

ANDRZEJ WITKOWSKI (Rzeszów)

## **Zaliczki na podatki obrotowy i dochodowy w Polsce w latach 1944-1950**

Celem niniejszego artykułu jest ukazanie szczegółowych rozwiązań i funkcjonowania mechanizmu płatności podatków obrotowego i dochodowego w formie zaliczek miesięcznych w latach 1944-1950. W badanym okresie władze skarbowe, które zajmowały się wymiarem podatków bezpośrednich, pobieranych na rzecz Skarbu Państwa (urzędy skarbowe, urzędy rewizyjne, izby skarbowe) działały jako organy administracji niezespolonej, podległe ministrowi skarbu. Ustawa z 7 III 1950 r.<sup>1</sup> przekształciła urząd Ministra Skarbu w urząd Ministra Finansów, zaś ustawa z 20 III 1950 r. o terenowych organach jednolitej władzy państwowej<sup>2</sup> 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”.

Obowiązujące w latach 1944-1950 ustawodawstwo ustanawiające najważniejsze podatki państwowe, a w szczególności: przedwojenna ustawa o państwowym podatku dochodowym i kolejne dekrety o podatku dochodowym z 1946 i 1948 r. oraz przedwojenna ustawa o podatku obrotowym i dekrety o podatku obrotowym z 1946 i 1948 r. obejmowały swym zasięgiem wszystkie sektory gospodarcze (różnicując z czasem coraz bardziej zasady ich opodatkowania). Dekret z 21 IX 1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej<sup>3</sup> kończy ową praktykę legislacyjną i stał się podstawą odrębnego systemu pobierania dochodów budżetowych z działalności gospodarczej podmiotów należących do sektora uspołecznionego.

**I. Podatki obrotowy i dochodowy miały zasadnicze znaczenie w systemie podatków państwowych, który budowano w pierwszych latach po zakończe-**

---

<sup>1</sup> Ustawa z 7 III 1950 r. o przekształceniu urzędu ministra skarbu w urząd ministra finansów; Dz. U. 1950, nr 10, poz. 101.

<sup>2</sup> Dz. U. 1950, nr 14, poz. 130.

<sup>3</sup> Dz. U. 1950, nr 44, poz. 399.

niu II wojny światowej. W ewolucji jego konstrukcji i funkcji w badanym okresie 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 społecznej i prywatnej. Wysokość obciążenia sektora prywatnego kształtowała się na poziomie „nie odbiegającym od przeciętnego”<sup>4</sup>, 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 szczególnych przepisach nie traktował podatników różnie, zależnie od ich przynależności do różnych grup tego samego odcinka. Dlatego system podatkowy obowiązujący do r. 1948 nie był systemem klasowym i nie zakładał, że ma służyć przebudowie struktury społeczno-gospodarczej w kierunku socjalizmu”<sup>5</sup>.

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 kraju<sup>6</sup>.

Wśród uregulowań określających konstrukcję podatków obrotowego i dochodowego, które wykorzystano do realizacji tych funkcji były przepisy o sposobie ich płatności, a w szczególności ustanawiające obowiązek uiszczania zaliczek miesięcznych na poczet owych podatków.

Główna konstrukcja systemu podatkowego Polski Ludowej powstała w 1946 r.<sup>7</sup> Uchylono wtedy ustawodawstwo podatkowe sprzed września 1939 r., którym doraźnie posługiwano się do tego czasu. Pilność i skala wydatków, w obliczu których stanął PKWN sprawiły, że pomimo zasadniczej zmiany ustroju państwa, tymczasowo wykorzystano system podatkowy przedwojenny. Wydane 28 VIII 1944 r. przez Resort Gospodarki Narodowej i Finansów

<sup>4</sup> J. Lubowicki, *Polityka podatkowa w Polsce Ludowej*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego” 1962, nr 26, s. 17.

<sup>5</sup> Ibidem.

<sup>6</sup> 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. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*. Wrocław 1973, s. 5-7.

<sup>7</sup> Zob. H. Reniger, *Dochody państwowe*. Warszawa 1957, s. 87; T. Dietrich, *Przedmowa*, [w:] *Biblioteka prawa podatkowego*, Warszawa 1946.

PKWN *Wytyczne dla organizacji władz administracji skarbowej I i II instancji*<sup>8</sup> nakazywały bowiem „oprzeć się” – w zakresie prawa podatkowego – na przepisach obowiązujących do września 1939 r. Przeprowadzone pospiesznie zmiany owego ustawodawstwa miały, zdaniem Ministerstwa Skarbu, zapewnić osiągnięcie „doraźnych i niewątpliwych efektów budżetowych”<sup>9</sup>, co wiązało się w pewnej mierze z niższą niż przed wojną wartością złoto<sup>10</sup>.

W zakresie opodatkowania obrotu były to zatem przepisy ustawy z 4 V 1938 r. o podatku obrotowym<sup>11</sup> (wraz z rozporządzeniem wykonawczym)<sup>12</sup> i ustawy z 25 IV 1938 r. o opłatach rejestracyjnych od przedsiębiorstw i zajęć<sup>13</sup>, będących swoistą formą podatku na rzecz związków samorządu terytorialnego.

Ustawa z 4 V 1938 r. o podatku obrotowym różnicowała terminy płatności podatku. Podatnicy będący kupcami rejestrowymi oraz pozostali podatnicy prowadzący prawidłowe księgi handlowe obowiązani byli wpłacić do dnia 25. każdego miesiąca zaliczkę na podatek, w wysokości podatku przypadającego od obrotu osiągniętego w miesiącu ubiegłym. Pozostali podatnicy obowiązani byli wpłacać, po upływie każdego kwartału, zaliczkę na podatek, w wysokości odpowiadającej podatkowi przypadającemu od obrotu osiągniętego w kwartale ubiegłym (lecz co najmniej w wysokości 1/5 kwoty podatku wymierzonego od obrotu za rok ubiegły), w następujących terminach: do 15 czerwca – za I kwartał, do 15 sierpnia – za II kwartał, do 15 października – za III kwartał oraz do 15 lutego następnego roku – za IV kwartał. Natomiast podatnicy, którzy rozpoczęli wykonywanie podlegających podatkowi świadczeń w trakcie roku podatkowego, obowiązani byli do opłacania kwartalnych zaliczek, w wysokości odpowiadającej podatkowi od obrotu osiągniętego w kwartale ubiegłym, a ustalonej przez właściwą władzę skarbową. Wydawała ona postanowienie o wysokości zaliczki po upływie 3 miesięcy od daty wykonania po raz pierwszy świadczenia podlegającego opodatkowaniu, po uprzednim zbadaniu wysokości osiągniętych obrotów. Zaliczka za kwartał, w którym wykonano po raz pierwszy świadczenie podlegające opodatkowaniu, płatna była w terminie 30 dni od doręczenia owego postanowienia, a za następne kwartały w wyżej wymienionych terminach, właściwych dla pozostałych podatników.

W ustawie wyraźnie podkreślono, że kwoty zaliczek nie wpłacone w owych terminach uważa się za zaległości podatkowe. Podatek przypadający

---

<sup>8</sup> Archiwum Akt Nowych w Warszawie, *Ministerstwo Skarbu 1944-1950* (dalej: AAN MS, sygn. 699, s. 15-17.

<sup>9</sup> Ibidem, s. 20.

<sup>10</sup> Zob. J. Jaśkiewiczowa, *Przeobrażenia struktury systemu podatkowego w PRL*, [w:] *Rozwój systemu podatkowego w 30-leciu Polski Ludowej*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Gdańskiego” 1976, nr 1, s. 14.

<sup>11</sup> Dz. U. 1938, nr 34, poz. 292.

<sup>12</sup> Rozporządzenie ministra skarbu z 19 IV 1939 r. o wykonaniu ustawy o podatku obrotowym; Dz. U. 1939, nr 44, poz. 287.

<sup>13</sup> Dz. U. 1938, nr 34, poz. 293.

za rok podatkowy, po potrąceniu zaliczek, płatny był w terminie do 31 maja roku bezpośrednio następującego po roku podatkowym.

Dekret z 20 XI 1944 r. o zmianie ustawy o podatku obrotowym<sup>14</sup> rozciągnął obowiązek wpłacania zaliczek miesięcznych na podatek obrotowy na wszystkich jego płatników. Zobowiązano ich do wpłacania, do dnia 25 każdego miesiąca, zaliczki miesięcznej na podatek, w wysokości podatku przypadającego od obrotu osiągniętego w miesiącu ubiegłym. Podatnicy mieli obowiązek obliczania obrotu za każdy miesiąc i wpłacania zaliczek bez wezwania urzędów skarbowych. Te zaś uprawniono do podwyższania kwot miesięcznych zaliczek, gdy stwierdziły, na podstawie posiadanych danych, że wpłacona zaliczka nie odpowiadała faktycznie osiągniętym obrotom lub że dla ustalenia wysokości podatku podatnik zastosował niewłaściwą stawkę podatkową.

Z kolei w zakresie opodatkowania dochodu obowiązywały w omawianym okresie przepisy ustawy z 16 VII 1920 r. o państwowym podatku dochodowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1936 r.<sup>15</sup> W ustawie wyodrębniono dwa zasadnicze działy. Dochody z uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę podlegały opodatkowaniu na podstawie przepisów działu II. Pozostałe dochody podlegały łącznemu opodatkowaniu na podstawie przepisów działu I.

Termin płatności podatku ustanowiono na dzień 1 maja i 1 listopada roku podatkowego. Do dnia 1 maja należało uiścić podatek w wysokości połowy tej kwoty, która przypadała, wedle skali podatkowej przewidzianej dla dochodów objętych działem I ustawy, od dochodu wykazanego w zeznaniu dla wymiaru podatku. Osoby, które nie złożyły zeznania w wyznaczonym terminie<sup>16</sup> obowiązane były uiścić najpóźniej do 1 maja roku podatkowego połowę podatku wymierzonego za poprzedni rok podatkowy. W terminie do 1 listopada roku podatkowego wszyscy podatnicy winni byli uiścić ewentualną różnicę między podatkiem wymierzonym na dany rok przez władze podatkowe a podatkiem zapłaconym w terminie do 1 maja roku podatkowego.

Dekret z 22 XII 1944 r.<sup>17</sup> zmienił postanowienia ustawy o państwowym podatku dochodowym, dotyczące m.in. terminu płatności podatku, wyznaczając go na dzień 1 listopada roku podatkowego. Natomiast w ciągu roku kalendarzowego płatnicy obowiązani byli do uiszczania miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy, w terminie do dnia 25 każdego miesiąca. Za podstawę do obliczenia wysokości zaliczki służył „prowizorycznie” obliczony dochód za

<sup>14</sup> Dz. U. 1944, nr 12, poz. 62.

<sup>15</sup> Obwieszczenie ministra skarbu z 14 XII 1935 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o państwowym podatku dochodowym; Dz. U. 1936, nr 2, poz. 6. Zm.: Dz. U. 1938, nr 26, poz. 226, Dz. U. 1939, nr 89, poz. 566.

<sup>16</sup> Ustawa z 15 III 1934 r. ordynacja podatkowa (tekst jednolity z 14 II 1936 r.; Dz. U. 1936, nr 14, poz. 134) nakazywała składać zeznania dla wymiaru podatku dochodowego w terminie do 1 marca każdego roku. Osoby prawne miały składać zeznania w terminie do 1 maja.

<sup>17</sup> Dz. U. 1944, nr 15, poz. 87.

miesiąc ubiegły. Płatnicy obowiązani byli obliczać i wpłacać zaliczki bez wezwania urzędu skarbowego, który miał prawo podwyższyć ich kwoty, gdy stwierdził, na podstawie posiadanych danych, że wpłacona zaliczka nie odpowiada faktycznie osiągniętemu dochodowi w danym miesiącu.

Zauważmy też, że dekret z 4 XI 1944 r.<sup>18</sup> ustanowił 100% dodatek wojenny do podatku obrotowego, a dekret z 14 I 1945 r.<sup>19</sup> wprowadził 50% dodatek wojenny do państwowego podatku dochodowego, wymierzanego według działu I ustawy z 16 VII 1920 r. o państwowym podatku dochodowym.

Na początku 1945 r., w związku z ustanowieniem obowiązku uiszczania, co miesiąc, zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy, obejmującego wszystkich płatników podatku obrotowego i dochodowego, Ministerstwo Skarbu zwróciło się do izb skarbowych z wyjaśnieniami i poleceniami, które miały zapewnić tym nowym rozwiązaniom sprawny start. Polecilo w szczególności założyć rejestr przedsiębiorstw i osób obowiązanych do wpłacania zaliczek, oraz domagać się od związków samorządu terytorialnego, aby wypełniając ustawowy obowiązek, terminowo przysyłały miejscowemu urzędowi skarbowemu jeden egzemplarz deklaracji składanej przez podatnika, w związku z nabyciem karty rejestracyjnej<sup>20</sup>. Wobec zbliżenia terminu wpłaty zaliczek miesięcznych za styczeń 1945 r. (25 lutego) z terminem złożenia zeznania o obrocie za rok 1944 (1 marca), Ministerstwo Skarbu uznało za celowe połączenie obu akcji wymiarowych. Podkreślało jednak, że jeśli opracowanie wymiarów podatkowych bardziej skomplikowanych, wymagających przeprowadzenia dłuższych dochodzeń mogłoby opóźnić wymiar zaliczek miesięcznych, to należy skupić się przede wszystkim na wymiarze zaliczek miesięcznych, nie czekając na zakończenie postępowania wymiarowego za rok 1944. Przypomniało równocześnie o obowiązku oparcia wymiaru na materiale faktycznym. Władze skarbowe miały dokładnie zbadać i zatwierdzić obliczenia wielkości podstawy opodatkowania, podane przez płatników. Ministerstwo Skarbu wskazało, że wysokość zaliczek ustaloną na podstawie obliczeń płatników należy zweryfikować w oparciu o: wyniki lustracji przedsiębiorstw, posiadane

<sup>18</sup> Dekret z 4 XI 1944 r. o dodatku wojennym do podatku obrotowego; Dz. U. 1944, nr 11, poz. 59.

<sup>19</sup> Dekret z 14 I 1945 r. o poborze 50% dodatku wojennego do państwowego podatku dochodowego; Dz. U. 1945, nr 3, poz. 8.

<sup>20</sup> Zgodnie z ustawą z 25 IV 1938 r. o opłatach rejestracyjnych od przedsiębiorstw i zajęć (Dz. U. 1938, nr 34, poz. 293) karty rejestracyjne należało nabyć na: 1) każdy, należący do przedsiębiorstwa zarobkowego, oddzielny zakład handlowy, przemysłowy i górniczy oraz na każdy oddzielny zakład, 2) każde przedsiębiorstwo zarobkowe, wykonywane bez utrzymywania oddzielnych zakładów, 3) każde zajęcie przemysłowe, określone w załączniku do ustawy. W grudniu 1944 r. określono nowy wzór deklaracji w sprawie nabycia karty rejestracyjnej. Nowa deklaracja wskazywała m.in. datę założenia firmy i wymagała podania danych odnośnie do liczby zatrudnionych w przedsiębiorstwie osób oraz „siły mechanicznej w przedsiębiorstwie”, pomocnych dla określenia wielkości podstawy opodatkowania. Zob. Rozporządzenie kierownika Resortu Administracji Publicznej z 27 XII 1944 r. wydane w porozumieniu z kierownikami Resortów: Apropozycji i Handlu, Przemysłu oraz Skarbu, o zmianie rozporządzenia w sprawie wykonania ustawy o opłatach rejestracyjnych od przedsiębiorstw i zajęć; Dz. U. 1944, nr 18, poz. 96.

materiały informacyjne, normy „orientacyjne”, porównanie z innymi przedsiębiorstwami, bądź przy pomocy biegłych i „osób znających stosunki”. Wysokość zaliczek na podatek obrotowy dla płatników prowadzących prawidłowe księgi handlowe należało ustalać na podstawie ksiąg handlowych<sup>21</sup>. Zaliczkę na podatek dochodowy wymierzano im po uprzednim wezwaniu do przedstawienia dowodów uzasadniających wysokość wykazanego dochodu miesięcznego. Gdy ich nie przedstawili lub gdy spotkały się one z oceną negatywną, władze skarbowe miały dokonać wymiaru zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy dla tej kategorii płatników, posługując się środkami stosowanymi wobec pozostałych płatników (co jednak nie pozbawiało płatnika prawa zaofiarowania ksiąg handlowych dla wymiaru rocznego). Ministerstwo Skarbu zastrzegło, że jedynie w przypadku, gdy prawidłowość i rzetelność ksiąg handlowych prowadzonych przez płatników „nie budziła żadnych wątpliwości”, zaliczka miesięczna mogła wynosić 1/12 dochodu ustalonego za ubiegły rok podatkowy.

Dla uniknięcia odrębnych postępowań wymiarowych za każdy miesiąc, Ministerstwo Skarbu upoważniło izby skarbowe do wydania przepisów zezwalających podległym urządnom poprzestać na uznaniu wysokości zaliczki z poprzedniego miesiąca, pod warunkiem dokładnego zbadania każdorazowego obliczenia miesięcznego, przedłożonego przez płatnika i stwierdzenia, że nie zachodzą okoliczności uzasadniające zmianę wysokości zaliczki. Odciążenie władz skarbowych od obowiązku przeprowadzenia postępowania wymiarowego za każdy miesiąc wiązało się z obowiązkiem szczególnie dokładnego ustalenia wysokości obrotu i dochodu za miesiąc styczeń, skoro mogły być podstawą przypisów podatkowych w następnych miesiącach. Z tego samego powodu „w jak najszybszym terminie” należało rozpatrywać i przedstawiać izbom skarbowym zażalenia płatników na wymiar zaliczek. Stąd upoważniono władze I instancji do ograniczenia wysokości zaliczki, do czasu rozstrzygnięcia zażalenia, gdy zawierało „uzasadnione zarzuty przeciwko wysokości wymierzonego podatku”<sup>22</sup>. Ministerstwo Skarbu wyjaśniło, że wszystkie zażalenia od wymiaru zaliczek, bez względu na wysokość sumy spornej, podlegają rozstrzygnięciu przez izbę skarbową, gdyż ordynacja podatkowa i wydane na jej podstawie rozporządzenie wykonawcze<sup>23</sup> nie dawały urządnom skarbowym żadnych uprawnień w tym zakresie<sup>24</sup>.

---

<sup>21</sup> Według art. 80 ordynacji podatkowej podstawę dla wymiaru podatków stanowiły księgi prowadzone prawidłowo i rzetelnie. Za prawidłowe uważało się księgi, prowadzone w myśl przepisów kodeksu handlowego oraz zasad księgowości i zwyczajów handlowych. Rzetelnymi były księgi prowadzone zgodnie z rzeczywistością.

<sup>22</sup> Archiwum Państwowe w Rzeszowie, *Izba Skarbowa 1944-1950* (dalej: AP Rz IS), sygn. 82, s. 3.

<sup>23</sup> Rozporządzenie ministra skarbu z 25 III 1937 r. w sprawie wykonania ordynacji podatkowej; Dz. U. 1937, nr 35, poz. 270.

<sup>24</sup> AAN MS, sygn. 807, s. 69.

Okólnik Ministerstwa Skarbu z 21 III 1945 r.<sup>25</sup> określił wzór deklaracji na zaliczkę miesięczną na podatki obrotowy i dochodowy, z którą płatnik zgłaszał się do działu wymiarowego urzędu skarbowego, dokonującego jej cenzury. Już w tym momencie urzędnik cenzurujący obowiązany był wskazać płatnikowi wszystkie niedokładności w wypełnieniu deklaracji oraz w obliczeniu zaliczki. Po dokonaniu cenzury następowała „likwidacja wpłaty” w kasie. Następnie deklaracja trafiała znów do urzędnika wymiarowego, który nanosił zawarte w niej dane na „arkusz kontrolny”. W razie stwierdzenia przez urząd skarbowy, na podstawie posiadanych danych, że zaliczka została uiszczona w wysokości nieodpowiedniej lub w ogóle nie została wpłacona, następował „przypis” zaliczki. Wzór deklaracji kończył się pouczeniem, że za niezłożenie lub złożenie deklaracji na zaliczki na podatki obrotowy i dochodowy po upływie wyznaczonego terminu wymierzona będzie kara grzywny, a za świadome podanie w deklaracji fałszywych danych o obrocie i dochodzie wszczęte będzie postępowanie karne, w myśl przepisów ordynacji podatkowej.

W materiałach z inspekcji, przeprowadzanych w 1945 r. przez Ministerstwo Skarbu w okręgach wszystkich izb skarbowych, powszechnie występują uwagi o bezkrytycznym akceptowaniu przez urzędy skarbowe wysokości zaliczek uiszczanych przez płatników. Ich bierna postawa brała się głównie stąd, że na ogół nie dysponowały one żadnymi materiałami informacyjnymi pozwalającymi podważyć wielkość obrotów i dochodów podawanych przez płatników. A jeśli były w posiadaniu informacji ewidencyjnych i wymiarowych, to z reguły były one niekompletne, ogólnikowe i nie dawały podstaw do domiarów. Ministerstwo Skarbu niepokoiły liczne przykłady wysokości obrotów i dochodów, wykazywanych przez płatników, które określało jako „po prostu śmieszne”, „zakrawające na kpiny” itp., zwłaszcza że nie towarzyszyła im żadna reakcja ze strony urzędów skarbowych.

W następstwie akcji wymiaru i poboru wszystkich podatków bezpośrednich i opłat pobieranych na rzecz Skarbu Państwa (od gospodarki społecznej, nieuspołecznionej i ludności) w 1945 r.<sup>26</sup> wpłacono 3 596 059 000 zł. Największe wpływy uzyskano z tytułu podatku obrotowego – 1 795 311 000 zł (50%) i dochodowego – 1 071 306 000 zł (30%)<sup>27</sup>.

**II. Od 1 I 1946 r. zaczęły obowiązywać nowe dekry: o podatku obrotowym<sup>28</sup> oraz dochodowym<sup>29</sup>, które w odniesieniu do sektora prywatnego, opiera-**

<sup>25</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z 21 III 1945 r. w sprawie poboru zaliczek miesięcznych na podatek obrotowy i dochodowy; Dz. Urz. MS 1945, nr 14, poz. 90.

<sup>26</sup> Zob. A. Witkowski, *Wymiar i pobór podatków bezpośrednich oraz opłat na rzecz Skarbu Państwa od gospodarki nieuspołecznionej i ludności w Polsce w latach 1944-1950*. Rzeszów 2002.

<sup>27</sup> AAN MS, sygn. 730, s. 140-141.

<sup>28</sup> Dekret z 21 XII 1945 r. o podatku obrotowym; Dz. U. 1946, nr 3, poz. 23.

<sup>29</sup> Dekret z 8 I 1946 r. o podatku dochodowym; Dz. U. 1946, nr 2, poz. 14.

ty się na konstrukcjach stworzonych przez ustawodawstwo przedwojenne<sup>30</sup>, ale przewidywały dlań obciążenia wyższe niż dla gospodarki uspołecznionej<sup>31</sup>.

Dekret z 21 XII 1945 r. o podatku obrotowym upoważnił ministra skarbu do wprowadzenia w drodze rozporządzenia obowiązku wpłacania zaliczek na podatek obrotowy dla wszystkich lub niektórych grup podatników. Wydane na tej podstawie rozporządzenie ministra skarbu z 20 I 1946 r. w sprawie opłacania zaliczek na podatek obrotowy<sup>32</sup> podtrzymało, wprowadzony w 1944 r., obowiązek wpłacania przez wszystkich podatników<sup>33</sup> zaliczek miesięcznych, w wysokości podatku przypadającego od obrotu osiągniętego w miesiącu ubiegłym, ale wyznaczyło nowy termin ich płatności. Podatnicy zostali bowiem zobowiązani do obliczania obrotu za każdy miesiąc i do wpłacania zali-

---

<sup>30</sup> Zob. J. Lubowicki, op. cit., s. 10.

<sup>31</sup> W podatku obrotowym stawki podatku były wyższe niż przed wojną, ale niższe niż w 1945 r., kiedy pobierano 100% dodatek wojenny. Wynosiły one zasadniczo: 2% – dla przedsiębiorstw handlowych, 3% – dla przedsiębiorstw przemysłowych, 4% – dla przedsiębiorstw rzemieślniczych i wolnych zawodów. Podmioty handlu oraz przemysłu uspołecznionego (przedsiębiorstwa państwowe, i samorządowe, przedsiębiorstwa pozostające pod zarządem państwowym lub związków samorządu terytorialnego, oraz spółdzielnie należące do związków rewizyjnych) opłacały podatek według stawek niższych (odpowiednio: 1 i 1,5%).

Dekret o podatku dochodowym jeszcze bardziej różnicował wysokość obciążeń (nawet w obrębie podmiotów uspołecznionych). Przedsiębiorstwa państwowe i związków samorządu terytorialnego oraz przedsiębiorstwa i majątki pozostające pod zarządem państwowym lub związków samorządu terytorialnego, nie objęte planem gospodarczym państwa, a nadto spółdzielnie należące do związku rewizyjnego, podlegały opodatkowaniu według działu II dekretu. Objęte planem gospodarczym państwa przedsiębiorstwa państwowe i związków samorządu terytorialnego oraz przedsiębiorstwa i majątki pozostające pod zarządem państwowym lub związków samorządu terytorialnego, podlegały opodatkowaniu według przepisów działu IV dekretu. Natomiast pozostali podatnicy podlegali opodatkowaniu według przepisów działu II, a nadto według przepisów działu III dekretu. Według przepisów działu II opodatkowaniu podlegał dochód, osiągnięty w ciągu roku podatkowego, przekraczający 12 000 zł. Podatek wymierzany był według skali obejmującej 38 stopni dochodu, zaczynającej się od stawki w wysokości 1% i dochodzącej do 65% – przy kwocie dochodu przekraczającej 2 000 000 zł. Spółdzielnie „o znaczeniu ogólnogospodarczym”, należące do związku rewizyjnego, opłacały podatek o 25% niższy od podatku przypadającego według tej skali. Dział III ustanawiał opodatkowanie dodatkowe dochodów przekraczających 400 000 zł. Dolna stawka tej dodatkowej, siedmiostopniowej skali wynosiła 20%, obejmując pierwsze 100 000 zł nadwyżki i wzrastała wraz z kolejnymi 100 000 zł nadwyżki, aż do 80%. Od opodatkowania dodatkowego zwolniono podatników, którzy przedstawili zaświadczenia właściwej władzy przemysłowej, że w roku podatkowym wykonali zalecenia wynikające z planu gospodarczego państwa, a w szczególności, iż dokonali inwestycji, zgodnych z planem gospodarczym państwa. Łączne opodatkowanie, według przepisów działów II i III, nie mogło przekroczyć 80%. Podmioty objęte przepisami działu IV dekretu opłacały podatek w wysokości określonej odrębnymi przepisami, normującymi zasady podziału ich zysków. Przesądzone jednak, że podatek nie może być niższy niż 10% – przy dochodzie przekraczającym 100 000 zł. Dochody poniżej 100 000 zł były obciążone stawkami w wysokości od 1% do 10%, wzrastającymi wraz ze stopniami dochodu według skali określonej w dziale II dekretu. Zob. szerzej A. Witkowski, *Podatki państwowe w Polsce w latach 1944-1950*. Przemysł 2005, s. 64-76, 97-111.

<sup>32</sup> Dz. U. 1946, nr 5, poz. 51.

<sup>33</sup> Obowiązek ten nie dotyczył jedynie „drobnych” podatników opłacających podatek obrotowy w formie ryczałtu. Zob. rozporządzenie ministra skarbu z 20 I 1946 r. o poborze podatku obrotowego w formie ryczałtu; Dz. U. 1946, nr 5, poz. 49.



czek miesięcznych, bez wezwania władzy podatkowej, w terminie do dnia 15 następnego miesiąca, składając równocześnie deklarację według ustalonego wzoru.

Z kolei wydane 20 I 1946 r. (na podstawie dekretu z 8 I 1946 r. o podatku dochodowym) rozporządzenie ministra skarbu<sup>34</sup> zobowiązało podatników, podlegających opodatkowaniu według przepisów działu II dekretu o podatku dochodowym, do wpłacania w ciągu roku podatkowego zaliczek miesięcznych na podatek<sup>35</sup>. Za podstawę do ustalenia wysokości zaliczki służyć miał „prowizorycznie” obliczony dochód, osiągnięty w miesiącu ubiegłym. Przewidziano jednocześnie, że u podatników prowadzących księgi handlowe dochód prowizoryczny może być – w razie trudności – określony na podstawie wynikającego zeń przychodu (obrotu), przy zastosowaniu norm szacunkowych<sup>36</sup>. Dla ustalenia wysokości zaliczki należało zastosować stawkę podatku odpowiadającą owemu dochodowi prowizorycznemu, obliczonemu w stosunku rocznym<sup>37</sup>. Jeżeli źródło przychodów powstało w ciągu roku podatkowego, za podstawę do ustalenia stawki podatku służył dochód obliczony w stosunku do okresu od powstania źródła przychodu do końca roku podatkowego. W przypadkach, gdy z góry przewidywano, że osiąganie przychodów ze źródła o charakterze sezonowym nie będzie trwało dłużej niż sześć miesięcy w roku, dla ustalenia stawki podatku przyjmowano dochód obliczony w stosunku półrocznym.

Rozporządzenie stanowiło nadto, iż podatnicy zobowiązani są obliczać dochód za każdy miesiąc i wpłacać zaliczki miesięczne do dnia 15 następnego miesiąca, składając równocześnie właściwej władzy podatkowej deklarację według ustalonego wzoru.

Jak pamiętamy, dekrety z 1944 r., ustanawiające obowiązek uiszczania zaliczek miesięcznych na podatki obrotowy i dochodowy, zastrzegają dla urzędu skarbowego prawo do podwyższenia ich kwot, gdy uznał on, że nie

---

<sup>34</sup> Rozporządzenie ministra skarbu z 20 I 1946 r. w sprawie obowiązku wpłacania zaliczek na podatek dochodowy; Dz. U. 1946, nr 5, poz. 50.

<sup>35</sup> Podatek dochodowy według działu III i IV ustawy płatny był w terminie wyznaczonym do składania zeznań podatkowych.

<sup>36</sup> Podatnikowi, który uiszczył zaliczkę obliczoną w ten sposób, służyło prawo żądania zarachowania sumy nadpłaconej na poczet następnych zaliczek, jeżeli sporządzony przez niego i sprawdzony przez władzę podatkową bilans okresowy wykazywał, że zaliczki pobrane przekraczają kwotę zaliczki wynikającej z bilansu. Jeżeliby jednak z bilansu okresowego wynikało, że zaliczki wymierzono w kwocie niższej, władzy podatkowej służyło prawo żądania dodatkowej wpłaty. Rozporządzenie zobowiązywało władzę podatkową, by w przypadku przedsiębiorstw „sezonowych” oraz przedsiębiorstw, w których obroty ulegają szczególnemu nasileniu w pewnych porach roku, wzięła pod uwagę te okoliczności przy ustalaniu wysokości zaliczki, odpowiednio ją obniżając lub podwyższając.

<sup>37</sup> W 1948 r. Ministerstwo Skarbu opublikowało skalę podatkową z art. 18 dekretu z 8 I 1946 r. o podatku dochodowym, przebudowaną dla celów obliczania zaliczek, dostosowaną do dochodu miesięcznego w tych przypadkach, gdy dla obliczenia dochodu w stosunku rocznym właściwy był mnożnik 12. Okólnik Ministerstwa Skarbu z 28 IV 1948 r. w sprawie obliczania zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy; Dz. Urz. MS 1948, nr 52, poz. 211.

odpowiadają faktycznie osiągniętym obrotom bądź dochodom. Rozporządzenia ministra skarbu z 20 I 1946 r. w sprawie wpłacania zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy nie zawierały takich upoważnień. Minister skarbu wyjaśnił izbom skarbowym, że jest to przepis proceduralny i znajdzie się w postanowieniach przygotowywanego dekretu o postępowaniu podatkowym<sup>38</sup>.

W 1946 r. wydano też nowe przepisy o ewidencji podatników podatku obrotowego i dochodowego<sup>39</sup>, mające lepiej sprzyjać postępowaniu wymiarowemu i poborowi podatków. Składane przez podatników deklaracje (według nowego wzoru, dającego władzom wymiarowym więcej i bardziej wnikliwych informacji) na wpłacane zaliczki cenzurował uprzednio referat wymiarowy urzędu skarbowego (rewizyjnego). Po uiszczeniu zaliczki, dział rachunkowo-kasowy przekazywał je działowi wymiarowemu w tym samym dniu, z adnotacją o przyjęciu wpłaty. W przypadku, gdy podatnik nie wpłacił zaliczki pomimo złożenia deklaracji, dział rachunkowo-kasowy przekazywał ją z odpowiednią adnotacją po 7 dniach. Podobnie należało zawiadamiać dział wymiarowy o zaliczkach uiszczonych bez deklaracji. Na podstawie otrzymanych z działu rachunkowo-kasowego deklaracji lub zawiadomień, dział wymiarowy nanosił stosowne dane w ewidencji podatników, po czym, o ile nie zachodziła potrzeba dokonania domiarów, odkładał je do właściwych akt. Ministerstwo Skarbu podkreślało, że w pracy tej nie można dopuszczać do jakichkolwiek zaległości. Nie później niż 20 dnia każdego miesiąca urząd skarbowy (rewizyjny) miał wezwać do przedłożenia deklaracji, w ciągu 3 dni, tych podatników, którzy mimo wpłacenia zaliczek, nie złożyli deklaracji. W przypadku niewpłacenia zaliczki bądź konieczności domiaru, urząd skarbowy (rewizyjny) dokonywał wymiaru lub domiaru zaliczki posługując się ustalonym wzorem druku, który był jednocześnie upomnieniem egzekucyjnym. Wezwanie podatnika do wpłacenia w ciągu 14 dni wymierzonej zaliczki, wraz z dodatkiem za zwłokę, kończyło się pouczeniem, iż niewpłacenie w oznaczonym terminie całkowitej sumy należności pociągnie za sobą wdrożenie postępowania egzekucyjnego, oraz że zastępuje ono upomnienie egzekucyjne. Dokonywanie wymiarów i domiarów zaliczek oraz przekazywanie owych wezwań działowi rachunkowo-kasowemu należało tak zorganizować, aby prace te były całkowicie zakończone najdalej do końca danego miesiąca. Dział rachunkowo-kasowy dokonywał „przypisu” wymierzonej bądź domierzonej zaliczki i doręczał jeden egzemplarz owego wezwania podatnikowi. Z pozostałym zaś egzemplarzem należało postępować jak z tytułem egzekucyjnym (odnotować w księgach bierczych datę doręczenia upomnienia i przekazać tytuł wykonawczy działowi egzekucyjnemu). Na drugiej stronie wzoru wezwania do zapłaty

---

<sup>38</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z 12 II 1946 r. w sprawie zaliczek na podatek obrotowy i dochodowy; Dz. Urz. MS 1946, nr 3, poz. 42.

<sup>39</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z 18 II 1946 r. w sprawie ewidencji podatników podatku obrotowego i dochodowego w 1946 r.; Dz. Urz. MS 1946, nr 4, poz. 49.

zaliczki, zastępującego jednocześnie upomnienie egzekucyjne, widniał napis: „Decyzja drugostronna jest w drodze egzekucji administracyjnej wykonalna i stanowi tytuł wykonawczy (...). Polecam organowi egzekucyjnemu ściągnąć należność w drodze przymusowej wraz z dodatkami za zwłokę i kosztami egzekucyjnymi”. Pozostawało tylko opatrzyć ją pieczęcią władzy wymiarowej i podpisać.

Osoby zobowiązane do składania zeznań podatkowych o osiągniętym w ubiegłym roku podatkowym obrocie<sup>40</sup> i dochodzie (poniesionej stracie)<sup>41</sup>, miały je złożyć właściwej miejscowo władzy podatkowej pierwszej instancji, w terminie do końca lutego (osoby fizyczne oraz spadki nieobjęte) bądź do końca kwietnia (pozostali podatnicy) roku bezpośrednio następującego.

W myśl dekretów z 21 XII 1945 r. o podatku obrotowym oraz z 8 I 1946 r. o podatku dochodowym, różnica pomiędzy kwotą podatku ustaloną przez władzę wymiarową za rok podatkowy a kwotą należnych zaliczek płatna była w ciągu miesiąca od dnia doręczenia decyzji.

Przebieg akcji wymiaru zaliczek miesięcznych na podatki obrotowy i dochodowy w 1946 r. nie usatysfakcjonował Ministerstwa Skarbu. W materiałach z inspekcji przeprowadzanych przez Ministerstwo Skarbu, w poszczególnych okręgach izb skarbowych, spotykamy z reguły bardzo krytyczne oceny postępowania wymiarowego urzędów skarbowych i rewizyjnych. Na przykład, w czerwcu 1946 r. inspektorzy Ministerstwa Skarbu wykazali „rażące różnice” między ustalonymi przezeń a deklarowanymi przez podatników i aprobowanymi przez aparat wymiarowy w okręgach kilku izb skarbowych, wysokościami obrotów i dochodów<sup>42</sup>. Tym bardziej wyróżniało się zatem zadowolenie Ministerstwa Skarbu, że w okręgu Izby Skarbowej w Bydgoszczy nastąpiło, od października 1946 r. „radykałne zerwanie z tolerancyjnym traktowaniem nieprawdziwych oświadczeń i zeznań podatników”<sup>43</sup>.

W kwietniu 1947 r. minister skarbu przekazał dyrektorom izb skarbowych „prowizoryczne” zestawienie przeciętnych kwot zaliczek miesięcznych na podatek obrotowy i dochodowy za 1946 r. w sektorze nieuspołecznionym. W podatku obrotowym ukształtowały się one, w skali całego kraju, przeciętnie na poziomie 1280 zł. Największe odnotowano w okręgach Izb Skarbowych w Warszawie (1960 zł), Łodzi (1750 zł) i Katowicach (1680 zł), a najmniejsze

---

<sup>40</sup> Wszyscy podatnicy podatku obrotowego, z wyjątkiem opłacających podatek obrotowy w formie ryczałtu.

<sup>41</sup> Były to następujące grupy podatników: 1) osoby fizyczne (także spadki nieobjęte), które w ubiegłym roku podatkowym miały obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych, ksiąg uproszczonych lub podatkowych, 2) osoby fizyczne (także spadki nieobjęte) nie wymienione w pkt. 1, jeżeli w ubiegłym roku podatkowym osiągnęły dochód, przekraczający kwotę wolną od opodatkowania, 3) osoby prawne, 4) przedsiębiorstwa państwowe i samorządowe, niezależnie od tego, czy miały odrębną osobowość prawną, oraz przedsiębiorstwa i majątki, pozostające pod zarządem państwowym lub związków samorządu terytorialnego.

<sup>42</sup> AAN MS, sygn. 730, s. 37.

<sup>43</sup> Ibidem, sygn. 789, s. 45.

w okręgach Izb Skarbowych w Białymstoku (540 zł), Płocku (770 zł) i Kielcach (800 zł). Przeciętna wysokość zaliczki miesięcznej w podatku dochodowym wyniosła 1120 zł. Największe uiszczano w okręgach Izb Skarbowych w Łodzi (1770 zł), Katowicach (1480 zł) i Bydgoszczy (1420 zł), a najmniejsze w okręgach Izb Skarbowych w Kielcach (550 zł), Płocku i Lublinie (po 600 zł). Przeciętny obrót miesięczny, przypadający na jednego podatnika, ukształtował się więc, w skali całego kraju, na poziomie 36 600 zł, a dochód – 8500 zł. W ocenie Ministerstwa Skarbu były to wielkości „rażąco” niskie i wskazywały, że „władze podatkowe nie wykonały, nawet w przybliżeniu, obowiązku poboru zaliczek we właściwej wysokości”<sup>44</sup>. Minister skarbu polecił zatem przystąpić „bezwłocznie” do wymiaru podatku obrotowego i dochodowego za 1946 r., „przestrzegając, by obroty i dochody zostały ustalone w rzeczywistej wysokości”<sup>45</sup>.

Całkowicie odmienne stanowisko prezentowały w tej sprawie organy samorządu zawodowego podatników, a w szczególności Naczelna Rada Adwokacka i Naczelna Rada Lekarska.

W piśmie z 7 XII 1946 r. Naczelna Rada Adwokacka poinformowała ministra skarbu, że w ciągu ostatnich tygodni napływają do niej „z szeregu miejscowości” skargi na postępowanie władz skarbowych, wymierzających zaliczki na podatek obrotowy w wysokościach 2-3, a nawet 4-krotnie przewyższających kwoty deklarowane przez adwokatów. Naczelna Rada Adwokacka podnosiła, że owe domiary zostały dokonane „centralnie przez izby skarbowe”, bez przesłuchiwania zainteresowanych adwokatów i bez zasięgnięcia opinii biegłych, wskazanych wcześniej (na prośbę izb skarbowych) przez samorząd adwokacki. Wnosiła więc, aby:

- 1) po ewentualnym odrzuceniu zeznań podatnika adwokata, władze skarbowe ustalały wielkość podstawy opodatkowania, po zasięgnięciu opinii biegłych, delegowanych przez samorząd adwokacki,
- 2) wstrzymać egzekwowanie zaliczek do czasu rozstrzygnięcia odwołań,
- 3) władze wymiarowe uwzględniały ciężką sytuację adwokatów, zrujnowanych przez wojnę<sup>46</sup>.

W odpowiedzi wiceminister skarbu podkreślał, że z materiałów z całego kraju wynika, „w sposób nie ulegający wątpliwości”, iż podawane przez „niektórych” adwokatów, czy to w deklaracjach na zaliczki miesięczne, czy w rocznych zeznaniach, kwoty obrotów i dochodów „są niewspółmierne z ich stopą życiową”. Wyjaśniał, że urzędy skarbowe dokonywały owych domiarów w trybie art. 118 dekretu o postępowaniu podatkowym<sup>47</sup> (ustalenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania). Przypominał o możliwości

<sup>44</sup> Ibidem, sygn. 722, s. 992-993.

<sup>45</sup> Ibidem, s. 992.

<sup>46</sup> Ibidem, sygn. 743, s. 5-6.

<sup>47</sup> Dz. U. 1946, nr 27, poz. 174.

składania zażaleń na decyzje w sprawach zaliczek oraz o uprawnieniach urzędów skarbowych, urzędów rewizyjnych i izb skarbowych do odraczania i rozkładania na raty należności z tytułu zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy<sup>48</sup>. Wyraził też nadzieję, że wprowadzenie od 1 I 1947 r. dla wolnych zawodów obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przyczyni się do usunięcia wszelkich nieporozumień pomiędzy władzami skarbowymi a podatnikiem<sup>49</sup>.

Niemal identyczne zarzuty na „szablonowy” tryb wydawania decyzji, zwiększających kilkakrotnie wysokość podawanego przez lekarzy obrotu, podnosiła Naczelna Rada Lekarska<sup>50</sup>.

W następstwie akcji wymiaru i poboru wszystkich podatków bezpośrednich, pobieranych na rzecz Skarbu Państwa (od gospodarki społecznej, nieuspołecznionej i ludności), w okresie budżetowym od 1 IV 1946 do 31 XII 1946 r.<sup>51</sup> wpłacono 19 091,2 mln zł, z czego na podatek obrotowy przypadło 8 803,7 mln zł (46%). Wpływy z podatku dochodowego wyniosły 7 172,7 mln zł (38%)<sup>52</sup>.

W 1946 r. w sektorze nieuspołecznionym było 340,9 tys. podatników podatku obrotowego i dochodowego (w 1945 r. – 283,5 tys.). Ich udział w dochodzie narodowym wynosił 55%, a we wpływach z podatków dochodowego i obrotowego – 50%<sup>53</sup>.

**III.** Z dniem 1 I 1947 r. weszły w życie przepisy zmieniające dekret z 8 I 1946 r. o podatku dochodowym<sup>54</sup>. Gdy chodzi o wysokość obciążenia, nowym regulacjom przyświecał cel ustalenia go na poziomie „sprzyjającym ujawnianiu rzeczywistych dochodów i przystosowania go do zmniejszającej się siły nabywczej złotego”<sup>55</sup>.

Ustanowiony w dekreście z 16 V 1946 r. o postępowaniu podatkowym powszechny obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych, uproszczonych bądź podatkowych pojawił się w pełni od 1 I 1947 r., gdy weszło w życie rozporządzenie ministra skarbu z 31 X 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych

<sup>48</sup> Na podstawie rozporządzenia ministra skarbu z 5 IX 1946 r. w sprawie wykonania art. 23, 26 i 35 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych; Dz. U. 1946, nr 51, poz. 292.

<sup>49</sup> AAN MS, sygn. 743, s. 3.

<sup>50</sup> Ibidem, sygn. 746, s. 14-16.

<sup>51</sup> Zob. A. Witkowski, *Wymiar i pobór podatków (...)*, s. 114-150.

<sup>52</sup> AAN MS, sygn. 1 078, s. 11.

<sup>53</sup> Zob. J. Lubowicki, op. cit., s. 7, 41.

<sup>54</sup> Dekret z 28 I 1947 r. o zmianie dekretu z 8 I 1946 r. o podatku dochodowym; Dz. U. 1947, nr 19, poz. 74.

<sup>55</sup> S. Kołakowski, *Opodatkowanie gospodarki nieuspołecznionej poza rolnictwem*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w latach 1944-1960*. Warszawa 1964, s. 370. W szczególności kwotę dochodu wolnego od opodatkowania podniesiono z 12 000 zł do 72 000 zł. Podstawa opodatkowania nie przekraczająca 80 000 zł obciążona była stawką w wysokości 2%. Nową, 32-stopniową skalę podatkową zamykała stawka 50%, właściwa dla dochodów przekraczających kwotę 4 200 000 zł. Złagodzono progresję skali podatkowej w dziale II dekretu towarzyszyło również zniesienie postanowień działy III, przewidującego opodatkowanie dodatkowe dochodów przekraczających 400 000 zł.

i podatkowych<sup>56</sup>. Do tej pory spoczywał, z mocy kodeksu handlowego, jedynie na podatnikach zobowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych. Wprowadzenie powszechnego obowiązku prowadzenia ksiąg wiązało się z nadaniem im charakteru głównego dowodu w postępowaniu podatkowym. W art. 86 dekretu o postępowaniu podatkowym ustanowiono bowiem zasadę, że prawidłowe księgi handlowe, uproszczone oraz podatkowe stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich „zapisów należycie udokumentowanych”. Za prawidłowe dekret uznawał „księgi prowadzone prawidłowo zarówno pod względem formalnym (niewadliwe), jak i materialnym (rzetelne)”. Prawidłowe pod względem formalnym (niewadliwe) były księgi prowadzone zgodnie z przepisami kodeksu handlowego i innymi przepisami prawnymi, a także z zasadami księgowości. Prawidłowe pod względem materialnym (rzetelne) były księgi prowadzone zgodnie z prawdą. Ministerstwo Skarbu było przekonane, że „odpowiednie” stosowanie art. 118 dekretu o postępowaniu podatkowym (ustalenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania) skłoni opornych podatników do zaprowadzenia wymaganych ksiąg<sup>57</sup>.

Prowadzenie prawidłowych ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych nie zawsze gwarantowało podatnikowi, że jego zobowiązanie podatkowe zostanie ustalone na ich podstawie. Ustawa z 2 VI 1947 r.<sup>58</sup> utworzyła obywatelskie komisje podatkowe. Składały się one z przewodniczącego, zastępcy przewodniczącego, 12 ławników i tyluż zastępców, powołanych przez właściwe terytorialnie powiatowe (miejskie) rady narodowe. Orzekały o wysokości podstawy opodatkowania w zakresie podatków bezpośrednich i danin pobieranych na rzecz Skarbu Państwa, w sprawach przekazanych im przez urzędy skarbowe (rewizyjne), według swobodnego uznania, na podstawie posiadanego materiału wymiarowego. Nie przysługiwało im natomiast prawo rozstrzygania o wysokości należnego podatku. W rozporządzeniu wykonawczym do ustawy<sup>59</sup> doprecyzowano, że obywatelska komisja podatkowa jest powołana do orzekania o wysokości podstawy opodatkowania zarówno co do rocznych wymiarów podatku, jak i co do wymiarów i domiarów zaliczek na podatki.

Urząd skarbowy (rewizyjny) przekazywał sprawy obywatelskiej komisji podatkowej, gdy zachodziły jednocześnie następujące warunki:

---

<sup>56</sup> Rozporządzenie ministra skarbu z 31 X 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych, wydane co do §§ 2-11 w porozumieniu z ministrami przemysłu oraz aprowizacji i handlu; Dz. U. 1946, nr 65, poz. 365.

<sup>57</sup> AAN MS, sygn. 745, s. 221. Podkreślało, że zasadą polityki wymiarowej dla utrwalenia powszechności prowadzenia ksiąg i ich rzetelności powinien być „rzeczowo uzasadniony, lecz wysoki szacunek, a w wielu wypadkach do tego stopnia bezwzględny, że może spowodować likwidację przedsiębiorstwa”. AP Rz IS, sygn. 87, s. 178.

<sup>58</sup> Ustawa z 2 VI 1947 r. o obywatelskich komisjach podatkowych i lustratorach społecznych; Dz. U. 1947, nr 43, poz. 219.

<sup>59</sup> Rozporządzenie ministra skarbu z 27 VI 1947 r. w sprawie wykonania ustawy z 2 VI 1947 r. o obywatelskich komisjach podatkowych i lustratorach społecznych; Dz. U. 1947, nr 48, poz. 250.

1) księgi handlowe, uproszczone lub podatkowe, zeznania podatnika, wykazy, deklaracje bądź inne materiały służące do ustalenia podstawy opodatkowania nie obejmowały, według „uzasadnionego” przekonania urzędu, całości obrotu lub dochodu podatnika,

2) urząd nie rozporządzał konkretnymi danymi do pominięcia tych materiałów,

3) podatnik mimo wezwania nie skorygował zeznania podatkowego do wysokości uznanej przez urząd za słuszną. Sytuacja taka miała miejsce w szczególności, gdy urząd przeprowadziwszy kontrolę (badanie) ksiąg podatnika, nie stwierdził przyczyn, które mogłyby uzasadnić ich pominięcie (wadliwe lub nierzetelne), zaś uzasadnione przekonanie urzędu o nieujawnieniu przez podatnika całości obrotu lub dochodu opierało się „na znajomości ogólnej sytuacji gospodarczej okręgu, na znajomości stopy życiowej poszczególnych podatników i innych okoliczności, świadczących o obrotach i dochodach poszczególnych podatników”<sup>60</sup>. Nie podlegały przekazaniu sprawy o ustalenie rocznego wymiaru podatku za ten rok podatkowy, za który już został doręczony nakaz płatniczy podatnikowi, choćby wymiar nie był jeszcze prawomocny. Natomiast sprawy zaliczek miesięcznych na podatki obrotowy i dochodowy mogły być przekazywane obywatelskiej komisji podatkowej także wówczas, gdy podatnikowi doręczono decyzję w sprawie zaliczki na podatek.

Podatnik wezwany do skorygowania zeznania miał 2 tygodnie na udzielenie odpowiedzi. Gdy nie skorzystał z tego prawa, bądź w odpowiedzi nie skorygował zeznania do wysokości uznanej przez urząd za słuszną, albo nie uzasadnił w „sposób dostateczny” prawidłowości pierwotnego zeznania, sprawa trafiała do obywatelskiej komisji podatkowej. Przekazując sprawę do obywatelskiej komisji podatkowej urząd skarbowy (rewizyjny) zgłaszał równocześnie wniosek, co do ustalenia przez komisję wysokości podstawy opodatkowania, zawierający przesłanki wskazujące na słuszość proponowanej kwoty. Obywatelska komisja podatkowa winna była wydać orzeczenie w terminie 2 tygodni od otrzymania sprawy. Orzekając według swobodnego uznania, nie była związana „w zakresie ustalenia wysokości zobowiązań podatkowych” przepisami dekretu o postępowaniu podatkowym, a w szczególności odnoszącymi się do postępowania wyjaśniającego i dowodowego. Przed wydaniem decyzji urząd skarbowy (rewizyjny) mógł „umotywowanym wnioskiem” ponownie przekazać sprawę obywatelskiej komisji podatkowej, jeżeli jej orzeczenie było jego zdaniem niezgodne z materiałem dostarczonym przez urząd lub ujawnionym w związku z postępowaniem przed komisją i przynosiło szkodę Skarbowi Państwa. Bezpośrednio po zwrocie sprawy załatwionej przez obywatelską komisję podatkową urząd skarbowy (rewizyjny) zobowią-

---

<sup>60</sup> Regulamin współdziałania obywatelskich komisji podatkowych i lustratorów społecznych z urzędami skarbowymi (rewizyjnymi) oraz organami ochrony skarbowej, z 5 VII 1947 r.; Dz. Urz. MS 1947, nr 16, poz. 188.

zany był dokonać obliczenia podatku i doręczyć decyzję podatnikowi. Musiała ona odpowiadać jedynie warunkom określonym w art. 134 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym<sup>61</sup> oraz powoływać się na orzeczenie obywatelskiej komisji podatkowej ustalające wysokość podstawy opodatkowania. Podatnikowi służyło prawo wniesienia odwołania do komisji odwoławczej przy izbie skarbowej, w ciągu miesiąca od otrzymania decyzji. Wniesienie odwołania nie wstrzymywało wykonania decyzji.

Z kolei zadaniem lustratorów społecznych było:

1) współdziałanie z urzędami skarbowymi (rewizyjnymi) i ochroną skarbową w ujawnianiu osób uchylających się od opodatkowania lub trudniących się nielegalnymi procederami zarobkowymi,

2) współdziałanie z urzędami skarbowymi (rewizyjnymi) w poborze podatków i danin,

3) zbieranie i komunikowanie pisemnie urzędowi skarbowemu (rewizyjnemu) wszelkich danych, mogących mieć wpływ na ustalenie i rozmiar obowiązku podatkowego oraz na pobór ustalonych zobowiązań podatkowych.

Ustawa wyposażyła lustratorów społecznych także w prawo przedkładania urzędowi skarbowemu (rewizyjnemu) wniosków o ustalenie wysokości podstawy opodatkowania dla oznaczonego podatnika, zgodnie z materiałem faktycznym przez niego dostarczonym. Urząd był zobowiązany wykorzystać ów materiał. Jeżeli uznał, że nie jest on wystarczający do ustalenia podstawy opodatkowania w wysokości podanej we wniosku, przekazywał sprawę obywatelskiej komisji podatkowej, która orzekała według swobodnego uznania, na podstawie posiadanego materiału wymiarowego<sup>62</sup>.

W marcu 1947 r. Ministerstwo Skarbu podnosiło, że w okręgach wszystkich urzędów skarbowych i rewizyjnych „znaczna” liczba podatników nie uiszcza zaliczek w ustawowym terminie, wskutek czego powstają duże zaległości. Zwraçało także uwagę, że przeciętne wysokości obrotu i dochodu, przypadające na 1 podatnika w 1946 r. znacznie odbiegały od rzeczywistych wielkości. Wynosiły bowiem przeciętnie (w skali całego kraju, w stosunku miesięcznym) 35 000 zł (obróć) i 8300 zł (dochód). Ministerstwo Skarbu nie podzielało zadowolenia naczelników urzędów skarbowych i rewizyjnych, wykazujących zwiększające się z miesiąca na miesiąc wpływy podatkowe. Wskazywało, że istotą zagadnienia nie jest sama zwyczajka wpływów, nawet wysoka, lecz wyłącznie pobranie zaliczek miesięcznych w terminie i od rzeczywistych obrotów i dochodów<sup>63</sup>. Sprawa ta nabrała dużego rozgłosu poli-

<sup>61</sup> Art. 134 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym stanowił: „Kaźda decyzja powinna zawierać powołaanie się na podstawę prawną, osnowę decyzji, oznaczenie jej rodzaju, datę, podpis lub pieczęć władzy podatkowej oraz pouczenie co do terminu i trybu odwołania lub zażalenia”.

<sup>62</sup> Zob. szerzej, A. Witkowski, *Czynnik społeczny przy urzędach skarbowych, urzędach rewizyjnych i izbach skarbowych w Polsce w latach 1944-1950*. Rzeszów 2001, s. 65-120.

<sup>63</sup> AAN MS, sygn. 745, s. 234.



tycznego. Na zjeździe krajowym w maju 1947 r. dyrektorzy izb skarbowych usłyszeli, że zarzuty pod adresem resortu skarbu, a w szczególności rzekome bezkrytyczne aprobowanie przez urzędy skarbowe zaliczek miesięcznych na podatki obrotowy i dochodowy, w wysokościach deklarowanych przez podatników, były przedmiotem obrad Rady Państwa. Powszechnie podważano bowiem prawdziwość wysokości dochodów wykazywanych przez podatników, na poziomie odpowiadającym uposażeniom urzędniczym, uważanym wręcz za „głodowe”. W opinii partii politycznych był to „sabotaż gospodarczy”, tak ze strony podatników, jak i urzędników skarbowych przyjmujących takie zeznania podatkowe. Liczne artykuły prasowe sugerowały konieczność ustanowienia nadzoru społecznego nad działalnością urzędników skarbowych. Ministerstwo Skarbu było pełne obaw wobec takich propozycji. Obawiało się kłopotów wywołanych ingerencją w postępowanie podatkowe (unormowane obszernym, zawiłym ustawodawstwem) osób bez należytego przygotowania fachowego. Oznajmiło dyrektorom izb skarbowych, że „na razie” nie dopuści do projektowanej kontroli z ramienia czynnika społecznego. Oczekiwało jednak, aby do 1 lipca 1947 r. podporządkowane im urzędy skarbowe i rewizyjne zdołały „uchwycić” rzeczywiste podstawy opodatkowania w podatkach obrotowym i dochodowym. Wskazany termin nie był przypadkowy. W sierpniu zaplanowana była sesja budżetowa Sejmu i minister skarbu chciał mieć ważki atut dla odparcia ewentualnych zarzutów<sup>64</sup>.

Wpływy z podatków bezpośrednich i opłaty skarbowej rosły z miesiąca na miesiąc. We wrześniu 1947 r. wyniosły 8 427 000 000 zł, co oznaczało wzrost, w stosunku do wpływów w styczniu, o 261%. W porównaniu z analogicznym okresem w 1946 r. wzrost był czterokrotny. Łącznie od stycznia do września 1947 r. uzyskano 50 222 000 000 zł, co stanowiło 121% wpływów preliminowanych na ten okres (a 91% preliminowanych na cały rok). Największy udział (57%) w owych wpływach miał sektor prywatny<sup>65</sup>.

W sierpniu 1947 r. minister skarbu napisał do wszystkich dyrektorów izb skarbowych, że podległe im urzędy skarbowe i rewizyjne uzyskały „poważne” wyniki w dążeniu do uchwycenia rzeczywistych obrotów i dochodów podatników, chociaż ani zasada powszechności opodatkowania, ani pełne urealnienie zobowiązań podatkowych nie zostały jeszcze zrealizowane. Wzywał, aby wsparte pomocą czynnika społecznego (obywatelskie komisje podatkowe i lu-

---

<sup>64</sup> Ibidem, sygn. 791, s. 601-603. W „Rzeczpospolitej” z 23 V 1947 r. podważano politykę podatkową Ministerstwa Skarbu, zarzucając mu tolerowanie przeciętnego obrotu płatnika podatku obrotowego na poziomie 410 000 zł rocznie. Nierealność podstawy opodatkowania w takiej wysokości miały ilustrować przykłady, że oznacza to obrót dzienny w postaci sprzedaży 2,5 kg masła lub 7 kg cukru bądź usługi polegającej na uszyciu jednej nogawki. Dwa dni później wiceminister skarbu informował na łamach „Rzeczpospolitej”, że z preliminowanych na 1947 r. wpływów podatkowych wynika przeciętny obrót roczny w wysokości 1 800 000 zł.

<sup>65</sup> AAN MS, sygn. 753, s. 22-23, Ustawa skarbowa z 1 VII 1947 r., na okres od 1 I 1947 r. do 31 XII 1947 r.; Dz. U. 1947, nr 50, poz. 257.

stratorzy społeczni) nie poprzestały na dotychczasowych osiągnięciach, lecz systematycznie zbliżały się do osiągnięcia „pełnej rzeczywistości” ustalonych zobowiązań podatkowych oraz do opodatkowania wszystkich podatników. Minister skarbu przestrzegał jednocześnie, że dążność do powiększania wpływów z podatków bezpośrednich nie może, w żadnym wypadku, podważać zasady sprawiedliwości podatkowej<sup>66</sup>.

Zachowane akta archiwalne dostarczają tymczasem sporo przykładów świadczących o łamaniu owej kardynalnej zasady postępowania wymiarowego. Na przykład, Naczelna Rada Zrzeszeń Kupieckich RP przedstawiła ministrowi skarbu (w styczniu 1947 r.) memoriał Związku Zrzeszeń Kupieckich Województwa Gdańskiego, opisujący praktykę miejscowych władz skarbowych, które akcją masowych domiarów podatkowych objęły nawet podatników prowadzących prawidłowe księgi handlowe. Podważyły więc zasadę, że są one miarodajnym materiałem dla ustalenia podstawy opodatkowania, dopóty nie zostaną uznane za nieprawidłowe<sup>67</sup>.

Ordynacja podatkowa 15 III 1934 r. (obowiązywała do połowy 1946 r.) stanowiła, iż władze skarbowe wydają orzeczenia i postanowienia. Orzeczeniem był „akt władzy skarbowej, wydany w toku postępowania wymiarowego i odwoławczego, mocą którego nakłada się, zmniejsza lub uchyla podatek lub grzywnę”. Wszelkie inne akty władzy skarbowej były postanowieniami. Od wszelkich orzeczeń władz wymiarowych mogły być wnoszone odwołania do władzy odwoławczej, która rozstrzygała je ostatecznie. Z kolei na postanowienie służyło zażalenie do bezpośrednio przełożonej władzy skarbowej i tylko do jednej instancji. Ordynacja podatkowa podkreślała zarazem, że na postanowienia wydane w toku postępowania wymiarowego nie służy odrębne zażalenie. Postanowienia te mogły być zaskarżane tylko w odwołaniu od orzeczenia wymiarowego. Postępowanie odwoławcze uregulowane było w dziale III ordynacji podatkowej (art. 101-118). W przepisach ordynacji podatkowej, określających płatność podatku, przewidziano wpłacanie zaliczek na poczet podatków (według zasad ustanowionych w ustawach podatkowych). Nie przewidziano natomiast możliwości wnoszenia odrębnych zażaleń na postanowienia w sprawie zaliczek na podatki.

Według art. 129 dekretu z 16 V 1946 r. o postępowaniu podatkowym decyzje władzy podatkowej dzieliły się na główne i incydentalne. Dekret stanowił w szczególności, iż decyzja, która „sprawę będącą przedmiotem postępowania, załatwia co do jej istoty albo sprawę kończy w danej instancji” jest decyzją główną. Na podstawie art. 141 ust.1 od decyzji głównej, wydanej w pierwszej instancji, służyło stronie odwołanie tylko do jednej instancji bezpośrednio wyższej. Odwołanie należało wnieść w ciągu miesiąca po ogłoszeniu lub doręczeniu decyzji. Dekret określił szczegółowo tryb postępowania odwoław-

<sup>66</sup> AP Rz IS, sygn. 90, s. 1095.

<sup>67</sup> AAN MS, sygn. 743, s. 26-31.

czego. Z kolei decyzja „rozstrzygająca inne kwestie, wynikające w toku postępowania” była decyzją incydentalną. Art. 129 ust. 4 stanowił wyraźnie, iż „decyzja w sprawie zaliczki na podatek jest decyzją incydentalną”.

Dekret o postępowaniu podatkowym przyznawał stronie możliwość wniesienia zażalenia na decyzję incydentalną, zastrzegając, iż należy je połączyć z odwołaniem. Zgodnie z art. 143 ust. 2 zażalenie można było wnieść odrębnie tylko w dwóch przypadkach:

- 1) gdy decyzja incydentalna została wydana po wydaniu decyzji głównej,
- 2) gdy dotyczyło decyzji w sprawie zaliczki na podatek. Zażalenie, tylko do jednej instancji bezpośrednio wyższej, należało wnieść w ciągu tygodnia po ogłoszeniu lub doręczeniu decyzji, za pośrednictwem tej władzy podatkowej, która decyzję wydała.

W myśl art. 145 ust. 2 dekretu o postępowaniu podatkowym, zażalenie (i odwołanie) winno zawierać<sup>68</sup> konkretne zarzuty przeciw decyzji oraz „wskazywać zarówno, w jakim kierunku żąda się jej zmiany, jak i środki dowodowe”, które dadzą władzy podatkowej możliwość stwierdzenia prawdziwości przytoczonych twierdzeń.

W dziale XIV dekretu o postępowaniu podatkowym „Odwołania i zażalenia” nie znajdujemy więcej przepisów odnoszących się wprost do procedury załatwiania takich, odrębnie wniesionych zażaleń. Pozostałe regulacje zawarte w tym rozdziale dotyczą wyraźnie procedury odwoławczej. Jedynie art. 150 ust. 1 stanowiąc, iż „potrzebne uzupełnienie postępowania wyjaśniającego może władza drugiej instancji zarządzić z urzędu, lub na wniosek strony, może przeprowadzić je sama lub poprzez władzę podatkową pierwszej instancji”, nie wskazywał wprost, do której procedury ma zastosowanie, co pozwala uznać, że owe postanowienia były właściwe zarówno dla rozstrzygnięcia odwołań, jak i zażaleń.

W dniu 14 I 1947 r. Ministerstwo Skarbu, odpowiadając na zapytanie jednej z izb skarbowych, co do uprawnień urzędów skarbowych (urzędów rewizyjnych) do rozstrzygnięcia zażaleń podatników na decyzje w sprawach zaliczek miesięcznych na podatki dochodowy i obrotowy, dokonało interpretacji art. 148 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym, który stanowił, że jeżeli władza podatkowa pierwszej instancji uzna, iż odwołanie zasługuje w całości lub w części na uwzględnienie, może sama zmienić swoją decyzję, w granicach uprawnień udzielanych (w drodze rozporządzenia) władzom podatkowym pierwszej instancji przez władzę podatkową naczelną. Ministerstwo Skarbu przyjęło, iż z „intencji” powołanego przepisu, oraz (zasygnalizowanych wyżej) art. 141 ust.1 oraz 143 ust. 2, przyznających podatnikowi prawo

---

<sup>68</sup> Poza danymi, określonymi w art. 26 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym, który stanowił, iż podanie winno zawierać: „1) wskazanie władzy podatkowej, do której jest skierowane, 2) imię, nazwisko oraz adres wnoszącego podanie, 3) wskazanie decyzji, której wydania, zmiany lub uchylenia wnoszący domaga się, 4) datę, 5) podpis, 6) wymienienie załączników”.

wnoszenia do władzy podatkowej bezpośrednio wyższej instancji odwołania od decyzji głównej i zażalenia od decyzji incydentalnej, którą była w szczególności decyzja w sprawie zaliczki na podatek, wynika „logiczna interpretacja” przepisu art. 148 ust. 1 w tym kierunku, że uprawnienie władzy podatkowej pierwszej instancji do zmiany swej decyzji dotyczy nie tylko decyzji na wnoszone odwołania, lecz również decyzji w sprawie wniesionych odrębnie zażaleń. Ministerstwo Skarbu uznało zatem, że uprawnienia urzędów skarbowych do rozstrzygania odwołań od wymiaru podatków, w granicach „odpisów” do 10 000 zł (a urzędów rewizyjnych – do 20 000 zł)<sup>69</sup> rozciągają się także na zażalenia wnoszone na decyzje incydentalne w sprawach zaliczek miesięcznych na podatki dochodowy i obrotowy<sup>70</sup>. W dniu 28 II 1947 r. Ministerstwo Skarbu wyjaśniło, że granice kwotowe owych uprawnień urzędów skarbowych (rewizyjnych) są niezienne i niezależne od okresu (jeden bądź kilka okresów miesięcznych), którego dotyczyła zaskarżona decyzja incydentalna w sprawie zaliczki na podatek<sup>71</sup>.

Interpretacja przyjęta przez Ministerstwo Skarbu skłaniała do rozciągnięcia innych przepisów dekretu o postępowaniu podatkowym, adresowanych wyraźnie do trybu rozstrzygania odwołań, na procedurę załatwiania zażaleń, a w szczególności art. 144 ust. 1 i art. 149 ust. 1. W myśl art. 144 ust. 1 przed upływem terminu do wniesienia odwołania władza podatkowa powinna udzielać zgłaszającym się o to stronom ustnych informacji o podstawach opodatkowania. W literaturze przedmiotu znajdujemy pogląd, iż stosując interpretację wyrazu „odwołanie”, analogiczną jak w omówionym okólniku Ministerstwa Skarbu z 14 I 1947 r., „przyjąć wypada”, że obowiązek udzielenia informacji istnieje również przed upływem terminu do wniesienia zażalenia. Z kolei art. 149 ust. 1 stanowił, iż wniesienie odwołania nie wstrzymuje wykonania decyzji. Argumentując analogicznie jak Ministerstwo Skarbu (w przypadku interpretacji art. 148 ust. 1), uważano, że wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji<sup>72</sup>.

---

<sup>69</sup> Zob. 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. 1, 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. Stanowiło ono w szczególności, iż urząd skarbowy może sam zmienić swoją decyzję, jeżeli uzna, że odwołanie zasługuje w całości lub w części na uwzględnienie, a zmniejszenie daniny nie przekroczy kwoty 10 000 zł. Analogicznie określono uprawnienia urzędów rewizyjnych, zakreślając je do kwoty 20 000 zł.

<sup>70</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z 14 I 1947 r. w sprawie uprawnień władz podatkowych pierwszej instancji do rozstrzygania zażaleń od decyzji incydentalnych; Dz. Urz. MS 1947, nr 3, poz. 32.

<sup>71</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z 28 II 1947 r. w sprawie wyjaśnienia okólnika dotyczącego uprawnień władz podatkowych pierwszej instancji do rozstrzygania zażaleń od decyzji incydentalnych; Dz. Urz. MS 1947, nr 7, poz. 76.

<sup>72</sup> Zob. R. Galster, Z. Rostkowski, A. Wojnarski, *Postępowanie podatkowe wraz z rozporządzeniem o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych. Komentarz*. Warszawa 1948, s. 352 i 363. Z kolei R. Langrod, podkreślając różnicę co do trybu załatwiania odwołań i wniesionych od-

W 1947 r. w urzędach skarbowych i rewizyjnych pozostawało do rozpatrzenia 151 714 zażaleń na decyzje w sprawach zaliczek na podatek obrotowy. Z tego załatwionych zostało 88 274 (58%). Wyniki gorsze od przeciętnego odnotowano w okręgach Izb Skarbowych w Lublinie (42%), Łodzi (44%) i Warszawie (46%). Z kolei izby skarbowe załatwiły w 1947 r. 31 420 (80%) zażaleń z 39 293 pozostających do rozpoznania. Zachowane materiały archiwalne pozwalają na bardziej dokładną analizę przebiegu i wyników akcji załatwiania zażaleń w IV kwartale 1947 r.

Podatnicy wnieśli w tym czasie 25 862 zażalenia na decyzje w sprawie zaliczek na podatek obrotowy (w poprzednim kwartale: 41 795).

Stosunek liczby wniesionych zażaleń do liczby dokonanych w tym czasie wymiarów i domiarów zaliczek na podatek obrotowy wyniósł przeciętnie 13%. Ów wskaźnik był niższy w okręgach Izb Skarbowych w Olsztynie (5%), Płocku (6%) oraz Białymstoku, Kielcach, Lublinie, Rzeszowie i Warszawie (po 10%). Ministerstwo Skarbu opatrzyło je uwagą, że nasuwają przypuszczenie, iż władze wymiarowe w tych okręgach „nie uchwyciły rzeczywistych obrotów podatników”.

W IV kwartale 1947 r. urzędy skarbowe i rewizyjne załatwiły 29 222 zażalenia, z czego:

1) 950 (32%) zażaleń nie wymagało merytorycznego rozpatrzenia, gdyż zostały złożone po terminie bądź wycofane przez podatników. W okręgach Izb Skarbowych w Krakowie oraz Rzeszowie odsetek spraw załatwionych w ten sposób ukształtował się znacznie wyżej: odpowiednio 55% i 69%. Ministerstwo Skarbu wysunęło przypuszczenie, że zwłaszcza w tych okręgach decyzje o wysokości zaliczki nie były oparte na „materiałach wymiarowych”. Stąd po wniesieniu zażaleń zaszła potrzeba zebrania go przy współudziale podatników, którzy dla uniknięcia dochodzeń wycofali swe zażalenia,

2) 10 092 (35%) zażaleń urzędy skarbowe i rewizyjne załatwiły we własnym zakresie. Ministerstwo Skarbu uznało tę liczbę jako „wysoką”. Świadczy ona, że władze skarbowe I instancji albo bezkrytycznie uwzględniają zażalenia, albo też wymiary i domiary zaliczek dokonywane są bez uprzedniego zebrania bądź opracowania materiału wymiarowego. Szczególnie dużo zażaleń rozstrzygnęły we własnym zakresie urzędy skarbowe i rewizyjne w okręgach Izb Skarbowych w Płocku (64%), Poznaniu (55%) i Lublinie (54%),

3) 9780 (33%) zażaleń przedłożono izbom skarbowym. Znacznie mniej zażaleń trafiło do Izb Skarbowych w Rzeszowie (9%), Poznaniu (11%) i Płocku (13%).

---

ębnie zażaleń, pisał w szczególności, że w przypadku rozstrzygania tych drugich nie stosuje się przepisów „obowiązujących dla procedury odwoławczej tak w stosunku do strony, jak i władzy pierwszej instancji, gdzie interwencja stron jest wyraźnie zastrzeżona”. R. Langrod, *Skarbowość polska w nowym ustroju*. Łódź 1947, s. 57.

Na koniec 1947 r. pozostawało do rozpatrzenia 63 440 zażaleń, co w porównaniu z liczbą 31 424 zażaleń zalegających w dniu 1 I 1947 r. oznaczało wzrost liczby zaległych zażaleń o 102%. Dużo więcej powiększyła się liczba zażaleń zalegających w dniu 31 XII 1947 r. w okręgach Izb Skarbowych w Białymstoku (o 402%), Lublinie (o 357%), Warszawie (o 340%), Wrocławiu (o 270%) i Szczecinie (o 225%).

Kwota zaliczek na podatek obrotowy odpisana podatnikom wskutek załatwienia zażaleń przez urzędy skarbowe i rewizyjne wyniosła 33 852 000 zł, gdy kwota zaliczek wymierzonych podatnikom, których zażalenia rozpatrzone opiewała na 97 282 000 zł. Stosunek kwoty odpisanej do kwoty wymierzonej ukształtował się zatem na poziomie 35%. Wyższy odnotowano w okręgach Izb Skarbowych w Warszawie (41%), Kielcach (46%) i Rzeszowie (59%). Ministerstwo Skarbu niepokoiło się, że świadczy to o „niewłaściwym” traktowaniu przez urzędy skarbowe i rewizyjne akcji wymiaru podatku i rozstrzygnięcia zażaleń.

Przeciętna kwota odpisanej zaliczki przypadająca na jedno rozpatrzone zażalenie wyniosła 3354 zł. W okręgu Izby Skarbowej w Rzeszowie ukształtowała się ona na poziomie 19 019 zł, co oznaczało, że władze skarbowe I instancji przekroczyły w niektórych przypadkach swe uprawnienia co do wysokości kwoty, którą władne były odpisać (do 10 000 zł).

Z kolei izby skarbowe załatwiły w IV kwartale 1947 r. 9775 zażaleń, z czego:

1) 2113 (22%) zwrócono urzędowi skarbowemu i rewizyjnym do uzupełnienia wniosków przedkładanych wraz z zażaleniami. Ministerstwo Skarbu oceniło ów odsetek za „wysoki”, świadczący o tym, że wnioski przedkładane izbom skarbowym opracowywane są niedbale. Za „rażąco wysoki” uznało odsetek spraw zwróconych do uzupełnienia w okręgach Izb Skarbowych w Poznaniu (61%), Rzeszowie (56%), Białymstoku (45%), Warszawie i Bydgoszczy (po 44%),

2) 7662 zażalenia izby skarbowe załatwiły definitywnie. Z tego 1512 zażaleń (20% rozstrzygniętych) załatwiono przychylnie. Znacznie wyższy odsetek zażaleń załatwionych przychylnie wykazały Izby Skarbowe w Poznaniu (38%), Warszawie i Wrocławiu (po 28%). Z kolei 6150 zażaleń (80% rozstrzygniętych) izby skarbowe załatwiły odmownie. Szczególnie wysoki odsetek zażaleń załatwionych odmownie odnotowano w Izbach Skarbowych w Olsztynie (99%) i Białymstoku (96%), co – według Ministerstwa Skarbu – miało świadczyć, iż kwoty obrotu przyjęte do wymiaru zaliczki ustalone były zbyt nisko.

Na początku 1947 r. w izbach skarbowych pozostawało do rozpatrzenia 5712 zażaleń, a w dniu 31 XII 1947 r. – 7873 zażalenia, co dało wzrost o 38%.

Przeciętna kwota zaliczki na podatek obrotowy, odpisanej podatnikowi, przypadająca na jedno rozpatrzone zażalenie wyniosła 48 465 zł. Znacznie wyżej ukształtowała się ona w Izbach Skarbowych we Wrocławiu (146 930 zł), Bydgoszczy (72 647 zł), Poznaniu (64 160 zł), Katowicach (63 223 zł).

Z kolei Izba Skarbowa w Olsztynie osiągnęła ową przeciętną na poziomie 2000 zł, a Izba Skarbowa w Białymstoku – 2750 zł.

Stosunek kwoty odpisanej na skutek rozstrzygnięcia zażaleń na decyzje na podatek obrotowy, do kwoty wymierzonej podatnikom, których zażalenia rozstrzygnięto, wyniósł w IV kwartale 1947 r. 23%, a za cały 1947 r. – 25%. Najwyższy odnotowano w izbach Skarbowych w Kielcach (59%) i Krakowie (44%), a najniższy w izbach Skarbowych w Białymstoku i Gdańsku – po 5%.

Liczby wniesionych, załatwionych oraz zaległych zażaleń na decyzje w sprawach zaliczek na podatek dochodowy tylko nieznacznie różnią się od podanych wyżej danych dotyczących podatku obrotowego. Przeciętna kwota zaliczki odpisanej podatnikowi, przypadająca na jedno zażalenie na decyzję w sprawie zaliczki na podatek dochodowy, rozpatrzone przez urzędy skarbowe, wahała się od 10 058 zł (w okręgu Izby Skarbowej w Łodzi) do 17 630 zł (w Szczecinie).

Podsumowując swe uwagi o akcji załatwiania zażaleń w IV kwartale 1947 r., Ministerstwo Skarbu stwierdziło, iż nie była ona prowadzona z należyтым pośpiechem, o czym świadczyła duża liczba zażaleń zaległych, zwłaszcza w okręgach Izb Skarbowych w Katowicach i Łodzi. Ministerstwo Skarbu wskazało też na wadliwie opracowane podstawy wymiaru zaliczek, niedbałe opracowywanie wniosków przedkładanych wraz z zażaleniami izbom skarbowym oraz bezkrytyczne załatwianie zażaleń przez „niektóre” urzędy skarbowe<sup>73</sup>.

W następstwie akcji wymiaru i poboru wszystkich podatków bezpośrednich pobieranych na rzecz Skarbu Państwa i opłaty skarbowej (od gospodarki uspołecznionej, nieuspołecznionej i ludności) w 1947 r.<sup>74</sup> wpłacono 78 400,1 mln zł, co stanowiło 151% kwoty zapisanej w budżecie na 1947 r. Największe wpłaty pochodziły z podatku obrotowego (50%) i dochodowego (35,6%)<sup>75</sup>.

W 1947 r. w sektorze nieuspołecznionym było 360,2 tys. podatników podatku obrotowego i dochodowego, których udział w dochodzie narodowym wynosił 44%<sup>76</sup>, a we wpływach z owych podatków – 56%.

Przeciętne w skali całego kraju (według stanu na 31 XII 1948 r.) kwoty wymiaru rocznego obciążenia jednego podatnika podatkiem obrotowym (85 720 zł) i podatkiem dochodowym (87 540 zł) znacznie przewyższyły (odpowiednio o 98% i 82%) sumy uiszczonych w 1947 r. zaliczek miesięcznych. Te bowiem ukształtowały się, w stosunku rocznym, przeciętnie na poziomie 43 340 zł (w podatku obrotowym) i 48 130 zł (w podatku dochodowym)<sup>77</sup>. Owe różnice ilustrują skalę domiarów podatkowych dokonanych w 1948 r.

<sup>73</sup> AP Rz IS, sygn. 111, s. 1-3.

<sup>74</sup> Zob. A. Witkowski, *Wymiar i pobór podatków (...)*, s. 150-197.

<sup>75</sup> AAN MS, sygn. 1078, s. 10.

<sup>76</sup> Zob. J. Lubowicki, op. cit., s. 7, 41.

<sup>77</sup> AAN MS, sygn. 774, s. 285-286, sygn. 779, s. 12.

IV. Od roku 1948 następuje szczególne nasilenie prac legislacyjnych „zmierających do stworzenia narzędzi skutecznej realizacji założeń polityki szybkiej likwidacji gospodarki nieuspołecznionej w mieście”<sup>78</sup>. Owe zapoczątkowane w 1948 r. zasadnicze zmiany systemu podatkowego kontynuowano w latach następnych. Zakładały one głębsze zróżnicowanie dotychczasowych zasad opodatkowania poszczególnych sektorów gospodarki narodowej. Wyraźne różnice miały się zarysować także w sposobie potraktowania poszczególnych podmiotów w sektorze nieuspołecznionym<sup>79</sup>. Struktura nowego ustawodawstwa podatkowego „odmiennie niż dotychczas, wychodzi nie tylko lub przede wszystkim z założeń fiskalnych, lecz jest zbudowana na podwójnej roli podatków: fiskalnej i społecznej”<sup>80</sup>. W latach 1948-1953 ma miejsce bezpośrednio wykorzystywanie instrumentów podatkowych dla natychmiastowej likwidacji przedsiębiorstw nieuspołecznionych i innych prywatnych podmiotów gospodarczych, na ogół bez względu na koszty<sup>81</sup>. Szczególnie dotkliwe i „skuteczne” były tzw. domiary podatkowe, czyli wymiary uzupełniające w stosunku do już dokonanych, uzasadniane przekonaniem władz wymiarowych o powszechnej nieuczciwości podatników<sup>82</sup>.

Już na progu 1948 r. uchwalono ustawę o obowiązku społecznego oszczędzania, celem (art. 1):

„a) przyspieszenia procesu odbudowy kraju oraz

b) nadania właściwego kierunku inwestycjom indywidualnych gospodarstw zgodnie z wytycznymi ogólnonarodowego planu gospodarczego”<sup>83</sup>.

<sup>78</sup> I. Bolkowiak, *Polityka finansowa w stosunku do gospodarki nieuspołecznionej i ludności w okresie wstępnego uprzemysłowienia w Polsce*. Warszawa 1978, s. 343.

<sup>79</sup> Zob. L. Kurowski, *Reforma podatkowa 1949 r.* „Państwo i Prawo” 1949, nr 12, s. 18. W trakcie plenum KC PPR w lipcu 1948 r. podnoszono m. in., że „warunkiem rozwoju Demokracji Ludowej jest nie tylko wyparcie elementów kapitalistycznych, ale równoczesne przekształcenie gospodarki drobnotowarowej w gospodarkę socjalistyczną”. Zob. H. Minc, *Wytyczne w sprawie nowego ustroju gospodarczego i społecznego*. „Nowe Drogi” 1948, nr 10, s. 93. Podobne stwierdzenie znajdujemy w uchwałach kongresu zjednoczeniowego z grudnia 1948 r., które zapowiadają m.in. „ograniczenie, wypieranie i stopniowe usuwanie z życia gospodarczego elementów kapitalistycznych w mieście i na wsi przez nieprzejednaną walkę klasową, przy równoczesnym, dobrowolnym przeobrażaniu gospodarki drobnotowarowej w gospodarkę zespołową”. *Deklaracja ideowa PZPR* [w:] *Podstawa ideologiczna PZPR*. Warszawa 1949, s. 134.

<sup>80</sup> J. Lubowicki, op. cit., s. 5

<sup>81</sup> Zob. I. Bolkowiak, op. cit., s. 343; R. Mastalski, op. cit., s. 6; K. Jandy-Jędrońska, *Progresja w prawie podatkowym i jej zastosowanie przy opodatkowaniu dochodów w Polsce*. Wrocław 1973, s. 111.

<sup>82</sup> Problem ten poruszył później W. Gomułka, w przemówieniu wygłoszonym 20 X 1956 r. na VIII plenum KC PZPR, stwierdzając, że „przy utrzymywaniu systemu domiarów nigdy nie stworzymy warunków dla rozwoju rzemiosła. Domiarem można zrujnować każdy warsztat pracy. Należy ustalić rozsądny sposób opodatkowania, który pozwoli rzemieślnikom pracować bez obawy, to znaczy należy zlikwidować system domiarów, jako szkodliwy”. „Nowe Drogi” 1956, nr 10, s. 33.

<sup>83</sup> Ustawa z 30 I 1948 r. o obowiązku społecznego oszczędzania; Dz. U. 1948, nr 10, poz. 74. Podatnicy podatku dochodowego, (oraz podatków gruntowego i od wynagrodzeń) zostali zobowiązani do wnoszenia składek oszczędnościowych na wskazane fundusze (odpowiednio: „A”, „B”, „C”) w ramach Społecznego Funduszu Oszczędnościowego, na poczet ustalonych przez władze



Przymusowy charakter społecznego oszczędzania, procedura wymiaru i poboru wkładów oszczędnościowych, niewielkie uprawnienia w zakresie dysponowania wpłaconymi sumami upodobniały go w dużym stopniu do konstrukcji typu podatkowego. Analiza wielkości obciążenia uczestników funduszu i dalsze jego losy<sup>84</sup> pozwalają zakwalifikować go do narzędzi stworzonych dla realizacji polityki ograniczania i wypierania z życia gospodarczego podmiotów sektora prywatnego.

Od 1 I 1948 r. niektórzy podatnicy podatków obrotowego i dochodowego zobowiązani byli, w określonych sytuacjach, dokonywać przedpłaty na poczet zaliczek miesięcznych na owe podatki<sup>85</sup>.

Kontrola ksiąg, oględziny i lustracje przedsiębiorstw miały być podstawowym źródłem informacji na potrzeby wymiaru podatków. Wytyczne, jakie na początku 1948 r. izby skarbowe przekazywały działom wymiarowym podległych urzędów skarbowych i rewizyjnych, akcentowały kategorycznie niedopuszczalność praktykowania metody ustalania podstaw opodatkowania „przy biurku, w drodze dogadywania się z podatnikami”<sup>86</sup>. Polecały zainteresować się szczególnie osobami, które nie zgłosiły obowiązku podatkowego, a w 1947 r. były podatnikami, oraz źródłami przychodów w poprzednich latach podatników ujawnionych w 1948 r. W razie braku danych niezbędnych do ustalenia rzeczywistej wysokości dochodu należało go ustalić, zgodnie z art. 119 dekretu o postępowaniu podatkowym, na podstawie znamion zewnętrznych, świadczących o wydatkach domowych i osobistych podatnika

---

podatkowe rocznych wkładów oszczędnościowych. Dla uczestników funduszu „A” wysokość tych wkładów obliczano przez zastosowanie właściwej stawki oszczędnościowej do kwoty podstawy opodatkowania, gdy przekraczała 240 000 zł. Stawki te wynosiły od 3,7% do 18%. Dekret z 20 IX 1948 r. o jednorazowej wpłacie na rzecz funduszu „A” Społecznego Funduszu Oszczędnościowego (Dz. U. 1948, nr 48, poz. 358) zobowiązał uczestników funduszu „A”, będących podatnikami podatku obrotowego, do zapłaty dodatkowej, jednorazowej składki oszczędnościowej, o którą podwyższono ich roczny wkład oszczędnościowy. Uczestnicy Społecznego Funduszu Oszczędnościowego nie mogli swobodnie rozporządzać wpłaconymi kwotami. Mieli jedynie prawo ubiegać się o pożyczki inwestycyjne oraz korzystać ze zwolnień i zwrotów części wkładów oszczędnościowych w razie nadzwyczajnych, określonych w ustawie okoliczności. Począwszy od 1949 r. uczestnicy funduszu mogli wycofywać 5% wkładu oszczędnościowego obliczonego na koniec poprzedniego roku kalendarzowego. Omawiana ustawa ustanowiła również kary za naruszenie wprowadzonych nakazów i zakazów. Szczególnie ostro potraktowano przypadki użycia pożyczki inwestycyjnej ze Społecznego Funduszu Oszczędnościowego na cele niezgodne z jej przeznaczeniem (kara grzywny do wysokości trzykrotnej kwoty wydanej wbrew przeznaczeniu).

<sup>84</sup> Zob. I. Bolkowiak, *Obowiązek społecznego oszczędzania*. „Finanse” 1977, nr 6, s. 41-43.

<sup>85</sup> Zob.: 1) rozporządzenie ministra skarbu z 6 IX 1947 r. o obliczaniu i poborze przedpłat na podatek obrotowy i dochodowy od podatników dokonujących uboju zwierząt rzeźnych lub handlujących mięsem; Dz. U. 1949, nr 61, poz. 355. Byli oni zobowiązani do wpłacania przedpłat na podatek obrotowy i dochodowy, przy sposobności urzędowego badania zwierząt rzeźnych lub mięsa. Wpłacone kwoty zarachowane były na zaliczkę na podatek obrotowy za dany miesiąc (40%) oraz na zaliczkę na podatek dochodowy za dany miesiąc (60%), 2) rozporządzenie ministra skarbu z 1 XII 1949 r. w sprawie przedpłat na poczet zaliczek na podatek dochodowy od dochodu ze sprzedaży nieruchomości oraz robót budowlanych; Dz. U. 1949, nr 75, poz. 481.

<sup>86</sup> AAN MS, sygn. 791, s. 518.

oraz o jego ogólnym położeniu ekonomicznym. Urzędy skarbowe i rewizyjne otrzymywały też zestawy norm „gospodarczo-kalkulacyjnych”, pomocnych do cenzurowania deklarowanych obrotów, dochodów i wynagrodzeń<sup>87</sup>.

Skalę nacisku fiskalnego urzędów skarbowych „miejskich” na podatników w I półroczu 1948 r. pokazuje stosunek kwoty wymierzonych i domierzonych zaliczek miesięcznych do kwoty zaliczek deklarowanych przez podatników. W podatku obrotowym ustalił się on na poziomie 15%, a w podatku dochodowym – 22%<sup>88</sup>. Władze skarbowe, podwyższając zaliczki miesięczne na podatki obrotowy i dochodowy, w trybie domiarów, z reguły doliczały dodatek za zwłokę. Dekret o zobowiązaniach podatkowych nakazywał pobierać od zaległości dodatek za zwłokę, w wysokości od 1% (przy zwłoce nie dłuższej niż 14 dni) do 20% kwoty zaległości (przy zwłoce ponad 5 miesięcy). Naczelna Rada Zrzeszeń Kupieckich RP wystąpiła, w październiku 1948 r., do ministra skarbu ze skargą na podległe mu władze skarbowe, zarzucając im, że nierzadko dokonywały domiarów do zaliczek, sięgających przeszło 5 miesięcy wstecz, z naliczeniem dodatku za zwłokę, co oznaczało powiększenie kwoty należnej o 20%. Podkreślała, iż podatnik ponosi w ten sposób konsekwencje opieszałości władz skarbowych<sup>89</sup>. Zauważmy, że Ministerstwo Skarbu określiło dokonywanie zaliczek za okresy kilkumiesięczne, jako „objaw niezdrowy”, świadczący o wadliwym funkcjonowaniu działów wymiarowych. Ministerstwu chodziło jednak nie tyle o ochronę interesów podatnika, ile o pomniejszenie w ten sposób szansy Skarbu Państwa na uzyskanie wymierzonych kwot. Podkreślało bowiem, że domiar zaliczek po kilku miesiącach niejednokrotnie zastaje podatnika w zmienionej sytuacji materialnej, czasem wręcz po zlikwidowaniu przedsiębiorstwa, gdy nie jest w stanie jednorazowo, a nieraz w ogóle zapłacić domierzonych sum<sup>90</sup>.

W licznych okólnikach i zarządzeniach Ministerstwo Skarbu przypominało podległym władzom, że akcja urealniania podstaw opodatkowania nie może łączyć się z łamaniem prawa. Wypowiedź przedstawiciela Ministerstwa Skarbu na konferencji naczelników urzędów skarbowych z okręgu Izby Skarbowej w Warszawie, w lutym 1948 r., mocno osłabiła wymowę tych apeli<sup>91</sup>.

---

<sup>87</sup> Ibidem, s. 516-528.

<sup>88</sup> Ibidem, sygn. 829, s. 49-50.

<sup>89</sup> Ibidem, sygn. 804, s. 21.

<sup>90</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z 19 VIII 1948 r. w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych; Dz. Urz. MS 1948, nr 80, poz. 343.

<sup>91</sup> Zaprezentował bowiem stanowisko, iż wysokość obciążeń podatkowych osiągnęła „na tyle sensowny poziom, że jest już czas, by przykrócić braki legalizmu. Jednak legalizm, zwłaszcza pojmowany tak, jak egoistycznie i jednostronnie chcą go interpretować podatnicy, nie może być znamieniem postępowania podatkowego, jako zagadnienie teoretyczne, oderwane od wymogów życia, aktualnej moralności społecznej i niezależne od słuszności. A więc nie legalizm za wszelką cenę, lecz przez słuszność i sens gospodarczy do legalizmu. Przede wszystkim słuszność, a przez to legalizm”. AAM MS, sygn. 781, s. 513.

Z kolei Związek Zrzeszeń Kupieckich w województwie szczecińskim poinformował Ministerstwo Skarbu (w sierpniu 1948 r.) o metodach, jakimi posługiwały się miejscowe władze skarbowe, realizując (od stycznia 1948 r.) „zakrojoną na szeroką skalę” akcję podwyższania wpływów z zaliczek miesięcznych na podatki obrotowy i dochodowy, zmierzającą do „wyeliminowania z dystrybucji kupiectwa prywatnego”. Najczęściej polegały one na:

1) wywieraniu na podatników presji, aby podwyższyli wysokość zaliczek, czemu towarzyszyły „masowe ostrzeżenia”, że w przeciwnym razie sprawy zostaną przekazane obywatelskim komisjom podatkowym,

2) uznawaniu za nieprawidłowe ksiąg poszczególnych podatników, w razie zauważenia nawet „najdrobniejszego”, nie mającego wpływu na ustalenie obrotu oraz dochodu uchybienia,

3) traktowaniu „z wyraźną niechęcią” każdego podatnika, który wniósł odwołanie czy zażalenie,

4) zajmowaniu „zdecydowanie odmownego” stanowiska w stosunku do wszelkich wniosków o rewizję przestarzałych, krzywdzących podatników „cennikowych norm szacunkowych”<sup>92</sup>.

Zauważmy też, że na prośbę dłużnika należności z tytułu zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy mogły być – na podstawie dekretu z 16 V 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych<sup>93</sup> – odraczane i rozkładane na raty. W szczególności rozporządzenie wykonawcze z 5 IX 1946 r. do dekretu o zobowiązaniach podatkowych<sup>94</sup> stanowiło, iż do odraczania i rozkładania na raty należności z tytułu zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy są uprawnione izby skarbowe (do kwoty 400 000 zł na okres czasu do 4 miesięcy, a ponad 400 000 zł do 800 000 zł – na okres do 2 miesięcy), urzędy rewizyjne (do kwoty 100 000 zł na okres do 2 miesięcy) oraz urzędy skarbowe (do kwoty 50 000 zł na okres do 2 miesięcy).

W przypadku izb skarbowych wymienione tu okresy liczyło się od dnia wydania decyzji o odroczeniu lub rozłożeniu na raty. Gdy zaś chodziło o decyzje urzędów rewizyjnych i skarbowych, ów 2-miesięczny okres odroczenia lub rozłożenia na raty należności z tytułu zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy liczył się od upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego. Wyraźnie podkreślono też, że powyższe kwoty, stanowiące granice uprawnień izb skarbowych, urzędów rewizyjnych i urzędów skarbowych, oraz okresy odroczeń i rat dotyczą odrębnie każdego rodzaju zobowiązań podatkowych za każdy rok podatkowy (okres wymiarowy) i nie mogą być przekraczane wskutek wydawania decyzji częściowych lub wielokrotnych.

<sup>92</sup> Ibidem, sygn. 737, s. 185-187.

<sup>93</sup> Dz. U. 1946, nr 27, poz. 27.

<sup>94</sup> 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.

W 1948 r. Ministerstwo Skarbu poinformowało, iż niektóre izby skarbowe przedstawiają wnioski o rozszerzenie kompetencji władz skarbowych I i II instancji, w zakresie odraczania płatności i udzielania rat w spłacie zobowiązań podatkowych, a w szczególności zaliczek na podatek obrotowy i dochodowy. Motywowały je tym, że wobec dokonywania domiarów zaliczek za dłuższe okresy, urzędy skarbowe i rewizyjne były – wobec powyższych ograniczeń czasowych – prawie pozbawione możliwości odraczania oraz rozkładania na raty należności z tytułu domierzonych zaliczek. Ministerstwo Skarbu sprzeciwiało się tym postulatam. Podkreślało, że udzielanie odroczeń i rat w ramach systemu płacenia miesięcznych zaliczek na podatek obrotowy i dochodowy powinno należeć do wyjątków, uzasadnionych szczególnymi względami. Z tych powodów rozporządzenie wykonawcze do dekretu o zobowiązaniach podatkowych celowo ograniczyło uprawnienia władzom skarbowym I i II instancji w zakresie udzielania odroczeń i rat w spłacie zaliczek podatkowych. Ministerstwo Skarbu akcentowało, iż system zaliczkowego płacenia podatków tylko wówczas spełni swoje zadanie, jeżeli podatnicy uiszczają będą miesięczne zaliczki we właściwej wysokości, a władze skarbowe przez systematyczną i terminową kontrolę deklarowanych zaliczek, a zarazem przez szybką i energiczną egzekucję, likwidować będą bezzwłocznie zaległości z tytułu tych należności. Dokonywanie domiarów zaliczek za okresy kilkumiesięczne uznało za objaw „niezdrowy”, świadczący o wadliwym funkcjonowaniu działów wymiarowych urzędów skarbowych (rewizyjnych). Dokonując domiaru zaliczek dopiero po upływie dłuższego okresu, doręczały podatnikowi decyzję niejednokrotnie w zmienionej jego sytuacji materialnej (nawet po zlikwidowaniu przedsiębiorstwa), gdy nie był w stanie jednorazowo bądź w ogóle zapłacić domierzonych sum. W takich przypadkach udzielenie zezwolenia na ratalną spłatę nie zawsze prowadzi – podkreślało Ministerstwo Skarbu – do zlikwidowania zaległości podatkowych, gdyż podatnik nawet dotrzymując warunków ratalnej spłaty zaległości z tytułu domierzonych zaliczek, najczęściej nie jest w stanie płacić równocześnie bieżących należności. Ministerstwo Skarbu poinformowało zatem, iż nie zamierza rozszerzać kompetencji władz I i II instancji do udzielania odroczeń i rozkładania na raty należności z tytułu zobowiązań podatkowych. Wskazało, że udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, a w szczególności w spłacie zaliczek podatkowych, należy ograniczyć do „wyjątkowych przypadków”<sup>95</sup>.

Analizę akcji załatwiania w 1948 r. zażaleń na decyzje w sprawach zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy umożliwiają materiały archiwalne z IV kwartału 1948 r. W tym czasie podatnicy wnieśli 21 703 zażalenia na

---

<sup>95</sup> Nakazało zarazem „zmienić dotychczasowy pogląd, iż każde podanie dłużnika o udzielenie rat, w wielu przypadkach w ogóle nie umotywowane, powinno być pozytywnie załatwione”. Okólnik Ministerstwa Skarbu z 19 VIII 1948 r. w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych; Dz. Urz. MS 1948, nr 80, poz. 343.

decyzje w sprawach zaliczek na podatek obrotowy, co w porównaniu z liczbą zażaleń wniesionych w III kwartale (18 998) oznaczało wzrost o 14%. Stosunek liczby wniesionych zażaleń do liczby dokonanych w tym czasie wymiarów i domiarów zaliczek miesięcznych na podatek obrotowy (141 202) wyniósł 15% (najniższy odnotowano w okręgach Izb Skarbowych w Białymstoku i Płocku – po 7%).

Urzędy skarbowe i rewizyjne załatwiły w tym czasie 29 810 zażaleń, z czego:

- 1) 10 490 zażaleń (35%) nie wymagało merytorycznego rozpoznania, gdyż zostały wniesione po terminie bądź wycofane przez podatników,
- 2) 13 001 zażaleń (44%) załatwiły w ramach własnych uprawnień (najwięcej – 76% – w okręgu Izby Skarbowej w Katowicach,
- 3) 6319 zażaleń (21%) przedłożyły izbom skarbowym.

Stosunek liczby zażaleń zalegających na koniec IV kwartału 1948 r. (46 079) do liczby zażaleń zalegających na początku tego okresu (52 167) osiągnął 88% (najwyższy odnotowano w okręgach Izb Skarbowych w Poznaniu – 188%, Krakowie – 145% i Kielcach – 139%).

Stosunek kwoty zaliczek miesięcznych na podatek obrotowy odpisanej podatnikom, wskutek rozpatrzenia zażaleń przez urzędy skarbowe i rewizyjne (12 354 000 zł), do kwoty zaliczek wymierzonych podatnikom, których zażalenia załatwiono (49 916 000 zł) wyniósł 25%.

Z kolei izby skarbowe załatwiły w IV kwartale 1948 r. 8101 zażaleń (o 28% więcej, niż otrzymały w tym czasie od urzędów i izb skarbowych). Izby Skarbowe w Kielcach, Olsztynie, Szczecinie, Krakowie, Łodzi rozpatrzyły mniejszą liczbę zażaleń: od 69% do 91% liczby otrzymanych w tym czasie,

Spośród owych 8101 zażaleń:

- 1) 2025 zażaleń (25%) zwrócono urzędowi skarbowemu (rewizyjnemu) do uzupełnienia wniosków, które przedkładały wraz z zażaleniami. Znacznie więcej odnotowano takich zażaleń w Izbach Skarbowych w Bydgoszczy (48%), Warszawie (44%), Katowicach i Poznaniu (po 39%),
- 2) 1053 zażalenia (13%) izby skarbowe załatwiły przychylnie, a 5023 (62%) – odmownie.

Liczba zażaleń zalegających w izbach skarbowych na koniec IV kwartału 1948 r. (4482), w stosunku do liczby zażaleń zalegających na początku tego okresu (6246) zmniejszyła się przeciętnie o 28%. Duży wzrost zaległości w rozpatrywaniu zażaleń odnotowano w szczególności w Izbach Skarbowych w Krakowie (o 121%) i Kielcach (o 55%).

Kwota zaliczek miesięcznych na podatek obrotowy, odpisana podatnikom wskutek rozstrzygnięcia zażaleń przez izby skarbowe (57 783 000 zł) w porównaniu z kwotą zaliczek wymierzoną podatnikom, których zażalenia załatwiono (389 813 000 zł) wyniosła 14%.

Liczby wniesionych, załatwionych oraz zalegających zażaleń w sprawach zaliczek na podatek dochodowy tylko nieznacznie różnią się od podanych wyżej danych dotyczących podatku obrotowego.

Oceniając akcję rozpatrywania zażeń na zaliczki miesięczne na podatki obrotowy i dochodowy w IV kwartale 1948 r., Ministerstwo Skarbu podkreśliło w szczególności, że wnioski przedkładane izbom skarbowym wraz z zażaleniami opracowywane są na ogół niedbale, co powoduje, iż znaczna ich część zwracana jest do uzupełnienia. Zaznaczyło zarazem, że choć ogólna liczba zażeń zaległych zmniejszyła się, to w okręgach niektórych izb skarbowych znacznie wzrosła. Ministerstwo Skarbu zaakcentowało też potrzebę rozpatrywania zażeń z „należytyym pośpiechem”<sup>96</sup>.

W 1948 r. w sektorze nieuspołecznionym było 360 100 podatników podatków obrotowego i dochodowego<sup>97</sup>, których udział we wpływach z owych podatków wyniósł 46%<sup>98</sup>.

W następstwie akcji wymiaru i poboru wszystkich podatków bezpośrednich pobieranych na rzecz Skarbu Państwa i opłaty skarbowej (od gospodarki uspołecznionej, nieuspołecznionej i ludności), w 1948 r.<sup>99</sup> wpłacono 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 obrotowego. Wpływy z podatku dochodowego zamknęły się kwotą 63 193 777 000 zł (36,6%)<sup>100</sup>.

V. Od 1 stycznia 1949 r. weszły w życie przepisy dekretu z 25 X 1948 r. o podatku obrotowym, który uchylił dotychczasowe uregulowania w tym zakresie. Nadto, zlikwidowano opodatkowanie pośrednie w postaci akcyz i opłat monopolowych i zastąpiono je odmiennym mechanizmem podatku obrotowego. Dekret podwyższył wysokość dotychczasowych stawek podatku obrotowego, pogłębiając zarazem ich zróżnicowanie w zależności od tego, czy podatnik był jednostką gospodarki uspołecznionej, czy nieuspołecznionej<sup>101</sup>.

Dekret upoważnił ministra skarbu do wprowadzania w drodze rozporządzeń obowiązku wpłacania zaliczek na podatek obrotowy oraz przedpłat na poczet tych zaliczek, dla wszystkich lub niektórych grup podatników.

Rozporządzenie ministra skarbu z 8 III 1949 r. w sprawie wykonania dekretu z 25 X 1948 r. o podatku obrotowym<sup>102</sup>, uchyliło obowiązujące dotąd rozporządzenie z 20 I 1946 r., które określało podstawę do ustalenia zaliczki oraz termin jej wpłaty w sposób jednolity dla wszystkich podatników. Powtórzono dotychczasową zasadę, że za podstawę do ustalenia wysokości zaliczek służy obrót osiągnięty w miesiącu ubiegłym ze świadczenia rzeczy lub usług.

<sup>96</sup> AAN MS, sygn., 830, s. 22-23.

<sup>97</sup> Zob. J. Lubowicki, op. cit., s. 41.

<sup>98</sup> Na podstawie danych z *Rocznika Statystycznego Finansów 1945-1967*. Warszawa 1968, s. 43.

<sup>99</sup> Zob. A. Witkowski, *Wymiar i pobór podatków (...)*, s. 198-232.

<sup>100</sup> AP Rz IS, sygn. 93, s. 102-08.

<sup>101</sup> Zob. szerzej A. Witkowski, *Podatki państwowe (...)*, s. 76-89.

<sup>102</sup> Rozporządzenie ministra skarbu z 19 II 1949 r. w sprawie wykonania dekretu z 25 X 1948 r. o podatku obrotowym; Dz. U. 1949, nr 17, poz. 108.

Zaliczkę obliczało się w wysokości podatku od ustalonego obrotu. Podatnicy obowiązani byli obliczać obrót za każdy miesiąc i wpłacać zaliczki miesięczne bez wezwania władzy podatkowej, składając równocześnie deklaracje według ustalonego wzoru. Rozporządzenie wykonawcze nawiązując do rozbudowanych uregulowań dekretu określających przedmiot opodatkowania, unormowało odrębnie konstrukcje podstawy do ustalenia wysokości zaliczek, dostosowując je do poszczególnych definicji obrotu. Jeszcze bardziej zróżnicowano terminy wpłat zaliczki.

Z kolei obowiązek wpłacania przedpłat na poczet zaliczek na podatek obrotowy ciążył (w myśl rozporządzenia wykonawczego) na podatnikach gospodarki nieuspołecznionej, przywożących z zagranicy towary, na podstawie zezwoleń na przywóz towarów obciążonych dotąd akcyzą bądź opłatą monopolową (określonych w art. 8 dekretu oraz w § 108 rozporządzenia wykonawczego).

Od 1949 r. zaczęły obowiązywać także przepisy nowego dekretu o podatku dochodowym<sup>103</sup>, który zmienił zasadniczo swą konstrukcję<sup>104</sup>. Najistotniejsze zmiany polegały na nowym określeniu przedmiotu opodatkowania i zróżnicowaniu opodatkowania w zależności od tego, z jakiego źródła przychodów został osiągnięty dochód. Dekret z 25 X 1948 r. zerwał z dotychczasowym jednolitym pojęciem dochodu<sup>105</sup> i przedmiot podatku dochodowego określił dwójako, wyróżniając dochód cząstkowy i dochód ogólny. Przedmiotem opodatkowania były zatem dochody cząstkowe, a nadto dochód ogólny. Źródła przychodów sektora nieuspołecznionego podzielone zostały na pięć grup. Podział źródeł przychodów był wynikiem odmiennego ustosunkowania się polityki podatkowej do różnego rodzaju dochodów, w zależności od tego, jaki udział w ich osiągnięciu miała praca, a jaki kapitał<sup>106</sup>. Zastrzeżono jednocześnie, że podatek od dochodu ogólnego wraz z podatkiem od dochodów cząstkowych nie może przekroczyć 65% dochodu ogólnego. Nowa konstrukcja dochodu pozwoliła na realizację podziału uczestników gospodarki nieuspołecznionej na „elementy kapitalistyczne (najsilniejsze obciążenie) i gospodarke drobnotowarową, drobne rzemiosło (łagodniejsze obciążenie)”<sup>107</sup>.

<sup>103</sup> Dekret z 25 X 1948 r. o podatku dochodowym; Dz. U. 1948, nr 52, poz. 414, rozporządzenie ministra skarbu z 19 II 1949 r. w sprawie wykonania dekretu z 25 X 1948 r. o podatku dochodowym; Dz. U. 1949, nr 17, poz. 105.

<sup>104</sup> Zob. szerzej A. Witkowski, *Podatki państwowe (...)*, s. 111-120.

<sup>105</sup> Stanowiła go suma nadwyżek z poszczególnych źródeł przychodów po potrąceniu niedoborów z pozostałych źródeł (z wyjątkiem niedoborów ze sprzedaży przedmiotów i praw majątkowych) i po odliczeniu wydatków szczególnych.

<sup>106</sup> Sprawozdanie Komisji Skarbowo-Budżetowej o dekreście Rządu Rzeczypospolitej Polskiej z 25 X 1948 r. o podatku dochodowym. Zob. *Sprawozdane stenograficzne z 55 posiedzenia Sejmu Ustawodawczego w dniu 1 marca 1949 r.* Warszawa 1949, ł. 31. Z. Jaśkiewicz podkreślał, że „Podział źródeł przychodów na pięć grup jest właściwie podziałem samych podatników na te grupy”. Z. Jaśkiewicz: *Przebudowa podatku dochodowego w Polsce powojennej.* Toruń 1949, s. 24.

<sup>107</sup> S. Kołakowski, op. cit., s. 371; J. Lubowicki, op. cit., s. 20-21.

Od 1 kwietnia 1949 r. utraciły moc obowiązującą przepisy rozporządzenia ministra skarbu z 20 I 1946 r. w sprawie obowiązku wpłacania zaliczek na podatek dochodowy oraz rozporządzenia ministra skarbu z 1 XII 1947 r. w sprawie przedpłat na poczet zaliczek na podatek dochodowy od dochodu ze sprzedaży nieruchomości oraz z robót budowlanych – o ile dotyczyły przedpłat na poczet zaliczek na podatek dochodowy, od dochodu ze sprzedaży nieruchomości. Zastąpiły je stosowne przepisy rozporządzenia ministra skarbu z 19 II 1949 r. w sprawie wykonania dekretu z 25 X 1948 r. o podatku dochodowym<sup>108</sup>. Podatnicy obowiązani byli obliczać dochód za każdy miesiąc i wpłacać zaliczki miesięczne bez wezwania władzy podatkowej, składając równocześnie deklaracje według ustalonego wzoru. Jednolite do tej pory przepisy o ustaleniu wysokości zaliczki i terminach jej wpłaty zastąpiono regulacjami wielce różnicującymi te kwestie, nawiązując głównie do przepisów dekretu o różnych źródłach przychodów. Z kolei do uiszczania przedpłat na poczet zaliczek na podatek dochodowy rozporządzenie wykonawcze zobowiązało podatników podlegających opodatkowaniu według przepisów działu II lub działu III rozdział 1 dekretu, którzy osiągnęli nadwyżki ze sprzedaży nieruchomości gruntowych i budynkowych bądź ich części. Nowa, zawiła formuła obliczania wysokości przedpłaty prowadziła do znacznego jej wzrostu.

Od 1 kwietnia 1949 r. weszły w życie nowe przepisy zobowiązujące podatników<sup>109</sup> wykonujących roboty budowlane oraz inne prace związane z robotami budowlanymi na rzecz szeroko rozumianego sektora publicznego, do uiszczania przedpłat na poczet zaliczek nie tylko na podatek dochodowy (jak dotąd), ale także na podatek obrotowy<sup>110</sup>.

Według postanowień dekretów z 25 X 1948 r. o podatkach obrotowym i dochodowym różnica pomiędzy kwotą podatku ustaloną przez władzę wymiarową za rok podatkowy a kwotą należnych zaliczek była płatna w ciągu miesiąca od dnia doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe.

W czerwcu i wrześniu 1949 r. Ministerstwo Administracji Publicznej zwróciło się do ministra skarbu w związku ze skargami organizacji zawodowych rzemieślników na ziemiach odzyskanych, podnoszących „nadmierne i dowolne” opodatkowanie, prowadzące do likwidacji warsztatów. Ministerstwo Skarbu broniło się przed tym zarzutem wynikami kontroli przeprowadzonych w okręgach Izb Skarbowych w Olsztynie i Szczecinie. Wykazały one, zdaniem Ministerstwa Skarbu, że polityka podatkowa prowadzona przez te Izby Skarbowe w stosunku do rzemieślników była „raczej zbyt liberalna:

---

<sup>108</sup> Dz. U. 1949, nr 17, poz. 105.

<sup>109</sup> Od tego obowiązku zwolniono podatników podlegających obowiązkowi podatkowemu według przepisów działu III dekretu o podatku dochodowym oraz centrale spółdzielni i centrale spółdzielczo-państwowe.

<sup>110</sup> Rozporządzenie ministra skarbu z 19 II 1949 r. o przedpłatach na poczet zaliczek na podatek obrotowy i dochodowy podatników wykonujących roboty budowlane oraz inne prace związane z robotami budowlanymi; Dz. U. 1949, nr 17, poz. 107.



obroty i dochody nie były na ogół urealniane, domiary były dokonywane w nielicznych stosunkowo przypadkach<sup>111</sup> (w razie stwierdzenia nieprowadzenia bądź nierzetelnego prowadzenia ksiąg, w oparciu o dane z lustracji przedsiębiorstw). Likwidację warsztatów rzemieślniczych Ministerstwo Skarbu tłumaczyło wyjazdem rzemieślników do województw centralnych, niedostatkami w przygotowaniu fachowym niektórych z nich, brakiem zamówień oraz podwyżkami czynszu za lokale użytkowe od września 1948 r.

W okresie od 1 I 1949 do 31 X 1949 r. wpływy z sektora nieuspołecznionego z tytułu podatku obrotowego osiągnęły 22 675 mln zł, co stanowiło 80% kwoty planowanej na ten okres (28 179 mln zł). W żadnym z okręgów izb skarbowych nie osiągnięto kwoty planowanej. Najlepszy rezultat osiągnięto w okręgu Izby Skarbowej w Białymstoku – 72%, a najwyższy w okręgu Izby Skarbowej w Krakowie – 99%. Z tytułu podatku dochodowego sektor nieuspołeczniony wpłacił od 1 I do 31 X 1949 r. 31 452 mln zł, czyli 94% kwoty zaplanowanej na ten okres (33 334 mln). Najwyższy stopień realizacji zaplanowanych wpływów osiągnięto w okręgu Izby Skarbowej w Warszawie (100%), a najniższy w okręgu Izby Skarbowej w Białymstoku – 69%. Komentując te wyniki, Ministerstwo Skarbu podkreślało, że:

1) przeciętne kwoty wpływów z podatku obrotowego, przypadające na jednego podatnika były za niskie w okręgach Izb Skarbowych w Białymstoku, Płocku i Lublinie (w grupie przedsiębiorstw przemysłowych), Krakowie, Bydgoszczy i Katowicach (chodziło o hurtowe i półhurtowe przedsiębiorstwa handlowe), Katowicach i Poznaniu (przedsiębiorstwa rzemieślnicze zatrudniające ponad 6 pracowników), oraz w Krakowie, Katowicach, Łodzi i Warszawie – w pozostałych grupach podatników,

2) nie opodatkowano podatkiem dochodowym wszystkich podatników opłacających podatek obrotowy, zwłaszcza w grupie przedsiębiorstw przemysłowych. Ministerstwo Skarbu już wcześniej odrzuciło pogląd, że podatnicy ci osiągają dochody mieszczące się w kwocie wolnej od opodatkowania podatkiem dochodowym. Najmniej podatników opłacających podatek obrotowy objęto podatkiem dochodowym w okręgach Izb Skarbowych w Rzeszowie (84%), Krakowie (90%) i Białymstoku (91%),

3) przeciętne kwoty wpływów podatku dochodowego przypadające na jednego podatnika były za niskie w okręgach Izb Skarbowych w Krakowie, Katowicach, Poznaniu i Łodzi (w grupie przedsiębiorstw przemysłowych), Katowicach, Krakowie i Poznaniu (w grupie przedsiębiorstw rzemieślniczych, zatrudniających ponad 6 pracowników) oraz w Bydgoszczy, Kielcach i Lublinie – w pozostałych grupach podatników<sup>112</sup>.

W grudniu 1949 r. 304 565 podatników było zobowiązanych do uiszczania zaliczek na podatek obrotowy, z czego 3592 (1%) pochodziło z sektora pań-

<sup>111</sup> AAN MS, sygn. 737, s. 77.

<sup>112</sup> AP Rz IS, sygn. 93, s. 647-648.

stwowego i samorządowego, 8497 (3%) ze spółdzielczego, a 292 476 (96%) z nieuspołecznionego. Faktycznie zaliczki uiszczało 97% zobowiązanych. Podatnicy podatku dochodowego z sektora nieuspołecznionego stanowili 96% ogólnej liczby podatników obowiązanych do uiszczania zaliczek, ale faktycznie wpłacało je 92% spośród nich<sup>113</sup>.

W 1949 r. podatnicy złożyli łącznie 77 346 zażaleń na 515 006 decyzji w sprawach zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy (15%). Wyższy odsetek odnotowano w okręgach Izb Skarbowych w Gdańsku (37%), Katowicach (29%) i Krakowie (17%), a najmniej w Białymstoku (8%), Płocku (9%), Warszawie, Kielcach i Lublinie (po 10%).

Łącznie z zaległościami z roku ubiegłego, w 1949 r. w urzędach skarbowych i rewizyjnych pozostawało do rozpatrzenia 136 904 zażaleń. Z tego:

1) 28% zażaleń nie wymagało merytorycznego rozpoznania, gdyż zostały wniesione po terminie bądź wycofane przez podatników. Największy odsetek takich zażaleń wykazano w okręgach Izb Skarbowych w Krakowie (38%), Łodzi (37%) i Kielcach (34%), a najmniejszy w Gdańsku (16%), Olsztynie (18%), Białymstoku, Katowicach i Wrocławiu (po 19%),

2) 18% zażaleń urzędy skarbowe i rewizyjne załatwiły we własnym zakresie. Znacznie więcej zażaleń rozstrzygnęły urzędy skarbowe i rewizyjne w okręgach Izb Skarbowych w Lublinie (39%), Katowicach (33%) i Białymstoku (30%). Z kolei najmniej zażaleń rozstrzygnęły we własnym zakresie urzędy skarbowe i rewizyjne w okręgach Izb Skarbowych w Bydgoszczy, Gdańsku (po 6%) oraz Łodzi i Olsztynie (po 7%),

3) 27% zażaleń urzędy skarbowe i rewizyjne przesłały do załatwienia izbom skarbowym.

Na koniec 1949 r. liczba zażaleń zaległych w urzędach skarbowych i rewizyjnych była o 30% mniejsza niż w dniu 1 I 1949 r. Wzrost liczby zażaleń zaległych odnotowano jedynie w okręgach Izb Skarbowych w Gdańsku (o 19%) i Krakowie (o 9%).

Przeciętna kwota zaliczki odpisanej podatnikom wskutek rozstrzygnięcia ich zażaleń przez urzędy skarbowe i rewizyjne we własnym zakresie wyniosła 3869 zł i wahała się od 10 790 zł w okręgu Izby Skarbowej w Warszawie do 848 zł w Katowicach.

Odpisane w 1949 r. kwoty podatku, wskutek załatwienia zażaleń przez urzędy skarbowe i rewizyjne, stanowiły 21% kwot wymierzonych w tym czasie podatnikom, których zażalenia rozpatrzono. Na najwyższym poziomie ukształtował się ów odsetek w okręgach Izb Skarbowych w Krakowie (39%), Bydgoszczy (35%), Białymstoku (32%).

Z kolei w izbach skarbowych pozostawało do rozstrzygnięcia w 1949 r. 43 679 zażaleń. Izby skarbowe załatwiły w 1949 r. 28 329 zażaleń (65%).

---

<sup>113</sup> AAN MS, sygn. 846, s. 100-102.

Najniższy odsetek załatwionych zażaleń odnotowano w Izbach Skarbowych w Gdańsku (42%), Warszawie (47%) i Łodzi (55%).

Znaczna część (20%) z owych 28 329 zażaleń została zwrócona urzędowi skarbowemu (rewizyjnym) do uzupełnienia wniosków, które przedłożyły wraz z zażaleniami. Najwyższy odsetek zażaleń załatwionych w ten sposób wykazały Izby Skarbowe w Warszawie (42%) i Gdańsku (40%).

Zażalenia załatwione przychylnie stanowiły przeciętnie 20% ogółu rozstrzygniętych. Najwięcej zażaleń załatwionych przychylnie odnotowano w Izbach Skarbowych w Łodzi (36%), Szczecinie (27%) i Poznaniu (26%).

Liczba zażaleń pozostających do rozstrzygnięcia w izbach skarbowych wzrosła na koniec 1949 r. przeciętnie o 19% w porównaniu ze stanem zaległości w dniu 1 I 1949 r. Wzrost zaległości odnotowano w 6 izbach skarbowych: w Poznaniu (o 310%), Bydgoszczy (o 152%), Krakowie (o 118%), Łodzi (o 56%), Kielcach (o 45%) i Katowicach (o 14%).

Przeciętna kwota zaliczki odpisanej w wyniku przychylnego rozstrzygnięcia zażaleń przez izby skarbowe wyniosła 134 000 zł. Najwyższą przeciętną wykazały Izby Skarbowe we Wrocławiu (243 000 zł), Kielcach (200 000 zł) i Katowicach (195 000 zł).

Ogólna kwota zaliczek odpisanych w 1949 r. przez izby skarbowe stanowiła 17% kwoty wymierzonej w tym czasie podatnikom, których zażalenia rozstrzygnięto. Odsetek ten wahał się od 10% w Izbie Skarbowej w Szczecinie do 45% w Izbie Skarbowej w Olsztynie.

Oceniając przebieg i rezultaty akcji rozstrzygania zażaleń na decyzje o wysokości zaliczek miesięcznych na podatki obrotowy i dochodowy w 1949 r., Ministerstwo Finansów podkreśliło w szczególności, że:

1) zbyt duża była liczba zażaleń rozstrzygniętych przez urzędy skarbowe i rewizyjne we własnym zakresie. Wskazało, iż świadczy to o niedokładnym opracowywaniu wymiarów i domiarów zaliczek,

2) nadal zbyt duża jest liczba zażaleń, których nie zdołano rozstrzygnąć do końca 1949 r.,

3) wnioski które przedkładano izbom skarbowym wraz z zażaleniami są opracowywane niedokładnie, co powoduje konieczność zwrotu dużej części z nich do uzupełnienia i przewleka postępowanie podatkowe.

Ministerstwo Finansów zaakcentowało także potrzebę usprawnienia akcji rozstrzygania zażaleń, gdyż wszelkie niedociągnięcia w tym zakresie utrudniały pracę działów egzekucyjnych urzędów skarbowych i miały wpływ na powiększenie zaległości podatkowych<sup>114</sup>.

W następstwie akcji wymiaru i poboru wszystkich podatków pobieranych na rzecz Skarbu Państwa i opłaty skarbowej w 1949 r.<sup>115</sup> wpłacono 353 924 mln zł. Z podatków obrotowego i dochodowego pochodziło 316 835 mln zł

<sup>114</sup> AAN MS, sygn. 846, s. 190-198.

<sup>115</sup> Zob. A. Witkowski, *Wymiar i pobór podatków (...)*, s. 233-260.

(89,5%), z czego 249 818 mln zł (79%) z gospodarki uspołecznionej, a 67 017 mln zł (21%) z gospodarki nieuspołecznionej)<sup>116</sup>. Wpływy te stanowiły 107% kwoty zapisanej w budżecie na 1949 r.<sup>117</sup>, pomimo że liczba podatników podatku obrotowego i dochodowego w gospodarce nieuspołecznionej zmniejszyła się, w stosunku do 1948 r. o 45 600, osiągając 314 500<sup>118</sup>.

VI. Z dniem 1 I 1950 r. zaczęło obowiązywać rozporządzenie ministra skarbu z 17 XII 1949 r. o księgach handlowych i podatkowych<sup>119</sup> (zastąpiło odnośne regulacje z 1946 r.). Nowe unormowania ustanowiły jeszcze bardziej rygorystyczne i uciążliwe wymogi w zakresie powszechnego obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych lub podatkowych. W tych warunkach bardzo łatwo było narazić się na zarzut nieprawidłowości ksiąg, skutkujący odrzuceniem ich jako dowodu w postępowaniu podatkowym. Podstawę opodatkowania dla wymiaru podatków obrotowego i dochodowego ustalano wtedy szacunkowo, co w praktyce dawało władzom skarbowym dużą dowolność<sup>120</sup>.

Z obowiązku prowadzenia ksiąg oraz wpłacania zaliczek miesięcznych na poczet podatków obrotowego i dochodowego byli zwolnieni „drobni rzemieślnicy”, objęci ryczałtową formą poboru podatków obrotowego i dochodowego. Rozporządzenie ministra skarbu z 10 I 1950 r. w tej sprawie<sup>121</sup> odnosiło się jednak do 9 rodzajów rzemiosł, w miejscowościach o liczbie mieszkańców do 5000. Z ryczałtowej formy opłacania w 1950 r. podatków obrotowego i dochodowego korzystało (stan na 28 II 1950 r.) 22 183 drobnych rzemieślników. W maju 1950 r. dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu wytykał niektórym urzędom skarbowym, że podatnicy w ich okręgach rezygnują z prawa ryczałtowego opłacania podatków obrotowego i dochodowego. Jego zdaniem, pobłażliwość urzędów skarbowych w opodatkowaniu zakładów rzemieślniczych opłacających podatki na zasadach ogólnych zniwelowała atrakcyjność opodatkowania w formie ryczałtu<sup>122</sup>.

Budżet na 1950 r.<sup>123</sup> zakładał wpływy z podatków pobieranych na rzecz Skarbu Państwa i opłaty skarbowej na poziomie 121% osiągniętych w 1949 r. Wyniki osiągnięte w I kwartale 1950 r. mocno zaniepokoiły Ministerstwo Finansów. Na przykład Izba Skarbowa w Rzeszowie zrealizowała plan wpływów z gospodarki nieuspołecznionej na poziomie 57% w podatku obrotowym i 64% w podatku dochodowym. Na przełomie kwietnia i maja 1950 r. Mini-

<sup>116</sup> *Rocznik Statystyczny Finansów 1945-1967*, op. cit., s. 43.

<sup>117</sup> Załącznik nr 1 do ustawy skarbowej z 30 III 1949 r. na rok 1949; Dz. U. 1949, nr 22, poz. 151.

<sup>118</sup> Zob. J. Lubowicki, op. cit., s. 41.

<sup>119</sup> Dz. U. 1949, nr 63, poz. 502.

<sup>120</sup> Zob. I. Bolkowiak, *Polityka finansowa (...)*, op. cit., s. 375-376.

<sup>121</sup> Rozporządzenie ministra skarbu z 10 I 1950 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego i dochodowego od drobnych rzemieślników; Dz. U. 1950, nr 2, poz. 16.

<sup>122</sup> AAN MS, sygn. 793, s. 235.

<sup>123</sup> Załącznik do ustawy skarbowej z 7 III 1950 r.; Dz. U. 1950, nr 16, poz. 138.

sterstwo Finansów wzmogło inspekcje okręgów poszczególnych izb skarbowych, celem „zmobilizowania terenu” na rzecz wykonania wpływów podatkowych z gospodarki nieuspołecznionej. Temu samemu celowi poświęcone były narady w izbach skarbowych, z udziałem wiceministra finansów. Podnoszone niedomagania i niedociągnięcia urzędów skarbowych, będące, zdaniem Ministerstwa Finansów, przyczyną niewykonania planu wpływów podatkowych polegały m.in. na mało wnikliwym badaniu, czy wręcz zupełnie bezkrytycznym akceptowaniu wysokości podstaw opodatkowania, wykazywanych przez podatników na poziomie wyznaczonym przez najniższe normy, a nieraz poniżej tej granicy. Ministerstwo Finansów wskazywało też na niedokładne i za rzadko przeprowadzane kontrole ksiąg i lustracje przedsiębiorstw oraz niemal zupełne zaniechanie ustalania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym w trybie art. 119 dekretu z 16 V 1946 r. o postępowaniu podatkowym. Przypomnijmy, że uprawniał on władzę podatkową, w razie braku danych niezbędnych do ustalenia rzeczywistej wysokości dochodu, do ustalenia go na podstawie znamion zewnętrznych, świadczących o wydatkach domowych i osobistych podatnika oraz o jego ogólnym położeniu ekonomicznym<sup>124</sup>. W tej sytuacji Ministerstwo Finansów zezwoliło na przekazywanie spraw obywatelskim komisjom podatkowym, bez uprzedniego badania ksiąg<sup>125</sup>. Przypomnijmy, że jednym z ustawowych warunków przekazania sprawy obywatelskiej komisji podatkowej było „uzasadnione przekonanie urzędu”, że księgi nie obejmują całości obrotu lub dochodu podatnika.

Nadto, urzędy skarbowe zobowiązano do komisyjnego weryfikowania, w terminie do 20 dnia każdego miesiąca, wysokości zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy zadeklarowanych przez najsilniejszych ekonomicznie podatników. W skład owych komisji mieli wchodzić: naczelnik urzędu skarbowego, kierownik i referenci działu wymiarowego, przedstawiciele partii i związku zawodowego.

Z kolei urzędy skarbowe usprawiedliwiały niewykonanie planu wpływów podatkowych postępującą likwidacją przedsiębiorstw w gospodarce nieuspołecznionej. Ministerstwo Finansów nie podzielało tego poglądu, wskazując, że na etapie planowania wielkości wpływów podatkowych uwzględniono kurczenie się sektora prywatnego w gospodarce. Groziło naczelnikom urzędów skarbowych „surową odpowiedzialnością” za niewykonanie planu wpływów podatkowych<sup>126</sup>.

---

<sup>124</sup> Ministerstwo Finansów wskazywało też na: 1) opieszale i liberalne orzekanie w spraw o występki skarbowe, polegające na naruszeniu przepisów o podatkach pobieranych na rzecz Skarbu Państwa, 2) brak należytej współpracy z organami Ochrony Skarbowej, powołanej do wykrywania i prowadzenia dochodzeń w sprawach o przestępstwa skarbowe, 3) nie dość energiczną akcję egzekucji zaległości podatkowych. AAN MS, sygn. 793, s. 14-235.

<sup>125</sup> Ibidem, s. 128.

<sup>126</sup> Ibidem, s. 198.

Od 1 października 1950 r. obowiązek uiszczania przedpłat na poczet zaliczek na podatek obrotowy i dochodowy rozszerzono na podatników gospodarki nieuspołecznionej, wykonujących usługi transportowe na zlecenie przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej oraz władz i urzędów państwowych<sup>127</sup>.

Zauważmy, że w 1950 r. w sektorze nieuspołecznionym ubyłoby 102 600 podatników podatku obrotowego i dochodowego<sup>128</sup>. W stosunku do 1949 r. (314 500) był to 33% spadek.

W II połowie 1950 r., a więc już po likwidacji izb i urzędów skarbowych oraz urzędów rewizyjnych, nie wyrównano niedoborów we wpływach podatkowych z gospodarki nieuspołecznionej, powstałych w I kwartale 1950 r. W zakresie podatków obrotowego i dochodowego osiągnięto 81% kwoty zapisanej w budżecie na 1950 r. Natomiast łączna kwota wpływów z podatków pobieranych na rzecz Skarbu Państwa z gospodarki nieuspołecznionej i uspołecznionej wyniosła 135% widniejącej w budżecie na 1950 r.

W następstwie akcji wymiaru i poboru wszystkich podatków pobieranych na rzecz Skarbu Państwa i opłaty skarbowej w 1950 r.<sup>129</sup> wpłacono bowiem (w walucie sprzed reformy pieniężnej z 28 X 1950 r.) 577 133 mln zł. Z podatków obrotowego i dochodowego wpłynęło 514 000 mln zł (89%), w tym 451 000 mln zł (88%) z gospodarki uspołecznionej i 63 000 mln zł (12%) z gospodarki nieuspołecznionej<sup>130</sup>.

**VII.** Ustanowiony w 1944 r. i podtrzymany w następnych latach powszechny obowiązek uiszczania zaliczek na poczet podatków obrotowego i dochodowego zapewnił Skarbowi Państwa równomierność wpływu jego podstawowych dochodów oraz zapobiegał niekontrolowanemu narastaniu poważniejszych zaległości podatkowych. Comiesięczny kontakt z podatnikami pozwalał też na bieżącą weryfikację deklarowanych przezeń wysokości obrotów i dochodów. Zapłata podatku przy zastosowaniu formy zaliczkowej odbywa się dwustopniowo i z góry zakłada konieczność wyrównania sumy wpłaconych zaliczek do ustalonej kwoty podatku. Systematyczna wpłata rzetelnie obliczonych zaliczek ma również chronić podatnika przed koniecznością dużej dopłaty po wymiarze rocznym podatku.

W praktyce, zwłaszcza od 1948 r., okazało się, że władze skarbowe powszechnie kwestionowały wysokość deklarowanych podstaw opodatkowania i kwot zaliczek, a następnie stosowały, w skali znacznie większej niż dotych-

---

<sup>127</sup> Rozporządzenie ministra finansów z 15 IX 1950 r. w sprawie przedpłat na poczet zaliczek na podatek obrotowy i dochodowy podatników gospodarki nieuspołecznionej, wykonujących usługi transportowe na zlecenie przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej oraz władz i urzędów państwowych; Dz. U. 1950, nr 42, poz. 386.

<sup>128</sup> Liczba podatników podatków obrotowego i dochodowego w sektorze uspołecznionym zmniejszała się aż do 1953 r., gdy osiągnęła poziom 132 400, zob. J. Lubowicki, op. cit., s. 41.

<sup>129</sup> Zob. A. Witkowski, *Wymiar i pobór podatków (...)*, s. 261-267.

<sup>130</sup> Na podstawie *Rocznika Statystycznego Finansów 1945-1967*, op. cit., s. 43, 136.

czas, domiary podatkowe, obejmujące zwykle okres znacznie dłuższy niż jeden miesiąc. Najczęściej były one konsekwencją odrzucenia ksiąg jako dowodu w postępowaniu podatkowym i ustalenia wysokości podstawy opodatkowania na drodze oszacowania. W przypadku, gdy księgi handlowe, uproszczone lub podatkowe, wykazy, deklaracje bądź inne materiały służące do ustalenia podstawy opodatkowania nie obejmowały według uzasadnionego przekonania urzędu skarbowego (rewizyjnego) całości obrotu lub dochodu podatnika, a urząd nie rozporządzał danymi uprawniającymi do pominięcia tych materiałów i gdy podatnik, mimo wezwania nie skorygował zeznania do wysokości uznanej przez urząd, o wysokości podstawy opodatkowania orzekała obywatelska komisja podatkowa, według swobodnego uznania, na podstawie posiadanego materiału wymiarowego. Była druga, zasadnicza przesłanka domiarów podatkowych. Przypomnijmy, że według stanu na 31 XII 1948 r., przeciętne w skali całego kraju kwoty wymiaru rocznego obciążenia jednego podatnika podatkiem obrotowym (85 720 zł) i podatkiem dochodowym (87 540 zł) znacznie przewyższyły (odpowiednio o 98% i 82%) sumy uiszczonych w 1947 r. zaliczek miesięcznych. Taka skala domiarów podatkowych przekreślała istotę zaliczkowej formy płatności podatków i świadczyła o traktowaniu ich jako narzędzia realizacji założeń polityki szybkiej likwidacji gospodarki nieuspołecznionej.

Przebieg i rezultaty załatwiania zażaleń wnoszonych na decyzje w sprawach zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy zaświadcza w szczególności o dużej liczbie podatników, którzy zdecydowali się skorzystać z tego środka prawnego, aby próbować zmniejszyć wymierzone (domierzone) im kwoty. Z drugiej strony wielkość uzyskanych „odpisów” nie miała większego znaczenia, gdyż odsetek decyzji przychylnych był niewielki. Przypomnijmy też, że corocznie zadziwiająco spory odsetek podatników wycyfywał wniesione uprzednio zażalenia, co sugeruje naciski ze strony władz skarbowych.

Ministerstwo Skarbu wywierało nieustannie olbrzymią presję na izby skarbowe, urzędy skarbowe i rewizyjne dla zapewnienia terminowej realizacji wpływów podatkowych, które kolejne budżety przewidywały w kwotach radykalnie większych. Nie zmniejszała jej, mimo iż uzyskiwane corocznie wpływy podatkowe przekraczały kwoty zapisane w ustawach skarbowych. Pochwały pod adresem podległych organów formułowało niezmiernie rzadko i bardzo powściągliwie. Niemal nieustannie natomiast akcentowało: nie dość wnikliwie i za rzadko przeprowadzane kontrole ksiąg i lustracje przedsiębiorstw; mało krytyczne cenzurowanie wysokości zaliczek miesięcznych na podatki obrotowy i dochodowy, deklarowanych przez podatników; niedostateczną współpracę z obywatelskimi komisjami podatkowymi i lustratorami społecznymi; zbyt powściągliwe korzystanie z możliwości ustalenia podstawy opodatkowania na drodze oszacowania oraz ustalania rzeczywistej wysokości dochodu podatnika na podstawie znamion zewnętrznych, świadczących o wydatkach domowych i osobistych podatnika oraz o jego ogólnym położeniu

ekonomicznym; nie dość energiczną akcją egzekucyjną; opieszale i liberalne rozstrzygnięcie spraw o występki i wykroczenia skarbowe, polegające na naruszeniu przepisów w zakresie podatków bezpośrednich, pobieranych na rzecz Skarbu Państwa. Jeszcze bardziej krytyczne oceny i wyższe oczekiwania formułowały władze partyjne, związki zawodowe i organizacje społeczne.

Ministerstwo Skarbu podkreślało również, że dążność do powiększania wpływów podatkowych nie może, w żadnym wypadku, podważać zasady sprawiedliwości opodatkowania. Owa przestroga nie była jednak akcentowana równie silnie i często, jak konieczność wzrostu dochodów Skarbu Państwa z omawianych podatków. Nie widać rezultatów tej troski, zwłaszcza od 1948 r., mimo licznych sygnałów o łamaniu prawa przez organy podatkowe, zgłaszanych przez organizacje podatników. Bardzo wymowne w tym względzie jest stanowisko Naczelnej Rady Zrzeszeń Kupieckich RP, która przedkładając w 1950 r. ministrowi finansów swe uwagi do projektu zmiany dekretu o postępowaniu podatkowym, podkreślała nie tyle potrzebę usunięcia z projektu licznych, restrykcyjnych wobec podatnika rozwiązań, ile postulowała:

„aby przepisy o postępowaniu, które w tej czy innej formie będą wprowadzone w życie, były wykonywane przez organa podatkowe z całą sumiennością i przy pełnym respektowaniu praw przysługujących podatnikom. O ile bowiem miałyby panować nadal praktyka pomijania przepisów postępowania przez organy finansowe, treść ich pozostanie bez znaczenia dla podatników”<sup>131</sup>.

---

<sup>131</sup> AAN MS, sygn. 715, s. 384.