i Sprawiedliwości z dnia 22 kwietnia 1932 r. o wykonaniu ustawy karnej skarbowej. Kontrola skarbową została podporządkowana bezpośrednio izbom skarbowym, a nie jak do tej pory urzędowi skarbowemu akcyzowo-monopolowemu. W rejonach kontrolnych mogły być tworzone - wzorem brygad kontroli skarbowej - oddziały. Po raz pierwszy pojawiła się instytucja szczególnego nadzoru podatkowego. Brygady kontroli skarbowej zostały przekształcone w organa śledcze władz skarbowych.

Ostatnia zmiana w okresie międzywojennym nastąpiła w 1939 r. na podstawie wspomnianego wcześniej rozporządzenia Ministra Skarbu z 23 lutego 1939 r., kiedy to utworzono ochronę skarbową. Przejęła ona zadania brygad kontroli skarbowej. Zaś sama kontrola skarbową została, tak jak przed rokiem 1936, podporządkowana urzędowi ds. akcyz i monopolu państwowych.

Administracja skarbowa w okresie powojennym

Organizacja administracji skarbowej do roku 1950.

W powojennej Polsce skarbowość zaczęła funkcjonować jeszcze w schyłkowym okresie działań wojennych. Już w dniu 1 grudnia 1944 r. dekretem PKWN o podziale niektórych resortów utworzonych ustawą z dnia 21 lipca 1944 r. Resort Gospodarki Narodowej podzielono na trzy części. Utworzono m.in. Resort Skarbu, który funkcjonował jedynie do dnia 31 grudnia 1944 r., ponieważ z dniem 1 stycznia 1945 r. w jego miejsce powołano Ministerstwo Skarbu. W zasadzie do końca roku 1950 administracja skarbową działała według przedwojennych wzorców. Odbudowie aparatu skarbowego I i II instancji, tj. izb i urzędów skarbowych służył dekret z dnia 11 kwietnia 1945 r. o ustroju władz administracji skarbowej oraz skarbowych organów wykonawczych. W myśl ww. dekretu organami administracji



skarbowej II instancji były: izby skarbowe, izby akcyzowo-celne, komisje odwoławcze przy izbach skarbowych i dyrekcje ceł. Władzami I instancji, podporządkowanymi izbom skarbowym były: urzędy skarbowe i urzędy rewizyjne, zaś izbom akcyzowym - urzędy akcyzowe i urzędy celne.

Najwcześniej, do 1 stycznia 1945 r., Izby Skarbowe zorganizowano w: Lublinie, Białymstoku, Rzeszowie i Warszawie. Izba Skarbowa w Warszawie przez pewien czas posiadała swoją tymczasową siedzibę w Otwocku. Według wykazu Ministerstwa Skarbu na dzień 31 grudnia 1945 r. (Dz. Urz. MS nr 1, z 30 stycznia 1946 r.) administrację skarbową tworzyło: 15 izb skarbowych, 337 urzędów skarbowych, 15 urzędów rewizyjnych i 58 urzędów skarbowych akcyz i monopolów państwowych.

Izby skarbowe dzieliły się na wydziały: ogólny, budżetowy, podatków i opłat oraz dochodów państwowych. W urzędach skarbowych początkowo, do r. 1948 funkcjonowały trzy działy: wymiarowy, egzekucyjny i rachunkowo- kasowy. Od roku 1949 urzędy skarbowe dzieliły się na sześć działów: ogólny, budżetowy, podatków i opłat, dochodów państwowych, rachunkowo – kasowy, egzekucyjny.

Struktura administracji została zmieniona Dekretem z dnia 27 czerwca 1946 r., czego skutkiem była likwidacja izb akcyzowo-celnych oraz wyodrębnienie administracji celnej od administracji podatkowej. Administracja celna została podporządkowana dyrekcji ceł jako organowi II instancji. Powołano także, w miejsce inspektorów skarbowych, kontrolę akcyzową oraz ochronę skarbową.

Specyficznym rozwiązaniem były funkcjonujące niespełna rok – od lipca 1947r. do czerwca 1948 r. – obywatelskie komisje podatkowe oraz lustratorzy społeczni. Należeli oni do struktury administracji skarbowej, umocowani w niej na podstawie ustawy z 2 czerwca 1947 r. o obywatelskich komisjach podatkowych i lustratorach społecznych. Obywatelskie komisje podatkowe działały przy urzędach skarbowych i w określonych sytuacjach orzekały o wysokości podstawy opodatkowania w zakresie podatków bezpośrednich. Zadaniem lustratorów społecznych była współpraca z urzędami skarbowymi i ochroną skarbową w ujawnianiu osób uchylających się od płacenia podatków.

W styczniu 1950 r. zarządzeniem Ministra Skarbu z dnia 23 grudnia 1949 r. w sprawie tymczasowej organizacji izb i urzędów skarbowych ponownie zmieniono organizację administracji skarbowej. Zniesiono odrębność organizacyjną rejonów



kontroli skarbowej, urzędów akcyzowych i urzędów rewizyjnych, włączając zakres ich działania do urzędów skarbowych, oraz nadano nową strukturę organizacyjną izbom i urzędom skarbowym.

Administracja w okresie: 1951 - 1981

Ustawą z dnia 7 marca 1950 r. przekształcono urząd Ministra Skarbu w urząd Ministra Finansów – przypisując mu realizowanie polityki finansowej Rządu na podstawie narodowego planu gospodarczego oraz kierowanie sprawami finansowymi gospodarstwa narodowego. Następnie ustawą z dnia 20 marca 1950 r. o terenowych organach jednolitej władzy państwowej zniesiono m.in. wszystkie terenowe władze pierwszej i drugiej instancji podległe dotychczas Ministrowi Finansów, postanawiając, iż dotychczasowy zakres właściwości zniesionych organów odpowiedniego stopnia przejmą rady narodowe i ich organa.

I tak na mocy uchwały Rady Ministrów z dnia 17 kwietnia 1950 r. wydziały finansowe prezydiów wojewódzkich rad narodowych przejęły zadania izb skarbowych, a dotychczasowy zakres działania urzędów skarbowych, urzędów rewizyjnych, urzędów akcyzowych, rejonów kontroli akcyzowej objęły wydziały finansowe prezydiów powiatowych rad narodowych i rad narodowych miast stanowiących powiaty miejskie. W Warszawie Wydział Finansowy Prezydium Stołecznej Rady Narodowej zaczął realizować zadania Izby Skarbowej właściwej terytorialnie dla Stolicy (odpowiednika przedwojennej Izby Skarbowej Grodzkiej), natomiast dla obszaru ówczesnego województwa warszawskiego funkcje Izby Skarbowej (przed wojną „Okręgowej”) przejął Wydział Finansowy Wojewódzkiej Rady Narodowej.

Uchwalona w dniu 28 maja 1975 r. ustawa o dwustopniowym podziale administracyjnym Państwa oraz o zmianie ustawy o radach narodowych, zmieniająca ustawę z dnia 7 marca 1950 r. o przekształceniu urzędu Ministra Skarbu w urząd Ministra Finansów zdecydowała o utworzeniu okręgowych zarządów dochodów państwa i kontroli finansowej. Utworzono 23 Okręgowe Zarządy Dochodów Państwa i Kontroli Finansowej, jako organy Ministra Finansów, całkowicie niezależne od terenowych organów administracji państwowej. Od dnia 1 czerwca 1975 r. do nich należała całość spraw związanych z poborem i kontrolą dochodów budżetu

centralnego, dotacjami udzielanymi z tego budżetu oraz kontroli finansowej, uprzednio wykonywanej przez Inspektoraty Kontrolno - Rewizyjne.

Przywrócenie izb i urzędów skarbowych

Kolejna zasadnicza zmiana nastąpiła w 1982 roku. Ustawą z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1983 roku, reaktywowano izby i urzędy skarbowe. Ustawa ta, na podstawie odrębnych przepisów, zleciła Ministrowi Finansów uprawnienia naczelnego organu administracji państwowej w stosunku do terenowych organów administracji państwowej w sprawach finansowych. Jednocześnie ustawa ta określiła powołane urzędy i izby skarbowe jako organy administracji państwowej podległe Ministrowi Finansów.

W następnym etapie, który nastąpił już w latach dziewięćdziesiątych znowelizowano prawne podstawy działania państwowych organów podatkowych. Ustawa z dnia 4 września 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych ukonstytuowała je jako organy specjalne administracji rządowej. Swobodę w zakresie kształtowania organizacji, zadań oraz nadawania statutów organom podatkowym, pozostawiono w gestii Ministra Finansów. W związku z tym Minister Finansów w swoim zarządzeniu nr 86 z dnia 23 grudnia 1996 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów, określił organizację urzędów skarbowych, organizację izb skarbowych oraz ustalił wzorcowy statut urzędu skarbowego i statut izby skarbowej. Powyższe zarządzenie było aż do chwili obecnej wielokrotnie zmieniane, dostosowując organizację administracji skarbowej do bieżących potrzeb prawno-politycznych.



Tablica poświęcona skarbowcom poległym w walce z najeźdźcami w latach 1939-1945 oraz tym, którzy uratowali skarb narodowy zdeponowany w okresie wojennym w skarbcu mieszczącym się w gmachu przy ul. Lindleya 14 - Wacławowi Drojanowskiemu, Wandzie Orlicz-Dreszer, Natalii Jarczewskiej, Józefowi Falandyszowi i Ignacemu Zenko.

Tablica znajduje się w gmachu Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście (ul. Lindleya 14). Została ufundowana w 1991 roku ze składek pracowników urzędów skarbowych: I i II Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, Urzędu Skarbowego Warszawa-Ochota oraz Urzędu Skarbowego Warszawa-Wola. Inicjatorem i organizatorem odsłonięcia tablicy pamiątkowej był Naczelnik I Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście – Jan Borkowski – obecny Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.



Dalsze zmiany w zakresie organizacji aparatu skarbowego zostały dokonane w związku z uchwaleniem przez Sejm RP ustawy o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa. Konsekwencją tych zmian było zmniejszenie liczby izb skarbowych z 49 do 16.

Z dniem 1 stycznia 1999 roku Izba Skarbowa w Warszawie objęła swoją właściwością teren województwa mazowieckiego, a w jej strukturę zostały włączone dotychczasowe Izby Skarbowe w: Płocku, Ciechanowie, Radomiu, Siedlcach - przekształcone w Ośrodki Zamiejscowe – i Ostrołęce (która uległa likwidacji). Tym samym Izba Skarbowa w Warszawie przejęła nadzór nad większością urzędów skarbowych przyporządkowanych do likwidowanych izb. Ponadto w województwie mazowieckim znalazły się niektóre urzędy nadzorowane dotychczas przez Izby Skarbowe w: Skierniewicach i Białej Podlaskiej.

Zarys systemu prawa podatkowego

Zarys systemu prawa podatkowego w Polsce międzywojennej

W 1918 r. w niepodległej Polsce obowiązywało prawo podatkowe trzech byłych państw zaborczych. Było ono znacznie zróżnicowane, ponieważ wcześniej wchodziło w skład systemów prawa ukształtowanych przez odmienne czynniki polityczne, gospodarcze i społeczne. W celu sprawnego funkcjonowania niepodległego państwa polskiego należało podjąć szereg prac mających na celu odbudowanie powojennej gospodarki. Środki na ten cel miały zapewnić nałożone na społeczeństwo podatki. Przystąpiono więc do prac zmierzających do wyrównania obciążeń podatkowych poszczególnych terenów Polski.

W latach 1920-1923 nastąpiła w Polsce unifikacja systemu podatkowego polegająca na stworzeniu jednolitego, wspólnego dla całego kraju, polskiego systemu podatkowego. Ostateczne wykształcenie podstawowych konstrukcji tego systemu nastąpiło w okresie 1924-1925 i doprowadziło do objęcia całego kraju (z pewnymi wyjątkami) jednolitym ustawodawstwem podatkowym. Wprowadzone w polskim systemie podatkowym konstrukcje były oparte w większości na rosyjskim systemie podatkowym.

Po 1930 r. przeprowadzono zmiany w polskim systemie podatkowym, które bardziej go unowocześniły. A mianowicie nastąpiło skodyfikowanie ogólnego prawa

podatkowego (zobowiązań podatkowych, postępowania podatkowego oraz prawa karno – skarbowego) w jednym akcie prawnym – Ordynacji podatkowej z 15 marca 1934 r.

Polski system podatkowy w okresie międzywojennym składał się z podatków bezpośrednich oraz pośrednich. Cechą charakterystyczną była przewaga tych ostatnich, stanowiły one w pierwszej połowie okresu międzywojennego ponad 60 % ogólnych dochodów budżetowych. Pod koniec lat trzydziestych zmalały do 45 %. Przewaga podatków pośrednich nad bezpośrednimi spowodowana była łatwością ich pobierania jak również faktem, że podatki pośrednie proporcjonalnie do dochodów w najmniejszym stopniu obciążały grupy najbogatsze.

Podatki bezpośrednie wykazywały tendencje do ciągłych zmian, co wiązało się z trudnościami finansowymi państwa i często doraźnymi rozwiązaniami wprowadzanymi przez kolejne rządy, które chciały zapewnić równowagę finansową budżetu. W podatkach bezpośrednich kluczowe znaczenie miał podatek dochodowy unormowany w ustawie z 15 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym. Ustawa ta regulowała opodatkowanie osób fizycznych i prawnych, obejmując swym zakresem tzw. dochody fundowane (np. dochody z przedsiębiorstw, nieruchomości gruntowych i budynkowych) oraz dochody niefundowane (uposażenia, emerytury itp.).

Podatki pośrednie w omawianym okresie to: podatek przemysłowy – pobierany w formie opłaty za świadectwo przemysłowe, podatek od obrotu oraz akcyzy i monopole (np. podatki spożywcze od wina, piwa, cukru czy podatki od artykułów monopolowych: spirytusu, wyrobów tytoniowych).

Od 1 stycznia 1939 r. odrębną ustawą o podatku obrotowym wprowadzono nowoczesny, ogólny i powszechny podatek obrotowy, wzorowany na konstrukcjach obowiązujących w Niemczech i we Francji.

Zarys systemu podatkowego w okresie powojennym

Po zakończeniu II wojny światowej w Polsce obowiązywało ustawodawstwo podatkowe okresu międzywojennego. Pod koniec 1945 r. z podatku dochodowego został wyodrębniony podatek od wynagrodzeń. W kolejnych latach, poczynając od 1946 r., systematycznie uchylano akty prawne okresu międzywojennego, co w rezultacie doprowadziło w latach 1948-1951 do wykształcenia w Polsce systemu

podatkowego charakterystycznego dla gospodarki realnego socjalizmu. Charakteryzował się on zróżnicowaniem opodatkowania w zależności od formy własności podmiotu obciążonego obowiązkiem podatkowym. Można było w nim wyróżnić trzy grupy podatków – podatki obciążające gospodarkę uspołecznioną (państwową i spółdzielczą), nieuspołecznioną i ludność.

W okresie powojennym (poza pierwszymi latami) nie było w Polsce systemu podatkowego właściwego dla gospodarki rynkowej. Budowa takiego systemu rozpoczęła się pod koniec lat 80-tych. Do najważniejszych celów reformy polskiego systemu podatkowego należało ujednoczenie zasad opodatkowania wszystkich podmiotów, niezależnie od typu ich własności. Do czego niewątpliwie przyczyniło się uchwalenie ustawy z 27 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 11, poz. 324 ze zm.), zgodnie z którą, podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej było wolne i dozwolone każdemu na równych prawach, a podmioty gospodarcze niezależnie od typu własności, podlegały obciążeniom publicznoprawnym na jednolitych zasadach. Zasada równości opodatkowania znalazła swoje potwierdzenie w ustawie z 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1991r. Nr 49, poz. 216 – tekst jedn. - ze zm.) Ustawa wprowadziła jednolity podatek dochodowy od wszystkich podmiotów gospodarczych, wzorowany w swych generalnych założeniach na podatku dochodowym występującym w krajach o gospodarce rynkowej.

Zasady równości i powszechności opodatkowania dały początek konstrukcji prawnych dwóch najważniejszych, obok ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, aktów prawnych polskiego systemu podatkowego tj.: ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Równie ważnym dla systemu podatkowego było uchwalenie w sierpniu 1997 r. ustawy – Ordynacja podatkowa kodyfikującej zasady postępowania organów podatkowych.

Opracowanie: Andrzej Kulmatycki, Izba Skarbowa w Warszawie



Aneks 1

Izby skarbowe w Polsce międzywojennej

1. Izba Skarbowa w Białymstoku – województwo białostockie
2. Izba Skarbowa w Brześciu nad Bugiem – województwo poleskie
3. Izba Skarbowa w Grudziądzu - województwo pomorskie
4. Izba Skarbowa w Kielcach – województwo kieleckie
5. Izba Skarbowa w Krakowie – województwo krakowskie
6. Izba Skarbowa w Lublinie – województwo lubelskie
7. Izba Skarbowa we Lwowie - województwo lwowskie i tarnopolskie
8. Izba Skarbowa w Łodzi – województwo łódzkie
9. Izba Skarbowa w Łucku – województwo wołyńskie
10. Izba Skarbowa w Nowogródku – województwo nowogródzkie
11. Izba Skarbowa w Poznaniu – województwo poznańskie
12. Izba Skarbowa w Stanisławowie – województwo stanisławowskie
13. Izba Skarbowa Grodzka w Warszawie – miasto stołeczne Warszawa
14. Izba Skarbowa Okręgowa w Warszawie – województwo warszawskie
15. Izba Skarbowa w Wilnie – województwo wileńskie

Źródło: Rozporządzenie Rady Ministrów z 22 stycznia 1938 r. o ustaleniu właściwości terytorialnej i siedzib izb skarbowych (Dz. U z 1938 r., nr 6, poz. 35).

Planowano także wprowadzenie z dniem 1 października 1939 r. odrębnej izby skarbowej dla województwa tarnopolskiego i wyłączenie tego obszaru z terenu działania Izby Skarbowej we Lwowie (Rozp. Rady Ministrów z 29 kwietnia 1939 r. o utworzeniu Izby Skarbowej w Tarnopolu).



Aneks 2

Administracja skarbowa w okresie międzywojennym w liczbach*

lp	Nazwa urzędu	Liczba urzędów	Zatrudnienie		Koszty administracji		
			urzędnicy	funkcjonariusze niżsi	osobowe	rzeczowe	razem
1	Izby Skarbowe	15	2332	130	12 684 600	3 005 312	15 689 912
2	Urzędy skarbowe wszystkie	828	9954	1300	42 387 800	13 460 548	55 848 348

Dochody z tytułu podatków*

Rodzaj podatku	Podatki bezpośrednie	Podatki pośrednie	Monopole państwowe
Dochody (w tysiącach)	990 600	201 095	960 220

* Źródło: preliminarz budżetowy na rok 1930/31. Zatrudnienie wg stanu na dzień 30 czerwca 1930 r.



Bibliografia:

1. Historia ustroju i prawa polskiego – Juliusz Bardach, Bogusława Leśnodorski, Michał Pietrzak; wyd. 2 poprawione, Warszawa 1994, Wydawnictwo Naukowe PWN.
2. Opracowanie na temat organizacji administracji skarbowej w Polsce – Bolesław Markowski, Warszawa 1930 r.
3. Kontrola Skarbowa – Jacek Kulicki, DW ABC, 2000 r.
4. Ustawa z 31 lipca 1919 r. o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych (Dz. U, Nr 65, poz. 391).
5. Przepis wprowadczy z 30.01.1920 r. do ustawy z 31.07.1919 r. „O tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych” (Dz. U., Nr 15, poz. 80)
6. Rozporządzenie wykonawcze z 30.01.1920 r. do ustawy o organizacji Władz i Urzędów skarbowych na obszarze województw: Białostockiego, Kieleckiego, Lubelskiego, Łódzkiego i Warszawskiego, wydane na zasadzie art. 12, 13, i 15 ustawy z d. 31 lipca 1919 r. (Dz. U., Nr 15, poz. 81).
7. Rozp. Ministra Skarbu z 21.05.1920 r. w przedmiocie organizacji urzędów skarbowych podatków i opłat skarbowych na obszarze m. Warszawy (Dz. U., Nr 45, poz. 278).
8. Rozp. Ministra Skarbu z 20.01.1921 r. w przedmiocie utworzenia wydziału V-go w izbach skarbowych (Dz. U., Nr 26, poz. 150).
9. Rozp. Ministra Skarbu z 5.03.1923 r. w przedmiocie utworzenia wydziałów emerytur i rent w izbach skarbowych w Warszawie, Poznaniu i Krakowie (Dz. U., Nr 39, poz. 271).
10. Rozp. Ministra Skarbu z 16.05.1923 r. w przedmiocie utworzenia osobnych Urzędów Skarbowych do spraw opłat stemplowych i podatku spadkowego w Warszawie i Łodzi (Dz. U., Nr 55, poz. 394).
11. Rozp. Ministra Skarbu z 2.04.1926 r. w sprawie zmiany organizacji urzędów skarbowych podatków i opłat skarbowych oraz komisji szacunkowych do podatków dochodowego i przemysłowego na obszarze m. Warszawy (Dz. U., Nr 36, poz. 228).
12. Rozp. Ministra Skarbu z 30.01.1928 w sprawie zmian w organizacji urzędów skarbowych podatków i opłat skarbowych oraz komisji szacunkowych do



podatków dochodowego i przemysłowego w okręgu administracyjnym izby skarbowej w Warszawie (Dz. U., Nr 17, poz. 147).

13. Rozp. Ministra Skarbu z 24.03.1928 r. w sprawie podziału Izby Skarbowej w Warszawie (Dz. U. Nr 36, poz. 415).

14. Rozp. Ministra Skarbu z 15.10.1928 r. w sprawie reorganizacji urzędów skarbowych oraz komisji szacunkowych do spraw podatków dochodowego i przemysłowego na obszarze administracyjnym Izby Skarbowej Grodzkiej w Warszawie (Dz. U., Nr 92, poz. 809).

15. Rozp. Rady Ministrów z 22.01.1938 r. o ustaleniu właściwości terytorialnej i siedzib izb skarbowych (Dz. U. Nr 6, poz. 35).