

ANDRZEJ WITKOWSKI

Urzędy rewizyjne w Polsce (1945 – 1950)

I. W dniu 11 IV 1945 r. wydano dekret o ustroju władz administracji skarbowej oraz skarbowych organów wykonawczych¹, który wśród władz administracji skarbowej pierwszej instancji, podległych izbom skarbowym, wymienił urzędy rewizyjne (obok urzędów skarbowych). Były one tworem nowym, nieznanym przedwojennej skarbowości. Jednocześnie dekret zobowiązał ministra skarbu do określenia – w drodze rozporządzenia – organizacji, zakresu działania, granic okręgów oraz siedzib organów administracji skarbowej I i II instancji (oraz organów wykonawczych władz skarbowych). Minister skarbu nie wykonał tego zobowiązania (określił jedynie granice ich okręgów i siedziby). O ile urzędy i izby skarbowe mogły oprzeć się na wzorcu organizacyjnym stworzonym przez rozporządzenie ministra skarbu z 23 lutego 1939 r. o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych² (które od 1945 r. uzupełniały i zmieniały zarządzenia ministra skarbu, z reguły niepublikowane), o tyle zakres działania i organizacja wewnętrzna urzędów rewizyjnych unormowana została – wbrew postanowieniom dekretu – w formie niepublikowanych zarządzeń ministra skarbu. Mimo braku należytych podstaw prawnych, urzędy rewizyjne wykonywały wszelkie zadania władzy skarbowej I instancji głównie w stosunku do podatników z sektora uspołecznionego oraz (do końca 1948 r.) najsilniejszych ekonomicznie podatników z sektora prywatnego. Model ustrojowy administracji skarbowej stworzony w 1945 r. przetrwał do 1950 r.

¹ Dz. U. 1945, nr 12, poz. 64.

² Dz. U. 1939, nr 18, poz. 118.

Celem niniejszego artykułu jest przede wszystkim uwypuklenie zagadnienia legalności działania urzędów rewizyjnych oraz ukazanie ich faktycznej działalności, która coraz bardziej odchodziła się – w odniesieniu do sektora państwowego – od zagadnień czysto podatkowych, mieszcząc się w problematyce związanej z szeroko rozumianym systemem finansowym państwa.

II. Ustawa z 21 VII 1944 r. o utworzeniu PKWN³ wyodrębniła w jego strukturze Resort Gospodarki Narodowej i Finansów, któremu powierzono sprawy przemysłu, skarbowości oraz aprowizacji i handlu. Z dniem 1 XII 1944 r. resort ten podzielono na trzy części, w wyniku czego powstał m.in. Resort Skarbu⁴, który działał do 31 XII 1944 r. Z początkiem 1945 r. powołano już Ministerstwo Skarbu⁵ oparte w zasadzie na wzorcu przedwojennym⁶, wyznaczonym postanowieniami statutu organizacyjnego zatwierdzonego uchwałą Rady Ministrów z 15 XI 1938 r.⁷

W tych ramach organizacyjnych, wobec konieczności dostarczenia skarbowi państwa środków na chociaż częściowe pokrycie stale rosnących wydatków, naczelny organ administracji skarbowej zainicjował działania na rzecz zorganizowania władz skarbowych I i II instancji. Zadanie to spełniono sięgając z reguły po wzory organizacyjne sprzed września 1939 r., „bez oglądania się na szczegóły zarówno natury strukturalnej jak i funkcjonalnej”⁸. Wprowadzano tylko nieodzowne zmiany, będące konsekwencją nowego ustroju państwa,

³ Dz. U. 1944, nr 1, poz. 1.

⁴ Dekret PKWN z 1 XII 1944 r. o podziale niektórych resortów utworzonych ustawą z 21 VII 1944 r.; Dz. U. 1944, nr 14, poz. 7.

⁵ Ustawa z 31 XII 1944 r. o powołaniu Rządu Tymczasowego Rzeczypospolitej Polskiej; Dz. U. 1944, nr 19, poz. 99.

⁶ Zob. A. W. Zawadzki, *Początki działalności Ministerstwa Skarbu (1945 – 1946)*, „Finanse” 1979, nr 7-8, s. 50-68; I. Bolkowiak, *Aparat skarbowy w Polsce*, Toruń 1998, s. 17; W. Pawlik, *Organizacja aparatu finansowego*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w trzydziestoleciu (1944 – 1973)*, Warszawa 1975, s. 519-526; K. Stachnik, *Organizacja aparatu finansowego*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w latach 1944 – 1960*, Warszawa 1964, s. 435.

⁷ Mon. Pol. 1938, nr 260, poz. 628.

⁸ Archiwum Akt Nowych w Warszawie, *Ministerstwo Skarbu 1944 – 1950* (dalej: AAN MS), sygn. 150, s. 52.

przesunięciem jego granic i dynamiką zmieniającej się linii frontu wojennego.

W dniu 28 VIII 1944 r. Resort Gospodarki Narodowej i Finansów PKWN wydał „Wytyczne dla organizacji władz administracji skarbowej I i II instancji”⁹, które przesądziły, że podstawą prawną dla owych działań będzie rozporządzenie ministra skarbu z 23 lutego 1939 r. o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych. W szczególności podkreślono, iż „w każdym województwie należy powołać do życia skasowane przez okupantów niemieckich izby skarbowe, które zajmą się zorganizowaniem i uruchomieniem podległych im urzędów skarbowych na terenie województwa. Terenowy zakres poszczególnych województw zostanie ustalony oddzielnie”¹⁰.

Zauważmy, że rozporządzenie ministra skarbu z 23 lutego 1939 r. o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych zostało wydane na podstawie ustawy z 31 VII 1919 r. o organizacji władz i urzędów skarbowych¹¹.

Do 1 I 1945 r. zorganizowano izby skarbowe w Lublinie, Białymstoku, Rzeszowie, izbę warszawską z tymczasową siedzibą w Otwocuku oraz załączek izby kieleckiej w Sandomierzu, a w ich okręgach urzędy skarbowe w większości powiatów¹². W efekcie już we wrześniu 1944 r. administracja skarbowa odnotowała pierwsze wpływy z podatków, głównie pośrednich¹³.

W 1945 r. najszybciej, bo już pod koniec stycznia wznowiła działalność Izba Skarbowa w Krakowie¹⁴. W dniu 25 I 1945 r. rozpoczęła działalność Izba Skarbowa w Łodzi. W lutym 1945 r. rozpoczęły działalność Izby Skarbowe w Poznaniu¹⁵ i Katowicach¹⁶, a w marcu w Byd-

⁹ AAN MS, sygn. 699, s. 15-17.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ Tekst jednolity z 12 X 1935 r.; Dz. U. 1935, nr 80, poz. 499.

¹² AAN MS, sygn. 201, s. 6.

¹³ Zob. sprawozdanie ministra skarbu o projekcie ustawy skarbowej i planu inwestycyjnego, ogłoszone na posiedzeniu Krajowej Rady Narodowej w dniu 26 IV 1946 r. [w:] *Sprawozdanie stenograficzne z posiedzeń KRN w dniach 26-28 IV 1946 r.*, ł. 200.

¹⁴ AAN MS, sygn. 785, s. 127, sygn. 223, s. 48.

¹⁵ AAN MS, sygn. 148, s. 244.

goszczy¹⁷. W kwietniu 1945 r. utworzono mazowiecką Izbę Skarbową w Płocku (do 25 VI 1945 r. miała siedzibę w Warszawie)¹⁸ i powołano delegatów Ministerstwa Skarbu do organizacji władz skarbowych w województwie gdańskim¹⁹ oraz na terenie Ziem Odzyskanych (późniejszych województw: wrocławskiego²⁰ olsztyńskiego²¹ i szczecińskiego²² oraz Śląska Opolskiego²³). Delegaci Ministerstwa Skarbu oddani zostali „do dyspozycji” pełnomocników rządu.

W dniu 11 IV 1945 r. wydano dekret o ustroju władz administracji skarbowej oraz skarbowych organów wykonawczych²⁴, który uchylił ustawę z 31 VII 1919 r. o organizacji władz i urzędów skarbowych. Organami skarbowymi II instancji dekret uczynił izby skarbowe oraz nieznane dotąd izby akcyzowo-celne. Władzami skarbowymi I instancji były podporządkowane izbom skarbowym urzędy skarbowe i urzędy rewizyjne oraz podległe izbom akcyzowo-celnym urzędy akcyzowe i urzędy celne. Organami wykonawczymi władz skarbowych miały być inspektoraty karno-skarbowe wraz z podległymi im brygadami karno-skarbowymi, placówki akcyzowe (podporządkowane urzędom akcyzowym) oraz placówki celne (podległe urzędom celnym).

Zmiany w ustroju terytorialnej administracji skarbowej polegały zatem na połączeniu administracji celnej z administracją akcyz, powołaniu urzędów rewizyjnych oraz nowych organów wykonawczych władz skarbowych. Spośród nich jedynie urzędy rewizyjne okazały się rozwiązaniem wcielonym w życie. Na przestrzeni 1945 r. powstawały,

¹⁶ AAN MS, sygn. 765, s. 1, sygn. 145, s. 10.

¹⁷ AAN MS, sygn. 699, s. 36-39.

¹⁸ AAN MS, sygn. 786, s. 44-50, sygn. 149, s. 309.

¹⁹ AAN MS, sygn. 148, s. 178. Województwo gdańskie utworzono na mocy dekretu z 30 III 1945 r. o utworzeniu województwa gdańskiego; Dz. U. 1945, nr 11, poz. 57.

²⁰ AAN, MS, sygn. 788, s. 155. Województwa: wrocławskie, olsztyńskie i szczecińskie powstały na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z 29 V 1946 r. w sprawie tymczasowego podziału Ziem Odzyskanych; Dz. U. 1946, nr 28, poz. 177.

²¹ AAN MS, sygn. 149, s. 167.

²² *Ibidem*, s. 49. Zob. też Z. Gorzała, *Rys historyczny administracji skarbowej w Szczecinie w l. 1945 – 1993*, „Przegląd Zachodniopomorski” 1994, t. IX, z. 1, s. 185.

²³ AAN MS, sygn. 145, s. 154.

²⁴ Dz. U. 1945, nr 12, poz. 64.

izby skarbowe, urzędy skarbowe, urzędy skarbowe akcyz i monopolów państwowych, rejony kontroli skarbowej i brygady ochrony skarbowej, w kształcie przedwojennym. Upoważnienia, których udzielał minister skarbu swym delegatom do organizacji administracji skarbowej w poszczególnych województwach i na Ziemiach Odzyskanych mówiły bowiem o izbach skarbowych oraz podporządkowanym im urzędach i organach wykonawczych określonych w rozporządzeniu ministra skarbu z 23 II 1939 r. (z wyjątkiem jedynie urzędów opłat stemplowych, których dekret z 11 IV 1945 r. nie wymieniał wśród władz skarbowych I instancji).

Dekret z 11 IV 1945 r. o ustroju władz administracji skarbowej oraz skarbowych organów wykonawczych, uchylając ustawę z 31 VII 1919 r. o organizacji władz i urzędów skarbowych, ograniczył się do wyznaczenia ramowej struktury władz administracji skarbowej I i II instancji oraz ich organów wykonawczych. Ich organizację, zakres działania, granice okręgów i siedziby miał określić, w drodze rozporządzenia minister skarbu. Ta delegacja została zrealizowana jedynie częściowo.

W grudniu 1947 r. minister skarbu wydał rozporządzenie²⁵, które wyznaczyło granice okręgów i siedziby izb skarbowych, urzędów rewizyjnych, urzędów akcyzowych i rejonów kontroli skarbowej. Natomiast ich organizacja oraz zakres działania opierały się do 1950 r., gdy zostały zlikwidowane, na rozporządzeniu ministra skarbu z 23 II 1939 r. o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych, które uzupełniały i zmieniały zarządzenia ministra skarbu, z reguły niepublikowane.

Natomiast zakres działania i organizacja urzędów rewizyjnych, będących tworem nowym, nieznanym przedwojennej administracji skarbowej, określono – wbrew postanowieniom dekretu z 11 IV 1945 r. – przede wszystkim w drodze niepublikowanych zarządzeń ministra skarbu. Tylko ochrona skarbowa otrzymała podstawy prawne zapo-

²⁵ Rozporządzenie ministra skarbu z 3 XII 1947 r. o granicach okręgów i siedzibach izb skarbowych oraz urzędów i organów podporządkowanym izmom skarbowym; Dz. U. 1947, nr 76, poz. 488.

wiedziane w dekreście z 11 IV 1945 r.²⁶ Zauważmy też, że w połowie 1946 r. zalegalizowano stan faktyczny powstały w procesie budowy struktur organizacyjnych administracji skarbowej, który nie odpowiadał ściśle postanowieniom dekretu z 11 IV 1945 r. o ustroju władz administracji skarbowej oraz skarbowych organów wykonawczych²⁷. Odstąpiono bowiem od koncepcji izb akcyzowo-celnych, inspektoratów i brygad karno-skarbowych. Sprawy akcyz i monopolów państwowych pozostały w izbach skarbowych, nadal tworzone urzędy skarbowe akcyz i monopolów państwowych, rejony kontroli skarbowej, oraz okręgowe inspektoraty i brygady ochrony skarbowej.

W myśl znowelizowanego dekretu z 11 IV 1945 r. o ustroju władz administracji skarbowej oraz skarbowych organów wykonawczych organami administracji skarbowej II instancji były: izby skarbowe, komisje odwoławcze przy izbach skarbowych oraz dyrekcje ceł. Władzami I instancji były: 1) urzędy skarbowe, urzędy rewizyjne oraz urzędy akcyzowe, podporządkowane izbom skarbowym, 2) urzędy celne podporządkowane dyrekcjom ceł. Jako organy wykonawcze władz skarbowych dekret wymieniał: ochronę skarbową, kontrolę akcyzową oraz organy powołane do ochrony granicy celnej. Jak widać, dekret zmienił nazwę dotychczasowych urzędów skarbowych akcyz i monopolów państwowych na urzędy akcyzowe, podobnie jak kontrolę skarbową przemianowano na kontrolę akcyzową.

Według stanu na dzień 31 XII 1945 r. istniało: 15 izb skarbowych, 337 urzędów skarbowych, 15 urzędów rewizyjnych, 58 urzędów skarbowych akcyz i monopolów państwowych, 29 rejonów kontroli skarbowej, 3 oddziały kontroli skarbowej, 15 okręgowych inspektoratów

²⁶ Rozporządzenie ministra skarbu z 5 VIII 1947 r. o organizacji i zakresie działania ochrony skarbowej; Dz. U. 1947, nr 56, poz. 307 oraz rozporządzenie ministra skarbu z 12 IV 1948 r. o granicach okręgów i siedzibach inspektoratów ochrony skarbowej; Dz. U. 1948, nr 25, poz. 172.

²⁷ Dekret z 27 VI 1946 r. o zmianie dekretu z 11 IV 1945 r. o ustroju władz administracji skarbowej oraz skarbowych organów wykonawczych; Dz. U. 1946, nr 34, poz. 209.

ochrony skarbowej oraz 59 brygad ochrony skarbowej. Do 1 IV 1946 r. dokonano niewielkich zmian w tym zakresie²⁸.

Jak już sygnalizowałem, dopiero 3 XII 1947 r. minister skarbu wypełnił część delegacji, zawartej w dekrete z 11 IV 1945 r., wydając rozporządzenie o granicach okręgów i siedzibach izb skarbowych oraz urzędów i organów podporządkowanych izbom skarbowym. Właściwość terytorialna każdej z izb skarbowych rozciągała się na teren województwa. Wyjątek stanowiły Izba Skarbowa w Płocku, obejmująca 15 powiatów województwa warszawskiego, oraz Izba Skarbowa w Warszawie, której przypisano obszar pozostałych 6 powiatów województwa warszawskiego i miasto stołeczne Warszawę. Analogicznie określono właściwość terytorialną 15 urzędów rewizyjnych²⁹. Liczba izb i urzędów rewizyjnych, utworzonych w 1945 r., nie uległa zmianie do momentu ich likwidacji w 1950 r. Zmieniała się natomiast liczba urzędów skarbowych, urzędów akcyzowych i rejonów kontroli akcyzowej. Według danych z kwietnia 1949 r. 15 izbom skarbowym podlegało 15 urzędów rewizyjnych, 362 urzędy skarbowe, 62 urzędy akcyzowe i 252 rejonów kontroli akcyzowej³⁰.

III. Powołane w 1945 r. urzędy rewizyjne były tworem nowym i – w przeciwieństwie do innych organów administracji skarbowej, utworzonych według wzorca sprzed 1 września 1939 r. – nie mogły oprzeć się na przedwojennych, szczegółowych regulacjach prawnych. Przy-

²⁸ Utworzono 3 urzędy skarbowe (po 1 w okręgach Izb Skarbowych w Bydgoszczy, Szczecinie i Wrocławiu), 1 urząd akcyzowy (w okręgu Izby Skarbowej w Białymstoku) oraz 6 rejonów kontroli akcyzowej, w okręgach Izb Skarbowych w Krakowie (1), Poznaniu (1), Szczecinie (1), Wrocławiu (1) i Olsztynie (2). Zaniechano natomiast kontynuowania prac organizacyjnych, zapoczątkowanych w 1945 r., w 4 urzędach skarbowych w okręgach Izb Skarbowych w Białymstoku (1) i Olsztynie (3) oraz na rzecz jednego urzędu akcyzowego (w okręgu Izby Skarbowej w Krakowie) i jednego rejonu kontroli akcyzowej w okręgu Izby Skarbowej w Białymstoku. Zob. Komunikat Ministerstwa Skarbu o zmianach w organizacji terytorialnej władz, urzędów i organów wykonawczych administracji skarbowej, według stanu na dzień 1 IV 1946 r.; Dz. Urz. MS 1946, nr 9, dział nieurzędowy, s. 240.

²⁹ Urzędy skarbowe (367) obejmowały zwykle 1 powiat, a w dużych miastach – część miasta. Urzędowi akcyzowemu (72) podlegało od 1 do kilku rejonów kontroli akcyzowej (249), a 5 rejonów kontroli akcyzowej posiadało swój oddział.

³⁰ AAN MS, sygn. 106, s. 34.

pomnijmy, że minister skarbu nie wykonał postanowień dekretu z 11 IV 1945 r. zobowiązujących go do określenia – w drodze rozporządzenia – ich organizacji oraz zakresu działania.

W dniu 26 IV 1945 r. Ministerstwo Skarbu wydało niepublikowany okólnik³¹ w sprawie zorganizowania urzędów rewizyjnych, zapowiadający, że w najbliższym numerze Dziennika Ustaw ukaże się dekret o ustroju władz administracji skarbowej oraz skarbowych organów wykonawczych, a wydane na jego podstawie rozporządzenie wykonawcze określi zakres ich działania. Wyjaśniało zarazem, że „ogólnie rzecz biorąc” będzie to zakres działania dotychczasowych oddziałów bilansowych usytuowanych w wydziałach „II podatków” izb skarbowych, które staną się z kolei instancją nadzorczo-odwoławczą w stosunku do urzędów rewizyjnych, jako władzy wymiarowej I instancji. Miała do nich należeć także „obsługa buchalteryjna” w zakresie badania ksiąg handlowych prowadzonych przez podatników w całym okręgu izby skarbowej.

Wyjaśnijmy, że oddziały bilansowe w izbach skarbowych zajmowały się – w świetle rozporządzenia ministra skarbu z 23 II 1939 r. o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych – orzecznictwem podatkowym w sprawach, gdy izba skarbową działała jako władza skarbową I instancji, czuwały nad sprawnością poboru własnych należności, załatwiała sprawy ulg podatkowych i prowadziły statystykę oraz analizę podatkową związaną z tymi należnościami³².

³¹ AAN MS, sygn. 744, s. 43-44, sygn. 770, s. 36-42.

³² Do zakresu działania izby skarbowej należało: 1) wydawanie decyzji. W I instancji wydawała decyzje w sprawach nie zastrzeżonych Ministerstwu Skarbu, a nie należących do zakresu działania podległych urzędów. W myśl § 2 rozporządzenia ministra skarbu z 25 III 1937 r. o wykonaniu ordynacji podatkowej (Dz. U. 1937, nr 37, poz. 270) izby skarbowe w I instancji załatwiała, w zakresie wymiaru podatków: przemysłowego od obrotu, dochodowego (dział I) oraz od kapitałów i rent, sprawy spółek akcyjnych, instytucji kredytowych emitujących listy zastawne, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, a nadto tych spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, spółdzielni i innych osób prawnych, których kapitał zakładowy lub udziałowy wynosił najmniej 100 000 zł. W II instancji izba skarbową wydawała decyzje w sprawach należących do zakresu działania podległych urzędów, a nie podlegających rozpatrywaniu przez komisję odwoławczą, oraz w sprawach rozstrzygniętych

Ministerstwo Skarbu poleciło dyrektorom izb skarbowych przystąpić „bezwłocznie” do organizowania urzędów rewizyjnych. W świetle przekazanych im „wytycznych” w każdym okręgu izby skarbowej należało utworzyć (w jej siedzibie) „zasadniczo” jeden urząd rewizyjny, w ramach którego miały funkcjonować 3 działy: 1) wymiarowy, 2) obsługi buchalteryjnej, 3) rachunkowo-kasowy.

Jako władzy wymiarowej I instancji urzędowi rewizyjnemu należało „przydzielić” odpowiednią liczbę wysoko wykwalifikowanych urzędników „wymiarowych” i przekazać mu wszystkie akta dotyczące: 1) przemysłowych przedsiębiorstw państwowych i samorządowych, 2) przemysłowych przedsiębiorstw pozostających pod zarządem państwa, osób prawnych prawa publicznego, instytucji społecznych, organizacji kulturalnych i oświatowych, 3) spółdzielni bez względu na wysokość kapitału, 4) osób prawnych dotychczas podlegających właściwości wymiarowej oddziałów bilansowych izb skarbowych.

Ministerstwo Skarbu poleciło jednocześnie, aby wewnętrzny podział pracy w dziale obsługi buchalteryjnej zorganizować na „podstawach branżowych”. Do urzędu rewizyjnego należało „przydzielić” wszystkich buchalterów – rewidentów z całego okręgu izby skarbowej. Ministerstwo Skarbu wyjaśniło zarazem, że „obsługa buchalteryjna” urzędu rewizyjnego będzie się rozciągać także na przedsiębiorstwa prowadzące księgi handlowe³³, które będą podlegać właściwości urzędów skarbowych.

w I instancji przez specjalne organy, którym poruczono wymiar opłat stemplowych, podatku od darowizn oraz dodatków komunalnych do tych opłat i podatku, 2) wykonywanie nadzoru nad czynnościami podległych urzędów i organów wykonawczych, 3) wykonywanie kontroli organów, którym poruczono wymiar opłat stemplowych i podatku od darowizn, jak również instytucji prawa publicznego, którym zlecono wymiar i pobór podatków państwowych, 4) spełnianie czynności, połączonych z wykonywaniem budżetu państwowego, oraz innych czynności poruczonych właściwymi przepisami. Zob. A. Witkowski, *Izby skarbowe i podległe im organy administracji skarbowej w II Rzeczypospolitej*, [w:] *Z dziejów skarbowości w Polsce od XVII do XX w.*, Kielce 2002, s. 53-59.

³³ Rozporządzenie prezydenta Rzeczypospolitej z 27 VI 1934 r. kodeks handlowy (Dz. U. 1934, nr 57, poz. 502) stanowiło, iż „Kupiec rejestrowy obowiązany jest prowadzić według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej taką księgowość

Zapowiedziano także, że stanowiska naczelników urzędów rewizyjnych zostaną obsadzone „w najbliższym czasie” przez Ministerstwo Skarbu. Dyrektorzy izb skarbowych, nie czekając na owe nominacje, mieli przystąpić do organizowania urzędów rewizyjnych, wyznaczając w tym celu odpowiednich urzędników.

W dniu 20 XII 1946 r. Ministerstwo Skarbu wydało kolejny, niepublikowany okólnik, który w szczególności dokładniej określił zakres działania urzędów rewizyjnych w dziedzinie podatków bezpośrednich³⁴.

Począwszy od roku podatkowego 1947 urzędy rewizyjne były powołane do 1) „ustalania zobowiązań podatkowych, kontroli i poboru” w sprawach podatków: obrotowego, dochodowego, od wynagrodzeń oraz nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, a także w sprawach kart rejestracyjnych, 2) prowadzenia dochodzeń i orzecznictwa w sprawach karnych dotyczących tych podatków, 3) wykonywania czynności w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym.

Owe czynności urzędy rewizyjne miały spełniać w stosunku do następujących grup podatników: 1) przedsiębiorstw państwowych i samorządowych, niezależnie od tego, czy posiadały one odrębną od Skarbu Państwa lub związku samorządowego osobowość prawną³⁵, 2) przed-

handlową, jaka ze względu na rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa jest konieczna celem ujawnienia stanu majątku i interesów handlowych”. Z dniem 1 VII 1946 r. wszedł w życie dekret z 16 V 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. 1946, nr 27, poz. 174), który proklamował zasadę powszechności obowiązku prowadzenia ksiąg przez podatników podatku obrotowego. Jeżeli nie mieli obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych (wynikał przede wszystkim z kodeksu handlowego), obowiązani byli prowadzić księgi uproszczone, bądź księgi podatkowe. Zob. A. Witkowski, *Księgi handlowe, uproszczone i podatkowe jako dowód w postępowaniu podatkowym w latach 1946 – 1949*, „Studia z Dziejów Państwa i Prawa Polskiego”, Kraków – Lublin – Łódź 2008, s. 277-314.

³⁴ Zob. *Biblioteka prawa podatkowego. Teksty i komentarze, t. VIII. Postępowanie podatkowe wraz z rozporządzeniem o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych*. Opracowali: R. Galster, Z. Rostkowski, A. Wojnarski, Warszawa 1948, s. 88-89.

³⁵ Za przedsiębiorstwa państwowe uważano również przedsiębiorstwa zorganizowane na zasadzie przepisów prawa handlowego: 1) w których kapitale zakładowym uczestniczyły wyłącznie Skarb Państwa oraz przedsiębiorstwa i instytucje państwowe, 2) w których kapitale zakładowym uczestniczyły, obok Skarbu Państwa,

siębiorstw pozostających pod zarządem państwowym lub związków samorządowych³⁶, 3) spółdzielni, których członkami były także osoby prawne, lub których siedziba znajdowała się w miejscowości będącej siedzibą urzędu rewizyjnego, albo które posiadały ponad trzy oddziały, uwidocznione w rejestrze spółdzielni, 4) przedsiębiorstw pozostających pod zarzutem osób prawa publicznego, instytucji społecznych i innych osób prawnych o celach ogólnej użyteczności, naukowych, oświatowych, kulturalnych, sportowych, wyznaniowych, opieki społecznej i dobroczynności, jak również pod zarządem związków zawodowych, 5) spółek akcyjnych i komandytowo-akcyjnych, instytucji kredytowych emitujących listy zastawne, towarzystw wzajemnych ubezpieczeń oraz spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, których kapitał zakładowy wynosił co najmniej 100 000 zł³⁷.

Omawiany okólnik Ministerstwa Skarbu wprowadził także zmiany w zakresie wykonywania przez urzędy rewizyjne „obsługi buchalteryjnej”. Dyrektorzy izb skarbowych mieli „wydzielić” w działach obsługi buchalteryjnej urzędów rewizyjnych, buchalterów rewidentów przeznaczonych wyłącznie do rewizji ksiąg podatników podlegających kompetencji urzędów skarbowych. W związku z wprowadzonymi zmianami izby skarbowe miały wydać podległym urzędom skarbowym i rewizyjnym wskazówki, co do trybu przekazania akt wymiarowych oraz odpowiedniego przerachowania wpłaconych zaliczek miesięcznych na podatki obrotowy i dochodowy.

W sprawozdaniu ze swej działalności w maju 1945 r. Ministerstwo Skarbu podało m.in., iż w siedzibach izb skarbowych „uruchomiono” urzędy rewizyjne. Owe oświadczenie nie odzwierciedlało jednak faktycznych rezultatów wysiłków dyrektorów izb skarbowych na rzecz zorganizowania i podjęcia działalności przez urzędy rewizyjne. Dość

wyłącznie przedsiębiorstwa i instytucje państwowe, przedsiębiorstwa i instytucje samorządowe, instytucje spółdzielcze lub spółdzielnie.

³⁶ Dyrektorzy izb skarbowych mogli w drodze specjalnego zarządzania wyłączyć spod właściwości urzędu rewizyjnego mniejsze przedsiębiorstwa handlowe, usługowe i przemysłowe lub określone grupy tych przedsiębiorstw, jeżeli przedsiębiorstwa te podlegały dyrekcjom przemysłu miejscowego.

³⁷ Kryterium wysokości kapitału zakładowego nie miało zastosowania w sprawach nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego.

powiedzieć, że jeszcze w lutym 1946 r. nie funkcjonowały one w okręgach Izb Skarbowych w Olsztynie, Szczecinie i Wrocławiu. Główną i najtrudniejszą do pokonania przeszkodą w ich zorganizowaniu był brak kandydatów na stanowiska buchalterów rewidentów, którzy stanowili najbardziej „deficytowy” segment w strukturze personelu skarbowego.

W 1945 r. urzędy rewizyjne zetknęły się ze sporymi trudnościami, a niekiedy wręcz z odmową przy próbach lustracji przedsiębiorstw pozostających pod zarządem wojskowym. Sprawa ta musiała narzmić do sporych rozmiarów, skoro stała się przedmiotem bezpośredniej korespondencji między ministrami obrony narodowej i skarbu, w grudniu 1945 r. Minister obrony narodowej domagał się nie tylko uzyskiwania, zgodnie z art. 75 ordynacji podatkowej³⁸, uprzedniej zgody właściwej władzy wojskowej na lustracje, dokonywane przez władze skarbowe, przedsiębiorstw znajdujących się w obrębie zabudowań wojskowych. Podnosił bowiem, że i rachunkowość przedsiębiorstw znajdujących się poza obrębem specjalnych zabudowań wojskowych, zawiera cały szereg danych, których „kontrola nie jest do pomyślenia, bez porozumienia z odpowiedzialnym za nie zwierzchnikiem wojskowym”, a udanie się z nim, bądź jego pełnomocnikami na miejsce dokonywania czynności kontrolnych „wyjdzie tylko na korzyść lustracji”. Prosił też o informowanie go o wszelkich przypadkach napotykania przeszkód przy wykonywaniu prawem przewidzianych czynności kontrolnych, ze strony właściwych przełożonych wojskowych³⁹. Powszechne były również żądania przedsiębiorstw przejętych pod zarząd państwowy pokrycia ich zaległości podatkowych, powstałych najczęściej wskutek niezapłacenia dodatków wojennych do podatków obrotowego i dochodowego, kwotami poniesionych przezeń strat, spowodowanych rekwizycjami sowieckich i polskich władz wojskowych. Ministerstwo Skarbu nie widziało możliwości takiego regulowania zaległości podatkowych. Podkreślało, że zaległości podatkowe „w żadnym wypadku” nie mogą być pokrywane stratami

³⁸ Ustawa z 15 III 1934 r. ordynacja podatkowa; tekst jednolity z 14 II 1936 r.; Dz. U. 1936, nr 14, poz. 134.

³⁹ AAN MS, sygn. 728, s. 60.

poniesionymi w związku z działaniami wojennymi. W uzasadnieniu podnosiło, że straty wojenne „nie wynikają ze stosunków prywatno-prawnych, mogących powodować wierzycelność wobec Skarbu Państwa”. Odmawiało zatem płatnikom skorzystania z art. 97 ust. 3 ordynacji podatkowej, według którego płatnik posiadający wobec Skarbu Państwa wierzycelność „bezsportną i wymagalną, a wynikającą ze stosunków prywatno-prawnych” mógł nią zapłacić przypadający od niego podatek.

Według danych ilustrujących stan zatrudnienia w dniu 1 XII 1947 r. we wszystkich urzędach rewizyjnych zatrudnionych było 900 osób, co stanowiło 6% ogółu zatrudnionych w okręgach wszystkich izb skarbowych (15 831 osób⁴⁰). Liczba zatrudnionych buchalterów rewidentów była znacznie mniejsza. Jeszcze w kwietniu 1948 r. Ministerstwo Skarbu (w trosce o przekroczenie o 40 mld zł kwoty wpływów z podatków bezpośrednich, zapisanej w budżecie państwa na 1948 r.) podnosiło konieczność zwiększenia do 500 liczby buchalterów rewidentów, zatrudnionych w okręgach wszystkich izb skarbowych. Zatrudnionych ówczesnie 220 buchalterów rewidentów miało bowiem dbać o prawidłowe i rzetelne prowadzenie aż ok. 45 000 kompletów ksiąg handlowych. Trudności z osiągnięciem oczekiwanego podwojenia liczby zatrudnionych buchalterów rewidentów wynikały przede wszystkim z rażącej dysproporcji, między wysokością wynagrodzeń proponowanych im przez administrację skarbową, a oferowanych przez podmioty z sektora prywatnego, spółdzielczego, a nawet państwowego (gdzie proponowano wynagrodzenia wyższe o 200 do 400%)⁴¹.

W II połowie 1946 r. urzędy rewizyjne były władzą podatkową dla 14 407 podatników. Największą liczbę podatników stanowiły spółdzielnie (55%) oraz przedsiębiorstwa państwowe i samorządowe (34%). Na dalszych miejscach uplasowali się podatnicy z sektora prywatnego (6,6%), przedsiębiorstwa pozostające pod zarządem pań-

⁴⁰ Oprócz osób zatrudnionych w urzędach rewizyjnych owa liczba obejmuje 2 549 osób zatrudnionych w izbach skarbowych, 10 415 w urzędach skarbowych, 1967 w urzędach akcyzowych i rejonach kontroli akcyzowej. AAN MS, sygn. 229, s. 31.

⁴¹ AAN MS, sygn. 150, s. 87.

stwowym lub związków samorządowych (3%) oraz przedsiębiorstwa pozostające pod zarządem osób prawa publicznego, instytucji społecznych i innych osób prawnych o celach ogólnej użyteczności, naukowych, oświatowych, kulturalnych, sportowych, wyznaniowych, opieki społecznej i dobroczynności, a także pod zarządem związków zawodowych (1,4%)⁴².

W dniu 22 XII 1948 r. minister skarbu wyłączył spod właściwości urzędów rewizyjnych podatników sektora „społecznego” (przedsiębiorstwa pozostające pod zarządem osób prawa publicznego, instytucji społecznych i innych osób prawnych o celach ogólnej użyteczności, naukowych, oświatowych, kulturalnych, sportowych, wyznaniowych, opieki społecznej i dobroczynności, jak również pod zarządem związków zawodowych) oraz podatników sektora prywatnego (spółki akcyjne i komandytowo-akcyjne, instytucje kredytowe emitujące listy zastawne, towarzystwa wzajemnych ubezpieczeń oraz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, których kapitał zakładowy wynosił co najmniej 100 000 zł). Wymienieni podatnicy zostali poddani właściwości urzędów skarbowych. W zakresie podatków obrotowego i dochodowego owa właściwość urzędów skarbowych rozpoczynała się od roku podatkowego 1948. Natomiast właściwość urzędów skarbowych w podatku od wynagrodzeń w stosunku do wymienionych grup podatników, rozpoczynała się od dnia płatności podatku od wynagrodzeń wypłacanych w miesiącu styczniu 1949 r. Minister skarbu zarządził nadto, iż urzędy rewizyjne będą nadal obciążone obowiązkiem ustalenia zobowiązań podatkowych, w zakresie nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego, tym spośród owych podatników, w stosunku do których wszczęły już postępowanie wymiarowe⁴³.

Od 1 stycznia 1950 r. zaczęło obowiązywać niepublikowane zarządzenie ministra skarbu z 23 XII 1949 r. w sprawie tymczasowej or-

⁴² Obliczenia własne, na podstawie danych z AAN MS, sygn. 752, s. 15-164, sygn. 788, s. 78-83. Nie obejmują one danych z Urzędów Rewizyjnych w Białymstoku i Gdańsku.

⁴³ Okólnik ministra skarbu z 22 XII 1948 r. w sprawie zmiany zakresu działania urzędów rewizyjnych; Dz. Urz. MS 1948, nr 101, poz. 475.

organizacji izb i urzędów skarbowych⁴⁴, które m.in. zniosło odrębność organizacyjną urzędów rewizyjnych oraz (rejonów kontroli skarbowej i urzędów akcyzowych), włączając zakres ich działania do urzędów skarbowych, którym nadano nową strukturę organizacyjną. Zmiany nastąpiły także w strukturze organizacyjnej izb skarbowych.

Izby skarbowe dzieliły się na wydziały ogólny, budżetowy, podatków i opłat, dochodów państwowych (objął m.in. zakres działania zlikwidowanego wydziału akcyz i monopolów), rachunkowo-kasowy, oraz rent inwalidzkich. Nadto w Izbach Skarbowych w Katowicach, Krakowie, Łodzi, Poznaniu, Warszawie i Wrocławiu funkcjonowały wydziały karno-skarbowe, a w pozostałych – „samoistne” oddziały karno-skarbowe.

Nowością był w szczególności wydział dochodów państwowych, w którym utworzono 4 oddziały: ogólny, podatków i innych dochodów, rewizyjny, nadzoru skarbowego i likwidacji spraw monopolowych. Prowadził sprawy postępowania, orzecznictwa i ulg w zakresie podatków obrotowego i dochodowego od gospodarki uspołecznionej, oraz innych dochodów z przedsiębiorstw państwowych, nadzoru nad produkcją i obrotem artykułów podlegających specjalnemu nadzorowi podatkowemu, oraz wynikające z przepisów o monopolach. Współpracował także z bankami finansującymi przedsiębiorstwa państwowe.

Ministerstwo Skarbu nakazało, aby dotychczasową „obsługę buchalteryjną” w okręgu izby skarbowej skupić w wydziale podatków i opłat oraz wydziale dochodów państwowych a także w urzędach skarbowych, w których wyodrębniono wydział dochodów państwowych.

Urzędy skarbowe przejęły, jak już wspomniałem, zadania zlikwidowanych urzędów rewizyjnych (oraz rejonów kontroli akcyzowej i urzędów akcyzowych), które formalnie, we właściwej formie prawnej zlikwidowano w marcu 1950 r.).

W miastach będących siedzibą izb skarbowych sprawy dochodów państwowych (oraz sprawy budżetowe, nadzoru podatkowego i likwi-

⁴⁴ Archiwum Państwowe w Rzeszowie, Izba Skarbowa 1944 – 1950 (dalej: AP Rz IS), sygn. 11, s. 1-8.

dacji spraw monopolowych) skupiono w tzw. pierwszym urzędzie skarbowym, którym z reguły był dotychczasowy urząd rewizyjny. W tych urzędach wyodrębniono 5 działów (ogólny, budżetowy, dochodów państwowych, rachunkowo-kasowy (z kasą typu „A”), nadzoru skarbowego i likwidacji spraw monopolowych). W miarę potrzeby można było utworzyć referat lub dział egzekucyjny. Nie było w nich działu podatków i opłat, zajmujących się przede wszystkim zobowiązaniami podatkowymi gospodarki nieuspołecznionej.

W pozostałych miastach, będących siedzibą dwu lub więcej urzędów skarbowych, dział dochodów państwowych należało utworzyć w tzw. pierwszym urzędzie skarbowym, posiadającym dział rachunkowo-kasowy (z kasą typu „A”), który swą działalność w zakresie spraw budżetowych, dochodów państwowych, nadzoru skarbowego i likwidacji spraw monopolowych oraz czynności kasowych objętych działaniami kasy „A”, obejmował również i powiat⁴⁵. W pozostałych urzędach skarbowych nie było działu dochodów państwowych (a także działów: budżetowego oraz nadzoru skarbowego i likwidacji spraw monopolowych)⁴⁶.

Dział dochodów państwowych nadzorował prawidłowość i terminowość uiszczania podatków obrotowego i dochodowego przez przedsiębiorstwa gospodarki uspołecznionej, oraz innych dochodów przez przedsiębiorstwa państwowe, współdziałał w tym zakresie z finansującymi je bankami, ustalał zobowiązania podatkowe, udzielał ulg w ich spłacie, sprawował nadzór nad produkcją i obrotem artykułami podlegającymi specjalnemu nadzorowi podatkowemu, załatwiał sprawy wynikające z przepisów o monopolach państwowych.

Dział budżetowy współdziałał w opracowaniu projektów budżetów organów administracji państwowej i samorządowej, ubezpieczeń społecznych, organizacji i instytucji społecznych, prowadził systematyczną kontrolę wykonania budżetu, funduszu płac i realizacji planów oszczędnościowych tych jednostek. W związku z tym zadania, które

⁴⁵ W tych urzędach skarbowych wyodrębniono działy: 1) ogólny, 2) budżetowy, 3) podatków i opłat, 4) dochodów państwowych, 5) rachunkowo-kasowy z kasą typu „A”, 6) egzekucyjny.

⁴⁶ W tych urzędach skarbowych wyodrębniono dział: 1) ogólny, 2) podatków i opłat, 3) rachunkowo-kasowy z kasą typu „B”, 4) egzekucyjny.

dotychczas wykonywało 15 urzędów rewizyjnych (po jednym w okręgu izby skarbowej) rozproszone na kilkadziesiąt urzędów skarbowych. Cztery miesiące później ukazały się regulacje prawne, które przekreśliły dotychczasową odrębność organizacyjną organów ministra skarbu, którego urząd przekształcono w marcu 1950 r. w urząd ministra finansów⁴⁷. Ustawa z 20 III 1950 r. o terenowych organach jednolitej władzy państwowej⁴⁸ zniósła m.in. wszystkie terenowe władze pierwszej i drugiej instancji, podległe dotychczas ministrowi finansów, a w art. 37 postanowiła, że „Rady narodowe i ich organa przejmują dotychczasowy zakres właściwości zniesionych organów odpowiedniego stopnia”⁴⁹. W myśl uchwały Rady Ministrów z 17 IV 1950 r.⁵⁰ wydziały finansowe prezydiów wojewódzkich rad narodowych (oraz rad narodowych m. st. Warszawy i m. Łodzi) przejęły zadania m.in. izb skarbowych, a dotychczasowy zakres działania urzędów skarbowych, urzędów rewizyjnych, urzędów akcyzowych oraz rejonów kontroli akcyzowej objęły wydziały finansowe prezydiów powiatowych rad narodowych i rad narodowych miast stanowiących powiaty miejskie.

IV. Przeobrażeniom społecznym i politycznym, jakie następowały w Polsce od 1944 r., towarzyszyły przemiany gospodarcze, przejawiające się w szczególności w coraz większym znaczeniu gospodarki uspołecznionej, a zwłaszcza wzroście liczby i znaczenia przedsiębiorstw państwowych, które w gospodarce Polsce międzywojennej nie odgrywały większej roli⁵¹.

⁴⁷ Ustawa z 7 III 1950 r. o przekształceniu urzędu ministra skarbu w urząd ministra finansów; Dz. U. 1950, nr 10, poz. 101.

⁴⁸ Dz. U. 1950, nr 14, poz. 130.

⁴⁹ Zob. Z. Niewiadomski, J. Szreniawski, *Zarys ustroju administracji lokalnej Rzeczypospolitej Polskiej*, Lublin 1991, s. 12-13; W. Witkowski, *Historia administracji w Polsce 1764 – 1989*, Warszawa 2007, s. 426-427.

⁵⁰ Uchwała Rady Ministrów z 17 IV 1950 r., instrukcja nr 3 w sprawie tworzenia wydziałów i referatów rad narodowych; Mon. Pol. 1950, nr A – 57, poz. 655.

⁵¹ Jak zauważa J. Lubowicki, „Powstały z chwilą wyzwolenia i potwierdzony ustawą z 3 stycznia 1946 r. o nacjonalizacji przemysłu sektor gospodarki uspołecznionej, stanowi 79% całego przemysłu i rzemiosła, 80% handlu hurtowego i 22% handlu detalicznego. Tak znaczny zakres działalności państwowej w nowych warunkach polityczno-gospodarczych musiał w układzie gospodarki mieszanej – niez-

Budowa systemu finansowego przedsiębiorstw państwowych zmierzała w kierunku dostosowania go do wymogów gospodarki socjalistycznej. Wdrażane rozwiązania powodowały stopniowe ograniczanie ich stosunkowo szerokiej swobody finansowej, którą dysponowały bezpośrednio po wyzwoleniu spod okupacji hitlerowskiej⁵². Ów proces kończy uchwała Rady Ministrów z 21 VIII 1947 r. w sprawie zasad systemu finansowego⁵³, normująca w szczególności zasady systemu finansowego przedsiębiorstw państwowych, będąca swego rodzaju kodyfikacją dotychczasowych unormowań. Ujęta w formie tez, pozostawiała otwartymi możliwości twórczego rozwoju prawa finansowego m.in. w zakresie upaństwowionego przemysłu i handlu⁵⁴. Rozpoczyna ona dziesięcioletni okres dominacji w gospodarce tendencji do centralizacji dyspozycji gospodarczych, w tym również dyspozycji finansowych⁵⁵.

Uchwała Rady Ministrów z 21 VIII 1947 r. w sprawie zasad systemu finansowego określając m.in. zasady systemu nadzoru i kontroli finansowej, sformułowała w szczególności zadania urzędów rewizyjnych, jako ogniwa aparatu finansowego państwa, w odniesieniu do przedsiębiorstw państwowych. Uchwała stanowiła, iż przedmiotem kontroli finansowej będzie: 1) ścisłe wykonywanie obowiązujących planów finansowych, 2) przestrzeganie zasad oszczędnej i racjonalnej gospodarki finansowej, 3) przestrzeganie zasad polityki pieniężno-kredytowej. Główne zadania w sprawowaniu tak określonej kontroli

leżnie od jej statycznych lub dynamicznych perspektyw rozwoju – znaleźć zasadniczy wyraz w strukturze podatkowej i w szerszych granicach niż wymagała tego peryferyjna działalność gospodarcza państwa przed wojną”. J. Lubowicki, *Polityka podatkowa w Polsce Ludowej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego” 1962, nr 6, s. 8.

⁵² Zob. B. Blass, M. Weralski, *Rozwój systemu finansowego przedsiębiorstw państwowych*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w latach 1944 – 1960*, op. cit., s. 251-262.

⁵³ Mon. Pol. 1947, nr 120, poz. 762.

⁵⁴ Zob. B. Blass, *Zasady systemu finansowego na rok 1949 w przemyśle i handlu państwowym*, [w:] *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949, s. 119.

⁵⁵ Zob. B. Blass, M. Weralski, op. cit., s. 250 i 258-261; T. Kierczyński, *Rozwój systemu finansów przedsiębiorstw*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w trzydziestoleciu (1944 – 1973)*, op. cit., s. 186-189.

spoczywały na bankach. Uchwała przewidywała, że jeżeli bank finansujący przedsiębiorstwo stwierdzi, że wykazuje ono niezaplanowane straty, które mogą spowodować trwałe zachwianie równowagi finansowej przedsiębiorstwa, zawiadania o tym urząd rewizyjny, który obowiązany jest w jak najkrótszym czasie przeprowadzić rewizję przedsiębiorstwa i złożyć odpowiednie sprawozdanie Ministerstwu Skarbu oraz nadrzędnej jednostce gospodarczej.

Zakładała również, że rewizja ksiąg w przedsiębiorstwach państwowych może być przeprowadzana przez organa państwowe jedynie po uprzednim zawiadomieniu o tym urzędu rewizyjnego i uzyskaniu jego potwierdzenia na delegacji. Nie dotyczyło to rewizji przeprowadzonych przez organa danego resortu, przez instytucje bankowo-kredytowe, które jedynie zawiadamiały urząd rewizyjny o zamierzonej rewizji, oraz przez Najwyższą Izbę Kontroli i władze powołane do ścigania przestępstw.

Przewidziano również, że akta z okresowych kontroli dokonywanych przez banki i instytucje bankowo-kredytowe winny być przedstawiane w odpisach urzędowi rewizyjnemu. Uchwała przewidywała także udział przedstawiciela urzędu rewizyjnego w składzie komisji bilansowej, powoływanej dla poszczególnych przedsiębiorstw (grup przedsiębiorstw), która składała uprawnionemu organowi wniosek o zatwierdzenie bilansu przedsiębiorstwa.

Ministerstwo Skarbu zwracało uwagę, że w świetle powyższej uchwały Rady Ministrów zadaniem urzędów rewizyjnych jest nie tyle „fiskalne podejście do przedsiębiorstwa”, ile kontrola porządku finansowego w przedsiębiorstwie, kontrola dokładności wykonania jego planu finansowo-gospodarczego oraz przestrzegania dyscypliny finansowej, „w elementach której mieszczą się również podatki”. W związku z tym Ministerstwo Skarbu nakazywało urzędom rewizyjnym „wejść w bliższy kontakt” z oddziałami Narodowego Banku Polskiego i Banku Gospodarstwa Krajowego, w szczególności poprzez organizowanie wspólnych konferencji, celem omówienia zagadnień wynikających

z roli urzędów rewizyjnych, określonej w uchwale Rady Ministrów z 21 VIII 1947 r. w sprawie zasad systemu finansowego⁵⁶.

W dniu 28 V 1948 r. minister skarbu sprecyzował zakres działania urzędów rewizyjnych w dziedzinie kontroli przedsiębiorstw sektora państwowego, aby rozgraniczyć ich uprawnienia i obowiązki od zadań, które uchwała Rady Ministrów z 21 VIII 1947 r. w sprawie zasad systemu finansowego nakładała w tym względzie na inne podmioty aparatu finansowego, a w szczególności instytucje finansowo-kredytowe (banki)⁵⁷.

Minister skarbu ustalił, że do urzędów rewizyjnych należy w szczególności: 1) kontrola przedsiębiorstw w zakresie niezbędnym dla celów podatkowych, 2) kontrola księgowości przedsiębiorstw pod względem jej zgodności z wymogami: a) dekretu z 16 V 1946 r. o postępowaniu podatkowym (odnośnie dokumentowania, ujawniania dostawców i odbiorców), b) rozporządzenia ministra skarbu z 31 X 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych⁵⁸ (co do terminowości zapisów, kontroli ilościowych, prowadzenia brudnopisów inwentarzowych), c) jednolitego planu kont (zatwierdzonego przez przewodniczącego Komitetu Ekonomicznego rady Ministrów) oraz d) innych przepisów prawnych normujących zasady prowadzenia ksiąg, 3) kontrola rocznych zamknięć rachunkowych (bilansów), wiążąca się z obowiązkiem współuczestniczenia urzędów rewizyjnych w zatwierdzaniu bilansów przedsiębiorstw państwowych. Ministerstwo Skarbu podnosiło zarazem, że „aczkolwiek zasadniczo” na urzędach rewizyjnych nie ciąży obowiązek oceny słuszności i celowości ponoszonych przez przedsiębiorstwo wydatków (stanowił przedmiot kontroli przeprowadzanej przez inne podmioty aparatu finansowego), to jednak kontrola urzędów rewizyjnych nie może całkowicie pomijać

⁵⁶ Okólnik Ministerstwa Skarbu z 30 VIII 1947 r. w sprawie zasad systemu finansowego w odniesieniu do przedsiębiorstw państwowych; Dz. Urz. MS 1947, nr 23, poz. 291.

⁵⁷ Okólnik ministra skarbu z 28 V 1948 r. w sprawie zakresu kontroli urzędów rewizyjnych w przedsiębiorstwach sektora państwowego i współdziałania banków z tą kontrolą; Dz. Urz. MS 1948, nr 62, poz. 251.

⁵⁸ Dz. U. 1946, nr 65, poz. 365; zm. Dz. U 1947, nr 73, poz. 466. Zob. A. Witkowski, *Księgi handlowe...*, s. 281-292.

tych zagadnień, lecz powinna zajmować się nimi „choćby drugoplanowo”, w granicach koniecznego powiązania zagadnień gospodarczych z zagadnieniami finansowymi i podatkowymi⁵⁹, 4) kontrola zgodności wynagrodzeń pracowniczych, wypłacanych przez przedsiębiorstwa, z normami ustalonymi przez odnośne przepisy prawne (uchwały Rady Ministrów oraz Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów), 5) przeprowadzanie rewizji przedsiębiorstw na żądanie banków, w przypadku stwierdzenia przez nie, iż przedsiębiorstwo wykazuje niezaplanowane straty, mogące spowodować trwałe zachwianie równowagi przedsiębiorstwa, bądź w innych „uzasadnionych prawnie” przypadkach. W związku z tym banki były uprawnione do przedkładania urzędom rewizyjnym odpowiednich wniosków,

Minister skarbu akcentował zarazem, że przedstawiciele urzędów rewizyjnych powinni, przy wszelkiego rodzaju kontrolach, zawsze zwracać uwagę, czy przedsiębiorstwa przestrzegają zasad dyscypliny finansowej oraz porządku finansowego, określonych w uchwale Rady Ministrów z 21 VIII 1947 r. w sprawie zasad systemu finansowego, dotyczących w szczególności: 1) koncentracji środków pieniężnych, 2) zakazu posiadania (bez zgody banku finansującego) rachunków więcej niż w jednej instytucji finansowej, 3) przymusu uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym, 4) zakazu wzajemnego kredytowania się przez przedsiębiorstwa i urzędy, 5) ograniczonego pogotowia kasowego, 6) wyodrębnienia gospodarki pieniężnej „eksploatacyjnej” od „inwestycyjnej”, a w związku z tym zakazu używania środków obrotowych na cele inwestycyjne i odwrotnie, oraz obowiązku przekazywania właściwych kwot do Banku Gospodarstwa Krajowego na rachunek amortyzacyjny przedsiębiorstwa oraz na rachunek inwestycyjny.

Celem zapobieżenia dwutorowości kontroli prowadzonej w przedsiębiorstwach sektora państwowego przez aparat finansowy, a w szczególności kontroli wykonywanej przez urzędy rewizyjne i banki, Ministerstwo Skarbu ponownie podkreśliło konieczność utrzymania

⁵⁹ W szczególności chodziło o stwierdzenie, czy nie ma przynajmniej rażących uchybień, np. niewspółmierności cen zakupu w stosunku do ogólnie znanych cen rynkowych, nadmiernego magazynowania towarów itd.

między nimi „jak najściślejszego” kontaktu, koordynowania poczynań oraz wzajemnego udzielania informacji mogących przyczynić się do usprawnienia kontroli. Urzędy rewizyjne zostały zobowiązane do przekazywania właściwym bankom wszelkich danych, uzyskanych w toku kontroli, co do nieprzestrzegania przez przedsiębiorstwa zasad porządku finansowego. Banki miały zaś podawać do wiadomości urzędów rewizyjnych uzyskane dane, mogących mieć znaczenie dla prawidłowego ustalenia zobowiązań podatkowych przedsiębiorstw, bądź dla oceny ich zamknięć rachunkowych.

Ministerstwo Skarbu ustaliło też, że w razie ustalenia przedsiębiorstwu kontrolowanemu przez bank wysokości zobowiązania podatkowego w drodze wymiaru lub domiaru podatkowego, odpowiednia decyzja powinna być wystawiona przez urząd rewizyjny w dwóch egzemplarzach, z których jeden należało doręczyć bankowi, a drugi przedsiębiorstwu. Otrzymana decyzja władzy podatkowej stanowiła dla banku podstawę do „automatycznego” spisania odpowiedniej sumy z rachunku przedsiębiorstwa i przelewu jej na konto właściwego urzędu rewizyjnego. Ewentualne wniesienie przez przedsiębiorstwo środka odwoławczego nie wstrzymywało obowiązku regulacji należności. W razie całkowitego lub częściowego uwzględnienia środka odwoławczego wniesionego przez przedsiębiorstwo, wynikająca z tego tytułu kwota różnicy miała być zarachowana na pokrycie bieżących zobowiązań podatkowych przedsiębiorstwa.

Obowiązek banku dopilnowania terminowego regulowania należności podatkowych przez przedsiębiorstwa podlegające jego kontroli finansowej, dotyczył nie tylko należności bieżących, lecz także ich dotychczasowych zaległości podatkowych. W związku z tym urzędy rewizyjne miały przesyłać właściwym bankom wykazy zalegających (a przezeń kontrolowanych przedsiębiorstw), z podaniem kwot zaległości, z prośbą o ich uregulowanie. W przypadkach, gdyby jednorazowe uregulowanie tych zaległości mogło spowodować trudności finansowe dla odnośnego przedsiębiorstwa, urząd rewizyjny powinien – na wniosek przedsiębiorstwa, zaopiniowany przez bank – rozłożyć spłatę zaległości na raty, których wysokość i terminy powinny być uzgodnione z bankiem. Jednocześnie minister skarbu nakazał urzędowi rewizyjnemu umorzyć dodatek za zwłokę oraz koszty egzekucyjne,

przypadające od spłacanych w tym trybie zaległości. Podkreślił, że powyższy tryb postępowania jest wyjątkowy i dotyczy tylko zaległości powstałych przed 1 VI 1948 r. (tj. dniem ukazania się jego zarządzenia).

Minister Skarbu był przekonany, że uregulowana omawianym zarządzeniem współpraca banków z władzami podatkowymi „na odcinku” poboru przypadających Skarbowi Państwa należności podatkowych, daje „pełną rękojmię” ich uiszczania we właściwych terminach i wysokości. W związku z tym „zawiesił” stosunku do tej grupy przedsiębiorstw stosowanie przepisów zawartych w dekreście z 28 I 1947 r. o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych⁶⁰ i polecił, aby wszelkie ewentualne, wynikające w tym względzie trudności rozwiązywać w drodze porozumienia się z właściwymi bankami lub ich oddziałami. Podkreślił jednocześnie, że ów tryb poboru należności i zaległości podatkowych nie ma zastosowania do tych przedsiębiorstw podatkowych sektora państwowego, które nie podlegają kontroli finansowej przez banki sprawowanej w ramach systemu finansowego, ustanowionej uchwałą Rady Ministrów z 21 VIII 1947 r. w sprawie zasad systemu finansowego (pobór należności podatkowych od tej grupy przedsiębiorstw państwowych odbywał się na zasadach ogólnych). Należy zwrócić uwagę, że w dekrecie z 28 I 1947 r. nie znajdujemy upoważnienia dla ministra skarbu dla „zawieszania” przepisów określających tryb egzekucji prowadzonej przeciwko przedsiębiorstwom państwowym podlegającym kontroli finansowej banków, przewidzianej w uchwale Rady Ministrów z 21 VIII 1947 r. w sprawie zasad systemu finansowego.

W myśl art. 54 dekretu z 28 I 1947 r. o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych egzekucja przeciw przedsiębiorstwom państwowym (nie rozliczającym się centralnie ze Skarbem Państwa) oraz przeciw przedsiębiorstwom pozostającym pod zarządem państwowym, odbywała się przede wszystkim przez zajęcie gotówki, oraz zajęcie wypłat z kont bankowych. Dopiero wówczas, gdy zastosowanie owych środków egzekucyjnych nie doprowadziło do zaspokojenie poszukiwanych należności, miała być przeprowadzona egzekucja z ru-

⁶⁰ Dz. U. 1947, nr 21, poz. 84.

chomości. Jednak w tym przypadku dłużnik miał prawo sprzedaży zajętych ruchomości na pokrycie poszukiwanych należności. Uzyskana ze sprzedaży ruchomości gotówka powinna być bezzwłocznie wpłacona urzędowi skarbowemu⁶¹. Jeżeli w okresie trzech miesięcy od daty zajęcia ruchomości nie zostały one sprzedane przez dłużnika i należność nie została uiszczona, wtedy miały zostać sprzedane w trybie egzekucyjnym na ogólnych zasadach⁶². Ministerstwo Skarbu przestrzegało, aby z tych możliwości korzystać „w sposób ostrożny i właściwy, a nie postępować rygorystycznie”. W szczególności wskazywało, iż nie powinno dochodzić do sytuacji, w której na skutek bezwzględnego postępowania urzędu rewizyjnego mogłoby nastąpić zahamowanie prac przedsiębiorstwa. Podkreślało, że przedsiębiorstwo popada w trudności płatnicze niejednokrotnie nie z własnej winy, że współpraca przemysłu z bankami jest „raczej w fazie początkowej” i niedostarczenie przedsiębiorstwu odpowiednich środków czy kredytów może być przyczyną jego trudności w uregulowaniu należności podatkowych. Zalecało zatem stosowanie „innych” środków zapewniających realizację należności podatkowych (bezpośrednie kontakty z kierownictwem przedsiębiorstw, interwencje u ich władz nadzorczych, porozumienie z bankiem co do potrzeby uruchomienia kredytu)⁶³.

W dniu 26 II 1948 r. Narodowy Bank Polski zwrócił się do Ministerstwa Skarbu zaniepokojony, że Urząd Rewizyjny w Katowicach wdrożył postępowanie egzekucyjne przeciw kontrolowanym przez NBP przedsiębiorstwom państwowym, z tytułu ich zobowiązań podatkowych, obejmując nim także należności uboczne (dodatek za

⁶¹ Dekret wyraźnie wskazał tu na urząd skarbowy, a nie urząd rewizyjny.

⁶² Przywołany art. 54 dekretu z 28 I 1947 r. o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych zamieszczony był w dziale V „Ograniczenia egzekucji”. Pełny zestaw środków egzekucyjnych przewidzianych przez dekret był znacznie szerszy. Egzekucja w trybie administracyjnym była bowiem dopuszczalna: 1) z ruchomości, 2) z wierzytelności pieniężnych i innych praw majątkowych, 3) z pożytków i dochodów z nieruchomości, przez zarząd przymusowy, 4) z przedsiębiorstw, przez zajęcie, zarząd przymusowy i wydzierżawienie przedsiębiorstwa.

⁶³ AAN MS, sygn. 770, s. 41-42.

zwłokę)⁶⁴. Prośba oddziału NBP w Katowicach, aby egzekucję z tytułu należności ubocznych skierować do majątku osób odpowiedzialnych za prowadzenie danych przedsiębiorstw, potraktowana została przez Urząd Rewizyjny jako „ingerowanie w zakres jego kompetencji”⁶⁵. NBP podnosił w szczególności, iż w myśl art. 21 dekretu z 16 V 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych, w przedsiębiorstwach państwowych i pozostających pod zarządem państwowym za należności uboczne odpowiada całym swoim majątkiem osoba odpowiedzialna za prowadzenie przedsiębiorstwa. Władza podatkowa mogła zwolnić ją z tej odpowiedzialności, jeżeli uznała, iż nie uiszcza ona należności w terminie z powodu przeszkody „nie dającej się pokonać”. W okólniku z 11 XII 1946 r.⁶⁶ Ministerstwo Skarbu wyjaśniło w szczególności, iż okolicznościami uzasadniającymi zwolnienie osoby odpowiedzialnej za prowadzenie przedsiębiorstwa od dodatku za zwłokę są np.: konieczność zakupu surowca celem utrzymania przedsiębiorstwa w ruchu, wypłata wynagrodzeń robotnikom, późne przekazanie gotówki przez centralę, której przedsiębiorstwo podlegało. Było zarazem przekonane, że przepis ten, pozostawiając kwestię zwolnienia od owej odpowiedzialności swobodnemu uznaniu władzy podatkowej, daje jej możliwość wywarcia nacisku na osoby odpowiedzialne za przedsiębiorstwo, w razie opieszałości z ich strony w terminowym regulowaniu zobowiązań podatkowych.

Kontrowersje między NBP a Urzędem Rewizyjnym w Katowicach brały się stąd, iż w myśl powołanego okólnika Ministerstwa Skarbu, zwolnienie udzielone na podstawie art. 21 dekretu z 16 V 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych, a także stwierdzenie nieściągalności należności ubocznej od osoby odpowiedzialnej, nie powodowało jej umorzenia. Obciążała ona w dalszym ciągu podatnika (przedsiębior-

⁶⁴ W myśl art. 3 dekretu z 16 V 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. 1946, nr 27, poz. 173) zobowiązanie podatkowe obejmowało należności główne i uboczne. Należnością główną było świadczenie pieniężne przypadające z tytułu obowiązku podatkowego. Należnością uboczną było natomiast świadczenie pieniężne z tytułu nie uiszczenia należności głównej w terminie.

⁶⁵ AAN MS, sygn. 804, s. 18.

⁶⁶ Okólnik Ministerstwa Skarbu z 11 XII 1946 r. w sprawie wykładni postanowień dekretu o zobowiązaniach podatkowych; Dz. Urz. MS 1947, nr 2, poz. 11.

stwo), stanowiąc część składową jego zobowiązania podatkowego. NBP był zatem zainteresowany, aby Urzędy Rewizyjne podejmując takie decyzje porozumiewały się z oddziałami NBP. Podnosił, iż w następstwie kontroli prowadzonej w przedsiębiorstwach państwowych oddziały NBP mają możliwość stwierdzić, z jakich przyczyn powstała zwłoka w uiszczeniu należnych podatków oraz czy jest ona zawiniona przez osobę odpowiedzialną za prowadzenie przedsiębiorstwa⁶⁷.

Urząd Rewizyjny w Katowicach nie po raz pierwszy wykazał się taką gorliwością w ściąganiu należności podatkowych od przedsiębiorstw państwowych. W marcu 1947 r. minister przemysłu poinformował ministra skarbu, że Urząd Rewizyjny w Katowicach, dbając o wpływy z tytułu podatków, „zignorował” uchwałę Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z 27 IX 1946 r. (niepublikowana). Upoważniła ona Ministerstwo Przemysłu (na okres do końca 1946 r.) do pokrywania deficytów w gospodarce finansowej poszczególnych zjednoczeń, nadwyżkami osiągniętymi przez inne zjednoczenia, należące do tego samego Centralnego Zarządu Przemysłu. Na tej podstawie Centralny Zarząd Przemysłu Hutniczego zarządził wstrzymanie wpłacania zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy przez przedsiębiorstwa wykazujące nadwyżki bilansowe, celem „kompensowania” nimi deficytów bilansowych wykazanych w pozostałych podległych mu przedsiębiorstwach. Urzędy Rewizyjne w Katowicach i Krakowie zażądały jednak wpłaty zaliczek na podatek dochodowy, a nadto przystąpiły do wymierzenia kierownikom przedsiębiorstw dodatku za zwłokę.

Minister przemysłu zarzucił Urzędowi Rewizyjnym w Katowicach i Krakowie nadto, iż nie znając aktów erekcyjnych nowych zjednoczeń, wymierzyły podatek dochodowy przedsiębiorstwom, które przystępując do danego zjednoczenia traciły osobowość prawną. Co więcej wdrożyły przeciwko nim postępowanie egzekucyjne, zajmując w szczególności gotówkę przeznaczoną na wypłatę wynagrodzeń⁶⁸.

⁶⁷ AAN MS, sygn. 804, s. 19.

⁶⁸ AAN MS, sygn. 815, s. 138-139.

Poza powyższymi zadaniami urzędy rewizyjne obarczone innymi obowiązkami, wykraczającymi poza typowe ramy czynności przewidzianych dla władzy podatkowej: 1) w myśl okólnika Ministerstwa Skarbu z 26 VII 1946 r. (niepublikowany), urzędy rewizyjne „przy okazji” kontroli ksiąg handlowych przedsiębiorstw sektora państwowego miały obowiązek badania, czy przedsiębiorstwa dokonują terminowo i we właściwej wysokości wpłat do Banku Gospodarstwa Krajowego na fundusz amortyzacyjny i inwestycyjny, 2) okólnik Ministerstwa Skarbu z 1 III 1947 r. (niepublikowany) nakazał urzędom rewizyjnym prowadzenie kontroli zgodności z obowiązującymi normami wynagrodzeń wypłacanych przez: a) centralne zarządy oraz zjednoczenia przemysłu państwowego, b) przedsiębiorstwa państwowe i samorządowe (zarówno posiadające jak i nie posiadające odrębnej osobowości prawnej), c) przedsiębiorstwa pozostające pod zarządem państwowym i samorządowym oraz przedsiębiorstwa pozostające pod zarządem osób prawa publicznego, 3) Ministerstwo Skarbu oczekiwało również, że urzędy rewizyjne będą badać, przy okazji kontroli ksiąg, czy i w jakim stopniu przedsiębiorstwa objęte ich właściwością, przestrzegają rygorów ustanowione przez dekret z 19 II 1947 r. o obowiązku uczestnictwa w obrocie bezgotówkowym⁶⁹.

Owe dodatkowe zadania nałożone na urzędy rewizyjne coraz bardziej odchodziły się – w odniesieniu do sektora państwowego – od zagadnień czysto podatkowych i mieściły się w problematyce związanej z szeroko rozumianym systemem finansowym państwa.

V. Jak już sygnalizowałem, dekret z 11 IV 1945 r. o ustroju władz administracji skarbowej oraz skarbowych organów wykonawczych, uchylając ustawę z 31 VII 1919 r. o organizacji władz i urzędów skarbowych, ograniczył się do wyznaczenia ramowej struktury władz administracji skarbowej I i II instancji oraz ich organów wykonawczych. Ich organizację, zakres działania, granice okręgów i siedziby miał określić, w drodze rozporządzenia minister skarbu. Ta delegacja została zrealizowana jedynie częściowo. W grudniu 1947 r. minister skarbu wydał rozporządzenie, które wyznaczyło granice okręgów i siedziby izb skarbowych, urzędów rewizyjnych, urzędów akcyzowych

⁶⁹ Dz. U. 1947, nr 16, poz. 61. Zob. AAN MS, sygn. 770, s. 42.

i rejonów kontroli skarbowej. Natomiast ich organizacja oraz zakres działania opierały się do 1950 r., gdy zostały zlikwidowane, na rozporządzeniu ministra skarbu z 23 II 1939 r. o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych, które uzupełniały i zmieniały zarządzenia ministra skarbu, z reguły niepublikowane. O ile urzędy i izby skarbowe mogły oprzeć się na przedwojennym wzorcu organizacyjnym, o tyle zakres działania i organizacja wewnętrzna urzędów rewizyjnych, które były tworem nowym, nieznanym skarbowości Polski międzywojennej, unormowana została – wbrew postanowieniom dekretu – w formie niepublikowanych zarządzeń ministra skarbu.

Nie uregulowano – w drodze zapowiedzianego rozporządzenia – w szczególności zakresu ich działania jako władzy skarbowej pierwszej instancji. Niedostatek owych, należytych regulacji prawnych był najbardziej dotkliwy, gdy chodzi o ich właściwość podmiotową. Nie określono jej także w poszczególnych ustawach, dekretach i rozporządzeniach wykonawczych, tworzących ówczesny system podatkowy (z prawem karnym skarbowym i dekretem o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych łącznie). Posługiwały się one określeniami: „władza podatkowa”, „władza skarbową I instancji”, czy też „urząd skarbowy (rewizyjny)” – nie rozgraniczając ich właściwości.

Częstkowe określenie właściwości urzędów rewizyjnych nastąpiło w: 1) w dekreście z 13 IV 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego⁷⁰, w którym postanowiono, iż urzędy rewizyjne wymierzają nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego „w stosunku do osób prawnych”, 2) w rozporządzeniach ministra skarbu w sprawie wykonania art. 23, 26 i 35 dekretu o zobowiązaniach podatkowych⁷¹, które uprawniały urzędy rewizyjne⁷² do: 1) odraczania i rozkładania na raty należności Skarbu Państwa z tytułu zobowiązań

⁷⁰ Dz. U. 1945, nr 13, poz. 72.

⁷¹ Rozporządzenie ministra skarbu z 5 IX 1946 r. w sprawie wykonania art. 23, 26 i 35 dekretu z dnia 16 V 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. 1946, nr 51, poz. 292), rozporządzenie ministra skarbu z 27 VI 1949 r. w sprawie wykonania art. 23, 26 i 35 dekretu o zobowiązaniach podatkowych; Dz. U. 1949, nr 42, poz. 321.

⁷² Oraz urzędy skarbowe i izby skarbowe.

podatkowych (z wyjątkiem należności z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego), 2) odraczania i rozkładania na raty należności z tytułu zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy, 3) do umarzania należności Skarbu Państwa z tytułu zobowiązań podatkowych (z wyjątkiem należności z tytułu nadzwyczajnego podatku od wzbogacenia wojennego oraz zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy). Rozporządzenia ministra skarbu zakreślały jednocześnie kwotowo górną granicę owych uprawnień, 3) w rozporządzeniach ministra skarbu (z 1 XII 1946 r. oraz z 27 VI 1949 r.) w sprawie wykonania w zakresie danin publicznych pobieranych na rzecz Skarbu Państwa niektórych postanowień dekretu z 16 V 1946 r. o postępowaniu podatkowym⁷³. Określały one uprawnienia urzędów rewizyjnych⁷⁴ odnośnie: 1) darowania skutków zaniedbania wszelkich terminów (gdzie nie przekraczało ono pierwotnie jednego tygodnia, a od połowy 1949 r. – jednego miesiąca), 2) samodzielnej zmiany swych decyzji, jeżeli uznały, że odwołanie podatnika zasługuje w całości lub części na uwzględnienie, a zmniejszenie podatku nie przekroczy kwoty 20 000 zł (a od połowy 1949 r. – 50 000 zł), 4) w rozporządzeniach ministra skarbu o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży poszczególnych wytworów i produktów, osiągniętego przez wskazane podmioty. Uprawniały one właściwe urzędy rewizyjne do kontroli prawidłowości obliczania oraz terminowego wpłacania scalonego podatku obrotowego⁷⁵, 5) rozporządzeniu ministra skarbu z 17 III 1949 r.

⁷³ Rozporządzenie ministra skarbu z 1 XII 1946 r. wydane co do § 14 w porozumieniu z ministrami administracji publicznej, ziem odzyskanych i sprawiedliwości w sprawie wykonania w zakresie danin publicznych pobieranych na rzecz Skarbu Państwa art. 3, 15, 58 ust. 3, 59, 60 ust. 3, 117, 120, 148 ust. 1, 161 ust. 2 i 164 ust. 1 dekretu z 16 V 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. 1947, nr 5, poz. 27), rozporządzenie ministra skarbu z 27 VI 1949 r. w sprawie zmiany rozporządzenia ministra skarbu z 1 XII 1946 r. w sprawie wykonania w zakresie danin publicznych na rzecz Skarbu Państwa dekretu z 16 V 1946 r. o postępowaniu podatkowym; Dz. U. 1949, nr 42, poz. 320.

⁷⁴ Oraz urzędów i izb skarbowych.

⁷⁵ Zob. rozporządzenie ministra skarbu z 20 I 1947 r. wydane w porozumieniu z ministrem przemysłu o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży produktów naftowych (paliw płynnych); Dz. U. 1947, nr 14, poz. 57, (zastąpiło rozporządzenie ministra skarbu z 23 X 1946 r. wydane w porozumieniu z ministrem

przemysłu o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży benzyny motorowej; Dz. U. 1946, nr 59, poz. 327), rozporządzenie ministra skarbu z 10 II 1947 r. wydane w porozumieniu z ministrem przemysłu o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży cukru, melasy, suszu buraczanego i wysłodków (Dz. U. 1947, nr 28, poz. 111), rozporządzenie ministra skarbu z 15 IV 1947 r. wydane w porozumieniu z ministrem przemysłu i handlu o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży wyrobów elektrotechnicznych (Dz. U. 1947, nr 36, poz. 172), rozporządzenie ministra skarbu z 21 VI 1947 r. wydane w porozumieniu z ministrem przemysłu i handlu o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży wytworów przemysłu objętego Centralnym Zarządem Przemysłu Materiałów Budowlanych Ministerstwa Przemysłu i Handlu (Dz. U. 1947, nr 49, poz. 256), rozporządzenie ministra skarbu z 11 VII 1947 r. wydane w porozumieniu z ministrem przemysłu i handlu o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży wytworów przemysłu objętego Centralnym Zarządem Przemysłu Hutniczego Ministerstwa Przemysłu i Handlu (Dz. U. 1947, nr 54, poz. 292), rozporządzenie ministra skarbu z 11 VII 1947 r. wydane w porozumieniu z ministrem przemysłu i handlu o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży produktów przemysłu węglowego (Dz. U. 1947, nr 54, poz. 293), rozporządzenie ministra skarbu z 21 VII 1947 r. wydane w porozumieniu z ministrem przemysłu i handlu o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży wytworów przemysłu objętego Centralnym Zarządem Przemysłu Włókienniczego Ministerstwa Przemysłu i Handlu (Dz. U. 1947 r., nr 54, poz. 295), rozporządzenie ministra skarbu z 1 IX 1947 r. wydane w porozumieniu z ministrem przemysłu i handlu o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży wytworów przemysłu objętego Centralnym Zarządem Przemysłu Drzewnego Ministerstwa Przemysłu i Handlu (Dz. U. 1947, nr 61, poz. 349), rozporządzenie ministra skarbu z 1 IX 1947 r. wydane w porozumieniu z ministrem przemysłu i handlu o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży wytworów przemysłu, objętego Centralnym Zarządem Przemysłu Chemicznego ministerstwa Przemysłu i Handlu (Dz. U. 1947, nr 61, poz. 350), rozporządzenie ministra skarbu z 1 IX 1947 r. wydane w porozumieniu z ministrem przemysłu i handlu o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży wytworów przemysłu, objętego Centralnym Zarządem Przemysłu Skórzanego Ministerstwa Przemysłu i Handlu (Dz. U. 1947, nr 61, poz. 351), rozporządzenie ministra skarbu z 13 V 1948 r. wydane w porozumieniu z ministrem przemysłu i handlu o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży artykułów przemysłu, objętego Centralnym Zarządem Przemysłu Metalowego Ministerstwa Przemysłu i Handlu (Dz. U. 1948, nr 29, poz. 194), rozporządzenie ministra skarbu z 3 VIII 1948 r. wydane w porozumieniu z ministrem przemysłu i handlu o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży artykułów przemysłu, objętego Centralnym Zarządem Państwowego Przemysłu Spożywczego Ministerstwa Przemysłu i Handlu (Dz. U. 1948, nr 43, poz. 311), rozporządzenie ministra skarbu z 15 X 1948 r. wydane w porozumieniu z ministrem przemysłu i handlu o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży artykułów przemysłu obję-

w sprawie wykonania ustawy z 4 II 1949 r. o podatku od wynagrodzeń⁷⁶, gdzie wyraźnie postanowiono, iż w sprawach podatku od wynagrodzeń, potrącanego od wynagrodzeń wypłacanych przez władze, urzędy i instytucje państwowe (administracja), sądownictwo oraz władze i instytucje samorządu terytorialnego (jako płatników), właściwym jest urząd rewizyjny właściwy według siedziby płatnika asygnującego wynagrodzenie. Owe rozwiązanie było regułą dla tych z wymienionych wyżej płatników, którzy mieli siedzibę w miastach będących siedzibą urzędu rewizyjnego (dla pozostałych właściwym był urząd skarbowy właściwy według siedziby płatnika asygnującego wynagrodzenie). Przesądzono również o właściwości Urzędu Rewizyjnego w Warszawie w sprawach podatku od wynagrodzeń pracowników placówek dyplomatycznych, konsularnych i misji polskich za granicą.

Należy zauważyć, że mimo braku rozporządzenia ministra skarbu, które uregulowałoby przede wszystkim zakres działania urzędów rewizyjnych, rosły z roku na rok wpływy podatkowe od podatników, w stosunku do których wypełniały one funkcje władzy skarbowej I instancji, wymierzając, pobierając oraz ściągając w trybie egzekucji administracyjnej podatki, a także sprawując orzecznictwo karne skarbowe. Przypomnijmy, że do końca 1948 r. wśród owych podatników znajdowały się również najsilniejsze ekonomicznie podmioty z sektora nieuspołecznionego. Taki stan rzeczy był możliwy m.in. dlatego, że nie reaktywowano sądownictwa administracyjnego z czasów Polski międzywojennej, oraz nie zrealizowano zapowiedzi Małej Konstytucji, że osobna ustawa ustali tryb i zakres działania organów właściwych do orzekania o legalności aktów administracyjnych w zakresie administracji publicznej.

tego Centralnym Zarządem Państwowego Przemysłu Konserwowego Ministerstwa Przemysłu i Handlu (Dz. U. 1948, nr 50, poz. 397), zarządzenie ministra skarbu z 1 IV 1948 r. o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży artykułów Polskiego Monopolu Tytoniowego, Państwowego Monopolu Spirytusowego, Polskiego Monopolu solnego i Państwowego Monopolu Zapalczanego; Dz. Urz. MS 1948, nr 37, poz. 129.

⁷⁶ Dz. U. 1949, nr 15, poz. 98.

Utworzenie już w 1945 r. urzędów rewizyjnych sprawiło, iż administracja skarbowa była przygotowana organizacyjnie do realizacji odrębnej polityki podatkowej w stosunku do podmiotów sektora uspołecznionego, a zwłaszcza przedsiębiorstw państwowych, dostarczających coraz większych kwot z tytułu podatków.

W ewolucji systemu podatków państwowych w Polsce, w latach 1944 – 1950, wyodrębniają się wyraźnie trzy okresy. Pierwszy, do końca 1945 r., charakteryzuje wykorzystanie ustawodawstwa przedwojennego (doraźne zmiany miały niemal wyłącznie charakter fiskalny) i jednolita dla wszystkich podmiotów gospodarczych wysokość obciążenia. Drugi okres obejmuje lata 1946 – 1947. W miejsce uchylonych przedwojennych ustaw podatkowych przyjęto nowe, które zarysowują już wielosektorowość gospodarki. Widoczne są bowiem pierwsze objawy odrębnych zasad opodatkowania gospodarki uspołecznionej i prywatnej. Wysokość obciążenia sektora prywatnego kształtowała się na poziomie „nie odbiegającym od przeciętnego”⁷⁷, a różnice w potraktowaniu podatników słabszych i silniejszych gospodarczo, opierały się wyłącznie na ich fiskalnej zdolności płatniczej. Jak pisze J. Lubowicki, „System ten ani w całości nie utrudniał istnienia sektora prywatnego, ani w poszczególnych przepisach nie traktował podatników różnie, zależnie od ich przynależności do różnych grup tego samego odcinka. Dlatego system podatkowy obowiązujący do roku 1948 nie był systemem klasowym i nie zakładał, że ma służyć przebudowie struktury społeczno-gospodarczej w kierunku socjalizmu”⁷⁸. Trzeci okres zaczyna się od 1948 r. Przyjęty wtedy i rozwijany w następnych latach system podatkowy eksponował już silnie podwójną rolę podatków: fiskalną i społeczną. Zakładał wykorzystanie podatków jako instrumentu ograniczania i likwidowania działalności gospodarczej sektora nieuspołecznionego, na rzecz kolektywnych form gospodarowania, bez względu na następstwa dla gospodarki kraju⁷⁹.

⁷⁷ J. Lubowicki, *op. cit.*, s. 17.

⁷⁸ *Ibidem*.

⁷⁹ Od 1957 r. wysokość obciążenia i praktyka wymiarowa realizowały już politykę podatkową wspierającą produkcję rolną niezależnie od wielkości gospodarstw oraz wytwórczość i usługi rzemieślnicze. *Ibidem*, s. 23, 34-35. Zob. też R. Mastal-

W 1944 r. wpływy z tytułu podatków bezpośrednich, pobieranych na rzecz Skarbu Państwa, osiągnęły kwotę około 44 000 000 zł⁸⁰. Udział gospodarki nieuspołecznionej we wpływach z podatków obrotowego i dochodowego wyniósł 75%. Wpływy z podatków bezpośrednich, pobieranych na rzecz Skarbu Państwa i opłat stemplowych (od gospodarki uspołecznionej, nieuspołecznionej i ludności), w 1945 r. wyniosły 3 596 059 000 zł, z czego 80% przypadło na podatki obrotowy (50%) i dochodowy (30%)⁸¹. Udział gospodarki nieuspołecznionej we wpływach z podatków obrotowego i dochodowego wyniósł 36%⁸².

W 1946 r. w sektorze nieuspołecznionym było 340,9 tys. podatników podatku obrotowego i dochodowego (gdy w 1945 r. – 283,5 tys.). Jego udział w dochodzie narodowym wynosił 55%, a we wpływach z podatków dochodowego i obrotowego – 50%⁸³. Wpływy z podatków bezpośrednich, pobieranych na rzecz Skarbu Państwa (od gospodarki uspołecznionej, nieuspołecznionej i ludności) zamknęły się kwotą 19 091 200 000 zł⁸⁴.

W 1947 r. w sektorze nieuspołecznionym było 360,2 tys. podatników podatku obrotowego i dochodowego, których udział w dochodzie narodowym wynosił 44%⁸⁵, a we wpływach z owych podatków – 56%⁸⁶. Wpływy z wszystkich podatków bezpośrednich pobieranych na rzecz Skarbu Państwa i opłaty skarbowej (od gospodarki uspołecznionej, nieuspołecznionej i ludności) zamknęły się kwotą 78 400 100 000 zł, co

ski, *Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 5-7.

⁸⁰ AAN MS, sygn. 730, s. 140 oraz *Rocznik Statystyczny Finansów 1945 – 1967*, Warszawa 1968, s. 43, z którego danych (obejmujących okres od 1 VIII 1944 r. do 31 III 1945 r.) wynika, że udział gospodarki nieuspołecznionej we wpływach z podatków obrotowego i dochodowego wyniósł 75%.

⁸¹ AAN MS, sygn. 730, s. 140-141.

⁸² Na podstawie danych z *Rocznika Statystycznego Finansów 1945 – 1967*, *op. cit.*, s. 43.

⁸³ Zob. J. Lubowicki, *op. cit.*, s. 7, 41.

⁸⁴ AAN MS, sygn. 1078, s. 11.

⁸⁵ Zob. J. Lubowicki, *op. cit.*, s. 7, 41.

⁸⁶ Na podstawie danych z *Rocznika Statystycznego Finansów 1945 – 1967*, *op. cit.*, s. 43.

stanowiło 151% kwoty zapisanej w budżecie na 1947 r. Największe pochodziły z podatku obrotowego (50%) i dochodowego (35,6%)⁸⁷.

W 1948 r. w sektorze nieuspołecznionym było 360 100 podatników podatków obrotowego i dochodowego⁸⁸, których udział we wpływach z owych podatków wyniósł 46%⁸⁹. Wpływy z podatków bezpośrednich pobieranych na rzecz Skarbu Państwa i opłaty skarbowej (od gospodarki uspołecznionej, nieuspołecznionej i ludności), wyniosły 172 757 732 000 zł, co stanowiło 220% wpływów osiągniętych w 1947 r., a 130% kwoty zapisanej w budżecie na 1948 r. (133 350 000 000 zł). Z tego 88 442 601 000 zł (51,2%) pochodziło z podatku obrotowego⁹⁰. Urzędy rewizyjne, obejmujące 9 108 podatników przekazały 62 600 093 000 zł (71%), a urzędy skarbowe od 352 969 podatników – 25 842 508 000 zł (29%). Wpływy z podatku dochodowego zamknęły się kwotą 63 193 777 000 zł (36,6%) i pochodziły od 8 061 podatników podlegających właściwości urzędów rewizyjnych (27 037 447 000 zł – 43%) oraz 367 167 podatników objętych właściwością urzędów skarbowych (36 156 330 000 zł – 57%). Wpływy z podatku od wynagrodzeń wyraziły się kwotą 14 993 723 000 zł (8,6%), wpłaconą przez 19 645 płatników zarejestrowanych w urzędach rewizyjnych (11 310 355 000 zł) i 87025 płatników objętych właściwością urzędów skarbowych (3 683 368 000 zł)⁹¹.

W następstwie akcji wymiaru i poboru wszystkich podatków pobieranych na rzecz Skarbu Państwa i opłaty skarbowej w 1949 r. wpłacono 353 924 000 000 zł. Z podatków obrotowego i dochodowego pochodziło 316 835 000 000 zł (89,5%), z czego 249 818 000 000 zł (79%) pochodziło z gospodarki uspołecznionej, a 67 017 000 000 zł

⁸⁷ AAN MS, sygn. 1078, s. 10.

⁸⁸ Zob. J. Lubowicki, *op. cit.*, s. 41.

⁸⁹ Na podstawie danych z *Rocznika Statystycznego Finansów 1945 – 1967, op. cit.*, s. 43.

⁹⁰ Kwota ta obejmuje opłaty za karty rejestracyjne na 1949 r., które, zgodnie z art. 28 ust. 1 dekretu z 25 X 1949 r. o podatku obrotowym (Dz. U. 1948, nr 52, poz. 413), należało uiszczać na każdy rok podatkowy w miesiącu grudniu roku poprzedniego.

⁹¹ AP Rz IS, sygn. 93, s. 102-108.

(21%) z gospodarki nieuspołecznionej⁹². Wpływy te stanowiły 107% kwoty zapisanej w budżecie na 1949 r.⁹³, pomimo że liczba podatników podatku obrotowego i dochodowego w gospodarce nieuspołecznionej zmniejszyła się, w stosunku do 1948 r., o 45 600, osiągając 314 500⁹⁴.

W 1950 r. w sektorze nieuspołecznionym ubyłoby 102 600 podatników podatku obrotowego i dochodowego⁹⁵ (w stosunku do 1949 r. był to 33% spadek). W następstwie akcji wymiaru i poboru wszystkich podatków pobieranych na rzecz Skarbu Państwa i opłaty skarbowej w 1950 r. wpłacono (w walucie sprzed reformy pieniężnej z 28 X 1950 r.) 577 133 000 000 zł. Z podatków obrotowego i dochodowego wpłynęło 514 000 000 000 zł (89%), w tym 451 000 000 000 zł (88%) z gospodarki uspołecznionej i 63 000 000 000 zł (12%) z gospodarki nieuspołecznionej⁹⁶.

ABSTRACT

Auditorial offices in Poland (1945 – 1950)

On 11 April 1945 a decree was issued on the system of taxation administrative authorities and taxation executive organs, which among the taxation administrative authorities of the first instance subject to the Revenue Chambers mentioned auditorial offices (next to revenue offices). They were a new origination unknown in the pre-war finances. At the same time the decree obliged the Minister of Treasury to determine – by way of a regulation – the organisation, scope of activity, boundaries of circuits and seats of the taxation administration organs of first and second instance (and executive organs

⁹² Na podstawie danych z *Rocznika Statystycznego Finansów 1945 – 1967*, *op. cit.*, s. 43.

⁹³ Załącznik nr 1 do ustawy skarbowej z 30 III 1949 r. na rok 1949; Dz. U. 1949, nr 22, poz. 151.

⁹⁴ Zob. J. Lubowicki, *op. cit.*, s. 41.

⁹⁵ Liczba podatników podatków obrotowego i dochodowego w sektorze uspołecznionym zmniejszyła się aż do 1953 r., gdy osiągnęła poziom 132 400, zob. J. Lubowicki, *op. cit.*, s. 41.

⁹⁶ Na podstawie z *Rocznika Statystycznego Finansów 1945 – 1967*, *op. cit.*, s. 43 i s. 136.

of the taxation authorities). The Minister of Treasury did not perform this obligation (he only determined boundaries of their circuits and seats). While the taxation offices and revenue chambers could base on the organisational pattern created by the regulation by the Minister of Treasury of 23 February 1939 on the organisation and scope of activity of the revenue chambers and offices and executive organs subject to them (which since 1945 supplemented and changed regulations of the Minister of Treasury, as a rule unpublished), inasmuch as the scope of activity and internal organisation of the auditorial offices was regulated – against provisions of the decree – in a form of unpublished regulations of the Minister of Treasury. Despite the lack of adequate legal grounds, the auditorial offices performed all tasks of the taxation authority of first instance, mainly in relation to taxpayers from the nationalised sector and (till the end of 1948) the economically strongest taxpayers from the private sector. The pattern of the taxation administration created in 1945 survived till 1950.

The goal of this article is first of all to emphasise the problem of legality of the auditorial offices' activity and presenting their actual activity which more and more deviated – in relation to the national sector – from clearly taxation issues, being contained in the problems connected with widely understood the financial system of the state.