

MONIKA MÜNNICH

CHARAKTERYSTYKA KONTROLI SKARBOWEJ
JAKO ORGANU WYKONAWCZEGO WŁADZ SKARBOWYCH
W II RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

WSTĘP

Kontrola skarbowa od samego początku wprowadzenia jej w 1992 r. do struktur administracji skarbowej budziła wiele negatywnych opinii zarówno wśród przedstawicieli środowisk naukowych, jak i praktyków prawa podatkowego. W wyniku ostatnich zmian przeprowadzonych w 2003 r. w aparacie finansowym, w związku z dostosowywaniem go do regulacji obowiązujących w państwach Unii Europejskiej, kontrola skarbowa w zasadzie stała się polską wersją „policji skarbowej”. Zasadność tworzenia w obecnych warunkach politycznych i gospodarczych tego typu formacji ponownie wywołała w literaturze przedmiotu wiele rozbieżnych opinii. Przeważająca ich część ma charakter krytyczny.

Jeżeli zatem instytucja kontroli skarbowej stanowi tak dyskusyjny element współczesnego systemu prawa finansowego, warto zastanowić się nad jej genezą i przesłankami powstania w II Rzeczypospolitej Polskiej, tym bardziej, że – jak pisze C. Kosikowski – wiele kontrowersyjnych zjawisk w prawie finansowym można wyjaśnić, chociażby częściowo, poddając je analizie historycznej¹. W niniejszym artykule zastosowano właśnie taką metodę historyczną. Chronologiczne przeanalizowanie przedwojennych aktów prawnych umoż-

MONIKA MÜNNICH – Katedra Finansów i Prawa Finansowego WPPKiA KUL; adres do korespondencji: e-mail: mmunnich@kul.lublin.pl

¹ Por. C. K o s i k o w s k i, *Wyjaśnienie genezy i istoty prawa finansowego w drodze analizy historycznej*, w: *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 29-41.

liwiło nie tylko poznanie genezy kontroli skarbowej w polskim aparacie skarbowym, ale pomogło również w udzieleniu odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu obecny kształt kontroli skarbowej nawiązuje do regulacji z czasów międzywojnia.

1. STRUKTURA ORGANÓW ADMINISTRACJI SKARBOWEJ PODPORZĄDKOWANEJ MINISTROWI SKARBU

Po odzyskaniu niepodległości w 1918 roku unifikacja trójzaborowego prawa skarbowego stała się najtrudniejszym i najpilniejszym zadaniem dla ówczesnych władz państwowych. Zorganizowanie rodzimego aparatu skarbowego oraz zapewnienie stałych i wysokich wpływów podatkowych do budżetu państwa, szczególnie: z tytułu opłat, monopolu i akcyzy, stanowiło bowiem podstawowy warunek dalszego rozwoju kraju². Niestety proces ujednoczenia tej gałęzi prawa, podobnie zresztą jak i innych, utrudniony był przede wszystkim brakiem jednolitego systemu monetarnego, podatkowego i celnego oraz odpowiednio wyszkolonej kadry pracowników we wszystkich działach tej gałęzi administracji³. Fakt, że w tak trudnych warunkach scalanie przepisów skarbowych przebiegło szybko, świadczy o wielkiej determinacji władz odrodzonego państwa⁴.

Budowa jednolitej administracji skarbowej funkcjonującej na obszarze całego odrodzonego państwa polskiego zapoczątkowana została wydaniem ustawy o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych w 1919 roku⁵. Odrębnie aparat skarbowy uregulowany został jedynie na Śląsku, do czego zobowiązywał Polskę tak zwany statut graniczny⁶. W świetle prze-

² T e n ż e, *Pozycja prawna Ministra Skarbu w Polsce międzywojennej*, „Finanse” 1973, nr 8, s. 65.

³ I. W e i n f e l d, *Skarbowość polska*, Warszawa 1935, s. III i 2.

⁴ Przeprowadzany proces ujednoczenia systemu prawnego polegał z reguły na wydawaniu nowych ustaw jednolitych dla całej Polski, bądź też na rozciąganiu na terytorium kraju przepisów z czasów zaborów, właściwych wcześniej tylko dla jakiegoś obszaru. Dokładne omówienie prawa skarbowego państw zaborczych, patrz: E. S t r a s b u r g e r, *Ustrój skarbowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 1922.

⁵ Zob. ustawa o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych z dnia 31 lipca 1919 r., Dz. P. P. P 1919, Nr 65, poz. 391.

⁶ Ustawy podatkowe miały na tym obszarze charakter partykularny, uchwał je bowiem Sejm Śląski, a dopełniały rozporządzenia śląskiej Rady Wojewódzkiej i Wojewody. Pomimo tej odrębności legislacyjnej Śląsk miał władze skarbowe zorganizowane, tak jak i reszta Polski.

pisów wymienionej ustawy, naczelna władza kierownicza i nadzorcza nad całą administracją skarbową powierzona została Ministrowi Skarbu⁷. Przez niemalże cały okres istnienia II Rzeczypospolitej Minister Skarbu miał bardzo szeroką władzę kształtowania ustawodawstwa finansowego, przede wszystkim z zakresu prawa budżetowego, ale również podatkowego, celnego i dewizowego⁸.

Stworzona na początku lat dwudziestych dwuinstancyjna struktura organów polskiego aparatu skarbowego pomimo licznych zmian przetrwała do września 1939 roku. Organami skarbowymi pierwszej instancji były dwa rodzaje urzędów skarbowych, czyli: a) podatków i opłat skarbowych oraz b) akcyz i monopolii państwowych⁹. Obok urzędów skarbowych w II Rzeczypospolitej w latach 1919-1935 istniał jeszcze jeden rodzaj organów skarbowych pierwszej instancji, a mianowicie kasy skarbowe¹⁰. Organami drugiej instancji były natomiast izby skarbowe¹¹. Funkcję organów wykonawczych władz skar-

Jedynie drugą instancję stanowiła nie izba skarbową, ale wydzielony w urzędzie wojewódzkim Wydział Skarbowy, który był autonomicznym organem wykonawczym, zob.: W e i n f e l d, *Skarbowość polska...*, s. 37, 45; S. G ł ą b i ń s k i, *Polskie prawo skarbowe*, Lwów 1928, s. 2-12.

⁷ Zob.: art. 1 ustawy o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych z 1919 r. Prerogatywy nadzorcze Ministra Skarbu potwierdzone zostały w przepisach ordynacji podatkowej z 1934 r., por. art. 4-8 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. ordynacja podatkowa, Dz. U. RP 1934, Nr 39, poz. 346, (dalej: ordynacja podatkowa).

⁸ Efektem tych uprawnień była ogromna liczba rozporządzeń wydanych przez kolejnych Ministrów Skarbu w latach 1921-1939. Stanowiły one 75,4% całości aktów prawnych regulujących system finansowy państwa, podczas gdy akty prawne wydawane przez Radę Ministrów tylko 6%; zob. więcej: K o s i k o w s k i, *Pozycja prawna Ministra Skarbu...*, s. 55-69.

⁹ Por. art. 3 i art. 8 pkt 1 ustawy o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych z 1919 r. Zmiany w strukturze administracyjnej wprowadzone zostały dopiero w lutym 1939 r., kiedy to zlikwidowano urzędy skarbowe podatków i opłat, a wprowadzono urzędy skarbowe i urzędy opłat stemplowych, bez zmian pozostały urzędy akcyz i monopolii państwowych. Zmieniona struktura organów pierwszej instancji funkcjonowała do września 1939 r.

¹⁰ Kasy skarbowe pobierały i przechowywały pieniądze i inne wartości na rachunku Skarbu Państwa. Dokonywały wypłat na podstawie właściwych poleceń i prowadziły rachunkowość wpływów i wydatków funduszy państwowych. Kasom skarbowym mogły być powierzone niektóre czynności bankowe z ramienia Banku Polskiego; por. art. 11 ustawy o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych 1919 r. Kasy skarbowe zostały zniesione z dniem 31 stycznia 1935 r. rozporządzeniem Prezydenta Rzeczypospolitej z 28 grudnia 1934 r., o unormowaniu właściwości władz i trybu postępowania w niektórych działach administracji państwowych, Dz. U. RP 1934, Nr 110, poz. 976.

¹¹ Zgodnie z treścią omawianej ustawy izby skarbowe mogły sprawować nadzór bezpośredni nad kasami skarbowymi, bądź też za pośrednictwem obu rodzajów urzędów skarbowych; zob.: art. 8 pkt 3 ustawy o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych z 1919 r.

bowych pierwszej instancji początkowo pełnili urzędnicy kontroli skarbowej, a następnie dwa rodzaje organów: kontrola skarbowa oraz ochrona skarbowa.

2. KONTROLA SKARBOWA

Kontrola skarbowa wraz z ochroną skarbową, czyli organy wykonawcze urzędów skarbowych akcyz i monopolu państwowych, stanowiły bardzo ważny element administracji skarbowej i systemu podatkowego w II Rzeczypospolitej. Instytucja kontroli skarbowej przejęta została przez polskie ustawodawstwo skarbowe z prawa austriackiego¹². Po raz pierwszy pojęcie to pojawiło się w rozporządzeniu Ministra Skarbu z 1920 roku¹³. Wcześniej doktryna prawa skarbowego traktowała kontrolę skarbową jako prerogatywę Najwyższej Izby Kontroli¹⁴.

Najogólniej mówiąc, do zadań pracowników kontroli skarbowej należało kontrolowanie i nadzorowanie przedsiębiorstw produkujących, handlujących lub przechowujących wyroby akcyzowe i monopolowe. Było to następstwem tego, że ówczesne urzędy skarbowe akcyz i monopolu państwowych, przy których funkcjonowała kontrola podatkowa, sprawowały bezpośredni nadzór nad produkcją, transportem, handlem i składami przedmiotów akcyzowych lub stanowiących monopol państwowy. Do artykułów akcyzowo-monopolowych należały między innymi: wino, piwo, drożdże, kwas octowy, cukier i zapalniczki, a do towarów monopolowych: wyroby spirytusowe, tytoniowe, a także loterie państwowe¹⁵.

¹² Zob.: Przepisy dla straży skarbowej z dnia 19 marca 1907 r., „Dziennik Rozporządzeń Austriackiego Ministra Skarbu” 1907, Nr 45.

¹³ Zob.: art. III pkt 1-3 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 26 maja 1920 r. o przedmiocie zmiany względnie ograniczenia toku instancji i zakresu działania władz i urzędów podległych Dyrekcji Skarbu we Lwowie, Dz. U. RP 1920, Nr 60, poz. 373. Rozporządzenie to obejmowało swoim zasięgiem ziemie byłego zaboru austriackiego.

¹⁴ Zob. szerzej: S t r a s b u r g e r, *Ustrój skarbowy Rzeczypospolitej...*, s. 223-225.

¹⁵ Por. art. 10 pkt a i b ustawy o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych z 1919 r. oraz § 66 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania izb skarbowych i podległych izmom urzędów skarbowych z dnia 20 czerwca 1927 roku, Dz. U. RP 1927, Nr 66, poz. 588; § 59 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania izb i urzędów skarbowych z dnia 13 sierpnia 1931 roku, Dz. U. RP 1931, Nr 77, poz. 613; § 28 rozporządzenie Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych z dnia 23 lutego 1939 roku, Dz. U. RP 1939, Nr 18, poz. 118.

Organizacja kontroli skarbowej jako zespołu organów wykonawczych urzędów akcyz i monopolu państwowych unormowana została w dwóch rozporządzeniach Ministra Skarbu z 1925 roku. Na mocy przepisów jednego z nich wydzieleni zostali specjaliści kontroli skarbowej, którzy, podobnie jak i wszystkie pozostałe organy wykonawcze, posiadali kompetencje w zakresie dokonywania kontroli, przeszukiwania przedsiębiorstw i zakładów objętych dozorem skarbowym oraz rewizji ksiąg i dokumentów znajdujących się w siedzibach tych podmiotów¹⁶. Podkreślić należy, że w świetle przepisów tego rozporządzenia urzędnicy kontroli skarbowej znajdowali się w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do innych tego typu organów wykonawczych. Jako jedyni nie potrzebowali bowiem osobnego upoważnienia do wszczynania czynności kontrolnych w zakładach podlegających urzędowemu dozorowi skarbowemu. Częstotliwość podejmowania czynności kontrolnych wynikała ze szczególnych przepisów prawnych lub zależała od potrzeby. W tym drugim wypadku decyzja o rozpoczęciu kontroli należała do sfery uznaniowej tychże organów¹⁷. Do zakresu przedmiotowego urzędników kontroli skarbowej należało zbieranie danych oraz pobór podatków spożywczych i monopolu państwowych na całym obszarze państwa, a także ceł poza miejscem urzędowania urzędów celnych i poza pasem granicznym.

Organizacja kontroli skarbowej uporządkowana została w rozporządzeniu Ministra Skarbu z 1925 roku¹⁸. W świetle przepisów tego rozporządzenia wśród urzędników kontroli skarbowej wyodrębnione zostały trzy kategorie, czyli inspektorzy, komisarze i rewidenci. W strukturach poszczególnych urzędów skarbowych akcyz i monopolu państwowych oraz we wszystkich miastach powiatowych, ustanawiany był jeden inspektor kontroli skarbowej¹⁹. Do pomocy inspektorom przydzielano w odpowiedniej liczbie komisarzy i rewidentów kontroli skarbowej²⁰. Urzędnicy wszystkich trzech kategorii podpo-

¹⁶ Por. § 1 pkt 2 lit. b i pkt 3 lit. a rozporządzenia Ministra Skarbu wydane w porozumieniu z MSW i MS w celu wykonania ustawy z dnia 14 grudnia 1923 r. o uprawnieniach organów wykonawczych władz skarbowych, z dnia 24 czerwca 1925 r., Dz. U. 1925, Nr 83, poz. 576.

¹⁷ Por. art. 4 ustawy o uprawnieniach organów wykonawczych władz skarbowych z 1923 r.

¹⁸ Zob.: rozporządzenie Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z dnia 24 czerwca 1925 r., Dz. Urz. Ministra Skarbu 1925, Nr 27, poz. 581.

¹⁹ Jeżeli jednak było to konieczne, wówczas ustanawiano jednego inspektora dla kilku powiatów, bądź kilku inspektorów dla jednego powiatu, por. § 2 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1925 r.

²⁰ Por. § 2 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1925 r.

rządkowani byli służbowo bezpośrednio bądź pośrednio urzędom akcyz i monopoli jako organom skarbowym pierwszej instancji²¹. Rozporządzenie przewidywało również możliwość powoływania oddziałów kontroli skarbowej, w skład których wchodziłi komisarze i rewidenci. Celem ich działania było skuteczne strzeżenie dochodów państwowych i wypełniania innych czynności nakazanych przepisami prawa skarbowego. Oddziały kontroli skarbowej podlegały inspektorom kontroli skarbowej. Ich właściwość terytorialna obejmowała obszar kilku gmin²².

W kolejnym rozporządzeniu wydanym w 1927 roku w sprawie organizacji kontroli skarbowej Minister Skarbu określił właściwość terytorialną poszczególnych kategorii urzędników. Inspektorom podporządkowano tak zwane obwody kontrolne (inspektoraty)²³, a komisarzom i rewidentom rejony służbowe, obejmujące jedną bądź więcej gmin, ewentualnie kilka dzielnic albo ulic w większych miastach²⁴.

Przepisy obu rozporządzeń Ministra Skarbu z lat 1925 i 1927 roku przewidywały ustanawianie przez izby skarbowe w przedsiębiorstwach podlegających właściwości urzędów akcyz i monopoli państwowych stałych nadzorów. Ich wykonywanie powierzano specjalnym urzędnikom kontroli skarbowej²⁵. Pierwsze stałe nadzory (lub dozory) ustanawiane w przedsiębiorstwach produkujących lub handlujących wyrobami akcyzowymi lub monopolowymi dały początek szczególnemu nadzorowi podatkowemu funkcjonującemu w Polsce, z niewielką przerwą w latach pięćdziesiątych, do dzisiaj.

Urzednicy kontroli skarbowej, podobnie jak pozostałe skarbowe organy wykonawcze, byli formacją umundurowaną. Jedynie w określonych prawem przypadkach, za specjalnym zezwoleniem bezpośredniego przełożonego, mogli oni podczas wykonywania obowiązków służbowych używać odzieży cywilnej²⁶. Od pozostałej grupy urzędników wyróżniał ich fakt, iż jako jedyni

²¹ Por. § 6 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1925 r.

²² Por. § 5 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1925 r.

²³ Por. § 2 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 4 listopada 1927 r., Dz. Urz. Ministra Skarbu 1927, Nr 36, poz. 379.

²⁴ Por. § 3 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1927 r.

²⁵ Por. § 4 i § 7 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1925 r. oraz § 4 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1927 r.

²⁶ Por. art. 9 ustawy o uprawnieniach organów wykonawczych władz skarbowych z 1923 r.; § 4 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 27 maja 1924 r. o umundurowaniu urzędników kontroli skarbowej, Dz. U. RP 1924, Nr 106, poz. 966; § 25 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1925 r.; § 27 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1927 r.

w ramach całego aparatu skarbowego wyposażeni byli w broń palną²⁷. Poza tym urzędnicy kontroli skarbowej, wykonując zadania związane ze ściganiem czynów stanowiących naruszenie ustaw podatkowych w zakresie akcyz i monopolu państwowych, mieli prawo do korzystania z uprawnień właściwych dla władz bezpieczeństwa publicznego na podstawie przepisów prawa karnego²⁸. Z uwagi na bardzo szeroki zakres prerogatyw przysługujących funkcjonariuszom kontroli skarbowej można zaryzykować stwierdzenie, iż stanowili oni umundurowaną i uzbrojoną przedwojenną polską „policję fiskalną” lub „policję skarbową” w zakresie zwalczania przestępczości akcyzowo-monopolowej.

W związku z tym, że poszczególni urzędnicy kontroli skarbowej (inspektorzy, komisarze, rewidenci) oraz oddziały kontroli skarbowej zajmowały się ochroną dochodów podatkowych pochodzących z newralgicznych dla gospodarki źródeł, jakimi bez wątplenia były zakłady produkujące i handlujące towarami akcyzowymi i monopolowymi, ustanowione zostały nad nimi specjalne organy lustracyjne, czyli inspektorzy ministerialni²⁹ oraz rewizorzy akcyzowi³⁰. Zasadniczym zadaniem owych organów lustracyjnych, działających przy izbach skarbowych, a dokładnie w ich wydziałach akcyzowo-monopolowych, było czuwanie nad należyтым wykonywaniem i stosowaniem przepisów obowiązujących przy ustalaniu i poborze podatków z tytułu akcyz i monopolu państwowych przez urzędników kontroli skarbowej³¹.

Zmiany w funkcjonowaniu kontroli skarbowej wprowadziło kolejne rozporządzenie Ministra Skarbu z roku 1933. Omówione powyżej trzy kategorie urzędników kontroli skarbowej oraz oddziały kontroli skarbowej zastąpiły dwa rodzaje organów, a mianowicie kontrola skarbowa w rejonach kontrol-

²⁷ Zob. § 26 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1925 r.; § 27 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1927 r.

²⁸ Por. art. 4 lit. c ustawy o uprawnieniach organów wykonawczych władz skarbowych z 1923 r. oraz § 10 rozporządzenia Ministra Skarbu wydane w porozumieniu z MSW i MS w celu wykonania ustawy z dnia 14 grudnia 1923 r. o uprawnieniach organów wykonawczych władz skarbowych z 1925 r. w związku z art. 1 ustawy o uprawnieniach organów wykonawczych władz skarbowych z 1923 r.

²⁹ Zob. rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 8 maja 1924 r. w przedmiocie wydania Instrukcji służbowej dla Inspektorów ministerialnych, ustanowionych przy Departamencie Akcyz i Monopolów, Dz. Urz. Ministra Skarbu 1924, Nr 14 poz. 367 oraz § 8 i 9 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1925 r.; § 9 i 10 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1927 r.

³⁰ Por. § 9-12 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1925 r.; § 11 i 12 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1927 r.

³¹ Por. § 9 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1925 r.

nych oraz brygady kontroli skarbowej³². Rejony kontrolne obejmowały swoją właściwością terytorialną obszar jednego lub kilku powiatów. Siedzibą rejonu kontrolnego była siedziba właściwego starostwa lub jednego ze starostw. Na czele rejonu kontrolnego stał kierownik, który podlegał bezpośrednio kierownikowi urzędu skarbowego akcyz i monopoli państwowych³³. Do zadań urzędników rejonu kontrolnego należało:

- wykonywanie nadzoru nad przedsiębiorstwami produkującymi artykuły akcyzowo-monopolowe;
- prowadzenie kontroli obrotu handlowego tymi artykułami w zakresie ustalonym odpowiednimi instrukcjami³⁴.

Brygady kontroli skarbowej zorganizowane zostały w obwodach urzędów skarbowych akcyz i monopoli państwowych. Siedzibą brygad były siedziby urzędów skarbowych. Na ich czele zaś stali kierownicy brygad, którzy podporządkowani byli kierownikom właściwych urzędów skarbowych. Poza siedzibą brygad kontroli skarbowej mogły być tworzone jej oddziały. Zasadnicze zadanie brygad kontroli skarbowej i ich oddziałów stanowiła walka z przestępczością akcyzowo-monopolową oraz kontrola obrotu handlowego artykułami akcyzowymi i monopolowymi³⁵. W związku z tym, że brygady kontroli skarbowej przejęły tę część kompetencji urzędników kontroli skarbowej, wśród których znajdowały się uprawnienia śledcze, można domniemywać, że to właśnie brygady stały się nową „policją fiskalną”.

W 1936 roku specjalnie uprawnieni pracownicy rejonów kontroli skarbowej otrzymali prawo do wykonywania stałego nadzoru w przedsiębiorstwach akcyzowo-monopolowych³⁶. Do tego czasu uprawnienie w tym zakresie posiadali specjaliści urzędnicy kontroli skarbowej.

³² Por. § 1 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 23 czerwca 1933 r., o organizacji i zakresie działania kontroli skarbowej, Dz. U. RP 1933, Nr 62, poz. 465, (dalej: rozporządzenie Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania kontroli skarbowej z 1933 r.).

³³ Por. § 1-3 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania kontroli skarbowej z 1933 r.

³⁴ Por. § 1-3 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania kontroli skarbowej z 1933 r.

³⁵ Por. § 5-7 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania kontroli skarbowej z 1933 r.

³⁶ Por. § 9-11 i § 17 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania kontroli skarbowej z dnia 16 grudnia 1936 r., Dz. U. RP 1936, Nr 94, poz. 664.

Brygady kontroli skarbowej zostały natomiast przekształcone w śledcze organy wykonawcze, podlegające inspektorom do walki z przestępczością, działającym w izbach skarbowych³⁷.

Urzednicy kontroli skarbowej, a następnie kontrola skarbowa i brygady kontroli skarbowej, czyli organy wykonawcze urzędów akcyz i monopolu państwowych nie były jedynymi strukturami w aparacie skarbowym II Rzeczypospolitej, do zadań których należało zwalczanie przestępczości akcyzowo-monopolowej. W przepisach omawianych wyżej rozporządzeń Ministra Skarbu, regulujących organizację kontroli skarbowej, wymieniony był jeszcze jeden rodzaj organów kontrolnych, a mianowicie – brygady lotnej kontroli. Funkcjonowały one w ramach wydziałów akcyzowo-monopolowych izb skarbowych. Początkowo głównym celem istnienia owych brygad było praktyczne szkolenie urzędników kontroli skarbowej, którego celem było zapewnienie jednolitego wykonywania oraz przestrzegania prawa skarbowego. Poza tym brygady lotnej kontroli, podobnie jak i sami urzędnicy kontroli skarbowej, zajmowały się zwalczaniem przestępczości skarbowej³⁸. Z upływem czasu to właśnie zadanie stało się zasadniczym celem ich istnienia³⁹.

Zakres prerogatyw brygad lotnej kontroli, działających w strukturach izb skarbowych, pokrywał się wyraźnie z kompetencjami urzędników kontroli skarbowej, będących organami wykonawczymi urzędów akcyz i monopolu państwowych. Pracownicy tychże urzędów skarbowych mieli obowiązek udzielania członkom brygad na ich żądanie informacji niezbędnych do wykonywania ich zadań. Odmowa udzielenia takiej pomocy mogła nastąpić jedynie w uzasadnionych przypadkach⁴⁰. Członkowie lotnych brygad kontroli, podobnie jak i urzędnicy kontroli skarbowej stanowili formację umundurowaną i uzbrojoną⁴¹. Istnienie i zakres obowiązków brygad lotnej kontroli potwierdzały kolejne akty prawne wydawane przez Ministra Skarbu⁴².

³⁷ Zob. § 17 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania kontroli skarbowej z 1936 r.

³⁸ Zob. § 8 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1925 r.

³⁹ Zob. § 8 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1927 r. Bezpośrednią podstawą funkcjonowania brygad lotnej kontroli był regulamin służbowy dla brygad Lotnej Kontroli z 20 września 1929 r., Dz. Urz. Ministra Skarbu 1929, Nr 26, poz. 290.

⁴⁰ Zob. § 8 regulaminu służbowego dla brygad Lotnej Kontroli z 1929 r.

⁴¹ Zob. § 9 regulaminu służbowego dla brygad Lotnej Kontroli z 1929 r. w związku z § 27 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z 1927 r.

⁴² Zob. § 42 pkt 2 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania izb skarbowych i podległych izmom urzędów skarbowych z 1927 r. oraz § 36 rozporządzenia Mini-

Sytuacja zmieniła się w roku 1936, kiedy to w strukturach administracji skarbowej wyodrębniony został nowy organ, a mianowicie Inspektorat Dewizowy Ministerstwa Skarbu⁴³. Do obowiązków Inspektoratu Dewizowego należało przede wszystkim nadzorowanie obrotu dewizowego i zwalczanie przestępstw w tym segmencie. W praktyce jednak zakres działania Inspektoratu Dewizowego obejmował przede wszystkim ściganie wszelkich przestępstw skarbowych, będących następstwem naruszenia przepisów o podatkach bezpośrednich, opłatach stemplowych, a także przepisów akcyzowych i monopolowych. Organami śledczymi Inspektoratu Dewizowego byli inspektorzy, ustanawiani przy każdej izbie skarbowej i podporządkowani jednocześnie dyrektorom tychże izb. Inspektorom bezpośrednio zaś podlegały wspomniane brygady kontroli skarbowej, które wcześniej, od roku 1933, były samodzielnymi organami wykonawczymi urzędów akcyz i monopoli państwowych. Dodać należy, że Inspektorat Dewizowy nie był organem działającym w ramach ministerstwa skarbu, ale podlegał bezpośrednio samemu ministrowi⁴⁴.

Szerokie kompetencje Inspektoratu Dewizowego w zakresie zwalczania przestępczości podatkowej przyczyniły się do tego, że w 1937 roku zmieniona została nazwa tego organu⁴⁵. Dotychczasową nomenklaturę, czyli Inspektora Dewizowego Ministra Skarbu, inspektora (do walki z przestępczością) i brygady kontroli skarbowej zastąpiły odpowiednio następujące określenia: Inspektor Główny Ochrony Skarbowej, inspektor okręgowy ochrony skarbowej oraz brygady ochrony skarbowej. W ten sposób pojawiła się w administracji skarbowej kolejna instytucja – ochrona skarbowa⁴⁶.

stra Skarbu o organizacji i zakresie działania izb skarbowych i podległych izmom urzędów skarbowych z 1931 r.

⁴³ Zob. zarządzenie Ministra Skarbu z dnia 26 sierpnia 1936 r. o organach i zakresie działania Inspektoratu Dewizowego Ministerstwa Skarbu, Dz. Urz. Ministerstwa Skarbu 1936, Nr 23, poz. 711.

⁴⁴ Zob. A. Witkowski, *Ochrona skarbowa w Polsce w latach trzydziestych*, „Finanse” 1986, nr 11-12, s. 41.

⁴⁵ Zob. zarządzenie Ministra Skarbu z dnia 9 czerwca 1937 r. o zmianie nazwy Inspektoratu Dewizowego Ministerstwa Skarbu i jego organów, Dz. Urz. Ministerstwa Skarbu 1937, Nr 17, poz. 570.

⁴⁶ Ochronę skarbową jako organ wykonawczy władz skarbowych, którego celem było zwalczanie przestępstw skarbowych, wymieniało obok Straży Granicznej i kontroli skarbowej również rozporządzenie Ministra Skarbu i Sprawiedliwości z dnia 1 lipca 1937 r. przepisy wykonawcze do prawa karnego skarbowego, Dz. U. RP 1936, Nr 84, poz. 581.

Prawno-ustrojowe usytuowanie Inspektoratu Głównego Ochrony Skarbowej w ramach struktury ministerstwa skarbu budziło wiele kontrowersji⁴⁷. W drugiej połowie lat trzydziestych dwudziestego wieku zaistniała bowiem następująca sytuacja. W aparacie skarbowym funkcjonowały równocześnie, niezależnie od siebie, trzy rodzaje organów, których kompetencje w zakresie zwalczania przestępstw akcyzowo-monopolowych pokrywały się. Były to kontrola skarbową, czyli zespół organów wykonawczych urzędów akcyz i monopolu państwowych, ochrona skarbową, funkcjonująca w ramach Inspektoratu Głównego Ochrony Skarbowej oraz brygady lotnej kontroli, funkcjonujące w strukturach izb skarbowych.

Taki niekorzystny z punktu widzenia przedsiębiorstw produkujących, handlujących lub przechowujących artykuły akcyzowo-monopolowe zbieg kompetencji kontrolnych zlikwidowany został niestety dopiero w lutym 1939 r. W świetle przepisów nowego rozporządzenia Ministra Skarbu organami wykonawczymi wszystkich władz skarbowych pierwszej instancji zostały: ochrona skarbową i kontrola skarbową⁴⁸. Ochrona skarbową jako organ wykonawczy władz skarbowych pierwszej instancji zorganizowana została w brygadach, których właściwość miejscowa obejmowała obszar jednego lub kilku powiatów. Siedzibą brygad ochrony skarbowej była siedziba władz administracji ogólnej. W obwodzie każdej brygady mogły być utworzone oddziały. Struktura terytorialna ochrony skarbowej była zatem identyczna jak brygad kontroli skarbowej⁴⁹. Inaczej natomiast wyglądał układ kierowniczy. Na czele każdej brygady ochrony skarbowej stał kierownik, który podlegał dyrektorowi właściwej izby skarbowej. Na czele oddziału również stał kierownik, ale podlegał on kierownikowi brygady⁵⁰. Jednocześnie w izbach skarbowych funkcjonował nadal inspektor ochrony skarbowej. Nie był on jednakże organem wykonawczym władz skarbowych pierwszej instancji, gdyż

⁴⁷ Por. Witkowski, *Ochrona skarbową...*, s. 39-53.

⁴⁸ Por. § 24 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych z 1939 r.

⁴⁹ Nazwy: ochrona skarbową i brygady ochrony skarbowej przejęte zostały z terminologii stosowanej wobec organów Inspektoratu Głównego Ochrony Skarbowej, w którym również funkcjonowały od 1937 r. brygady ochrony skarbowej podporządkowane inspektorom ochrony skarbowej. Pozostawienie starego nazewnictwa było niewątpliwie słusznym rozwiązaniem. Zmianom organizacyjno-kompetencyjnym, które zapewne spowodowały duże zamieszanie wśród podatników, nie towarzyszyły zmiany w nazewnictwie organów.

⁵⁰ Zob. § 25 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych z 1939 r.

podlegał bezpośrednio dyrektorowi izby skarbowej i odpowiedzialny był przed nim za całokształt spraw administracyjnych i nadzór nad brygadami ochrony skarbowej⁵¹.

Zakres działania brygad ochrony skarbowej był bardzo szeroki, obejmował między innymi:

- śledzenie przestępstw z zakresu podatków i opłat pośrednich, monopoli państwowych, podatków bezpośrednich, opłat stemplowych i danin pokrewnych, a także obrotu papierami premiovymi oraz z dziedziny obrotu pieniężnego i towarowego z zagranicą i Wolnym Miastem Gdańskiem;
- prowadzenie dochodzeń w sprawach o przestępstwa z zakresu podatków i opłat pośrednich, monopoli państwowych i obrotu papierami premiovymi;
- prowadzenie dochodzeń w odniesieniu do podatków bezpośrednich, opłat stemplowych i danin pokrewnych, w granicach zlecenia wydanego przez władzę skarbową uprawnioną do ścigania tego typu przestępstw⁵².

Brygady ochrony skarbowej, tak jak i istniejące wcześniej brygady kontroli skarbowej, stanowiły formację umundurowaną i uzbrojoną, wyposażoną w uprawnienia porównywalne z kompetencjami organów ścigania. Była to zatem kolejna forma przedwojennej „policji fiskalnej”.

Rozporządzenie Ministra Skarbu z 1939 roku właściwie nie zmieniło struktury i kompetencji kontroli skarbowej. Funkcjonowała ona nadal w rejonach kontrolnych, a obszar rejonu pokrywał się z terytorium jednego powiatu, z tym że siedzibą rejonu była, tak jak i w przypadku brygad ochrony skarbowej, siedziba władz administracji ogólnej. W obwodzie rejonu tworzone były oddziały rejonu kontroli skarbowej. Na czele rejonów stali kierownicy, którzy podporządkowani byli właściwym naczelnikom urzędów skarbowych akcyz i monopoli państwowych⁵³.

Rejony kontroli skarbowej nadal wykonywały nadzór nad produkcją i obrotem artykułów akcyzowo-monopolowych oraz kontrolę obrotu artykułów podlegających z mocy specjalnych przepisów ograniczeniom w produkcji

⁵¹ Zob. § 6 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych z 1939 r.

⁵² Ponadto do uprawnień brygad ochrony skarbowej należał na przykład nadzór nad obrotem akcyzowo-monopolowym z Wolnym Miastem Gdańskiem; patrz szerzej: § 28 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych z 1939 r.

⁵³ Zob. § 26 pkt 1-6 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych z 1939 r.

i obrocie. Ponadto rejony współdziałały w czynnościach organów przedsiębiorstw monopolowych w zakresie ustalonym przepisami Ministra Skarbu. Ściagały i prowadziły dochodzenia w sprawach o przestępstwa z zakresu podatków i opłat pośrednich, monopoli państwowych oraz obrotu papierami premiovymi⁵⁴. Z ramienia kontroli skarbowej w dalszym ciągu wykonywany był stały nadzór, z tym, że prowadzili go wyznaczeni przez dyrektora izby skarbowej urzędnicy rejonu kontroli skarbowej⁵⁵.

PODSUMOWANIE

Przedwojenna instytucja kontroli skarbowej pomimo bardzo częstych zmian w przepisach prawnych regulujących jej funkcjonowanie charakteryzowały trzy stałe cechy. Pierwsza polegała na traktowaniu kontroli skarbowej, jako integralnego elementu władz skarbowych pierwszej instancji. Organy kontroli skarbowej podlegały bądź to kierownikom urzędów skarbowych, bądź dyrektorom izb skarbowych. Takie rozwiązanie pozwalało zachować jasność i przejrzystość w stosunkach kompetencyjno-organizacyjnych całej administracji skarbowej. W świetle obecnie obowiązujących przepisów kontrola skarbową stanowi odrębny od organów podatkowych pion kontrolny. Jej zakres kompetencji kontrolnych pokrywa się częściowo z właściwością miejscową organów podatkowych, co w konsekwencji wywołuje zjawisko dwutorowości uprawnień kontrolnych wobec podatników.

Drugą stałą cechą przedwojennej kontroli skarbowej stanowił jej zakres przedmiotowy, który obejmował doraźny i stały nadzór oraz kontrole w zakresie produkcji i obrotu artykułami akcyzowo-monopolowymi, a także innymi artykułami objętymi specjalnymi procedurami ograniczania ich produkcji i obrotu. Czynności te odpowiadają współczesnemu nadzorowi podatkowemu.

Ostatnia cecha kontroli skarbowej to fakt, iż wraz z ochroną skarbową od początku ich powołania w strukturach aparatu skarbowego, oba organy stanowiły uzbrojoną i umundurowaną formację o charakterze *quasi* policyjnym.

Reasumując należy stwierdzić, że w ostatnich miesiącach istnienia II Rzeczypospolitej Polskiej w strukturach administracji skarbowej, podpo-

⁵⁴ Por. § 29 pkt 1-3 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych z 1939 r.

⁵⁵ Zob. szerzej: § 26 pkt 7-8 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych z 1939 r.

rządowanej Ministrowi Skarbu, funkcjonował zwarty model instytucji określonej mianem kontroli skarbowej, która wraz z brygadami ochrony skarbowej stanowiła zespół organów wykonawczych wszystkich władz skarbowych pierwszej instancji.

THE CHARACTERISATION OF THE TAX INSPECTION
AS THE EXECUTIVE ORGAN
OF THE TAX AUTHORITIES IN THE SECOND POLISH REPUBLIC

S u m m a r y

Tax Inspection that functioned in the structure of the Second Polish Republic was the executive organ of the tax authorities in the first instance of the then tax administration. It is a uniformed and armed formation of a quasi-police character.

Generally speaking, tax inspectors were supposed to provide a permanent supervision and control production and turnover of excise-alcoholic products, as well as other products that were submitted to special procedures of limitation with regard to their production and turnover. These activities correspond to the contemporary tax supervision.

Translated by Jan Kłós

Słowa kluczowe: kontrola, kontrola skarbową, ochrona skarbową, administracja skarbową, Minister Skarbu.

Key words: inspection, tax inspection, tax protection, tax administration, Minister of Treasury.