

Leonard Etel, Krzysztof Teszner

Białystok

Udział obywateli w wymiarze podatków na tle historycznych modeli administracji podatkowej w Polsce

Wstęp

Uczestnictwo przedstawicieli podatników (tj. osób wyłanianych spoza kręgu związanego z aparatem skarbowym) w podejmowaniu rozstrzygnięć w sprawach podatkowych ma długoletnią tradycję w polskiej administracji podatkowej. Można wręcz powiedzieć, że udział tzw. czynnika obywatelskiego¹ w orzekaniu o wysokości zobowiązań podatkowych stał się w okresie międzywojennym zasadą, której przestrzegano, choć jak wykażemy, jej realizacja miała miejsce nie zawsze w jednakowym stopniu i na różnych etapach postępowania jurysdykcyjnego. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie ukształtowanych historycznie koncepcji rozstrzygania spraw podatkowych przy czynnym udziale reprezentantów podatników jako pewne rozwiązanie modelowe, którego zalet współczesny ustawodawca podatkowy zdaje się nie dostrzegać, całkowicie z niego rezygnując przy wszelkich podejmowanych próbach reformy administracji podatkowej.

I. Udział obywateli w postępowaniu podatkowym w latach 1918–1933

Po odzyskaniu niepodległości w 1918 r. podjęto prace nad odtworzeniem administracji podatkowej podporządkowanej organizacyjnie Ministrowi Skarbu. W efekcie w latach 1918–1933 doszło do ukształtowania trójstopniowego modelu administracji podatkowej z Ministrem Skarbu jako organem naczelnym oraz organami podatkowymi i celnymi I i II instancji. Cechą specyficzną było funkcjonowanie izby skarbowej jako organu II instancji na obszarze województwa z podporządkowanymi jej oddzielnymi urzędami skarbowymi jako organami I instancji, powołanymi do administrowania poszczególnymi daninami publicznymi (m.in. urząd skarbowy podatków i opłat, urząd

1 Termin „czynnik obywatelski” nie jest pojęciem prawnym, lecz umownym, którym w literaturze okresu międzywojennego posługiwano się przeciwstawiając go określeniu „czynnik urzędniczy” i wykorzystując w rozważaniach nad potrzebą udziału przedstawicieli podatników w składzie organów podatkowych, zob. W. Runcewicz, *Ordynacja podatkowa. Szkic systemu ordynacji podatkowej, ustawa, rozporządzenia wykonawcze, komentarz*, Warszawa 1935, s. 15.

skarbowy akcyz i monopolów państwowych, urząd opłat stemplowych i podatku spadkowego, urząd katastralny).

O szczególnej charakterystyce tego modelu administracji skarbowej świadczył **brak autonomiczności państwowych organów podatkowych w zakresie wymiaru i poboru podatków**. Istotną rolę odgrywał udział przedstawicieli podatników w składzie kolegialnych organów wymiarowych, który był zapewniony w obu instancjach. Wymiarem podatku przemysłowego, dochodowego oraz majątkowego zajmowały się *komisje szacunkowe* w I instancji i *komisje odwoławcze* w II instancji, złożone w połowie z urzędników zawodowych oraz w połowie z reprezentantów podatników.

Ze względu na istniejące różnice w regulacjach dotyczących postępowania wymiarowego dla poszczególnych podatków, funkcjonowały *komisje szacunkowe do spraw wymiaru podatku przemysłowego* oraz *komisje szacunkowe do spraw wymiaru podatku dochodowego*. Z uwagi na to, że podatek przemysłowy był płatny przez przedsiębiorstwa w dwóch postaciach, z których pierwsza polegała na wykupie świadectwa przemysłowego (patentu) pod koniec roku na przyszły rok podatkowy w kasie urzędu skarbowego, w którego okręgu podatnik miał siedzibę², a druga na wymiarze podatku od obrotu – komisje szacunkowe uczestniczyły bezpośrednio w tym drugim etapie. Na podstawie złożonego przez podatnika w urzędzie skarbowym³ do 15 lutego zeznania (fasji) o obrocie osiągniętym w poprzednim roku kalendarzowym, komisje szacunkowe dokonywały corocznego wymiaru podatku przemysłowego od obrotu. Komisji przewodniczył naczelnik urzędu skarbowego, a jej skład obejmował z reguły 8 – 12 członków, wyłonionych z grona płatników tego podatku, których mianował dyrektor izby skarbowej na 4-letni okres. Mianując połowę członków komisji szacunkowej musiał on uwzględniać kandydatury przedstawione przez izbę handlową i przemysłową, rękodzielniczą i zawodowe organizacje gospodarcze. Komisje szacunkowe nie uczestniczyły w postępowaniu wymiarowym dotyczącym spółek akcyjnych i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością⁴. W tych sytuacjach zrezygnowano z udziału reprezentantów podatników w procesie wymiaru podatku, pozostawiając go ściśle w kompetencji urzędniczej. Komisje szacunkowe wystawiały nakaz płatniczy, który wysyłało podatnikowi do 15 kwietnia, natomiast w trakcie roku obrotowego był on zobowiązany do obliczania i wpłacania zaliczek⁵.

Udział przedstawicieli podatników zapewniono także w składzie organów odwoławczych. Podatnikowi kwestionującemu wymiar podatku wynikający z nakazu płat-

2 Ceny świadectw przemysłowych zostały określone w załączonej do ustawy taryfie i zależały od rodzaju miejscowości, zakwalifikowaniu przedsiębiorstwa do oznaczonej grupy przedsiębiorstw i zajęć. Podatnik ujawniał cechy przedsiębiorstwa w deklaracji, podpisanej i składanej w kasie urzędu skarbowego przy wykupie świadectwa przemysłowego i na podstawie tych znamion sam określał kategorię, do której należy zaliczyć przedsiębiorstwo. Dokonując samookreślenia przedsiębiorstwa w deklaracji udostępniał tym samym dane niezbędne przy wymiarze podatku od obrotu, czyli drugiej postaci podatku przemysłowego.

3 Wyjątek dotyczył spółki akcyjnej, która składała zeznanie w izbie skarbowej, w której okręgu miała siedzibę.

4 Organem właściwym do wymiaru podatku przemysłowego spółce akcyjnej była w I instancji izba skarbowa a w II instancji Minister Skarbu. Spółkom z o.o. wymiaru dokonywały urzędy skarbowe, a organem odwoławczym były izby skarbowe.

5 Spółki akcyjne, spółki z o.o. oraz przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe wpłacały zaliczki miesięczne do 15 każdego miesiąca. Pozostali podatnicy wpłacali zaliczki kwartalne w terminach do 15 lipca, 15 września, 15 listopada, 15 marca każdego roku.

niczego przysługiwało odwołanie do **komisji odwoławczej** funkcjonującej przy izbie skarbowej. Liczyła ona także 8 – 12 członków, mianowanych z grona płatników tego podatku przez Ministra Skarbu. Członków komisji typowały izby handlowe i przemysłowe oraz samorządy zawodowe i minister w zasadzie nie mógł tych kandydatów odrzucić. Ponadto skład komisji odwoławczej uzupełniali dwaj urzędnicy izby skarbowej. Przysługiwały jej analogiczne prawa jak komisji szacunkowej, mogła więc w II instancji dokonać nowego wymiaru podatku. W rezultacie możliwe były 3 rodzaje rozstrzygnięcia w decyzji: odrzucenie odwołania i zatwierdzenie wymiaru komisji szacunkowej, uwzględnienie odwołania i zmniejszenie wymiaru albo odrzucenie odwołania i zwrot sprawy komisji szacunkowej do uzupełnienia postępowania. Termin na rozstrzygnięcie odwołania wynosił 6 miesięcy od dnia jego wniesienia. Decyzja podjęta przez komisję odwoławczą mogła być zaskarżona do Najwyższego Trybunału Administracyjnego (NTA) przez podatnika lub przewodniczącego komisji z powodu jej niezgodności z prawem lub z powodu wadliwości samego postępowania. Zaskarżone orzeczenie mógł także uchylić w drodze nadzoru dyrektor izby skarbowej w razie stwierdzenia istotnej wady postępowania, w przypadku rozstrzygnięcia już przez NTA analogicznej kwestii, oraz gdy podatnika, mimo jego żądania, nie wysłuchano podczas posiedzenia w komisji odwoławczej.

Przesłuchanie podatnika było podstawowym narzędziem w działaniu komisji szacunkowych oraz odwoławczych. Pominięcie wyjaśnień podatnika w postępowaniu odwoławczym mogło skutkować uchyleniem decyzji w trybie nadzoru. Stawiając na udział przedstawicieli podatników w organach podatkowych jako uczestników w postępowaniu wymiarowym i odwoławczym, utrzymano rozwiązania prawne pozwalające na kontrolę podejmowanych rozstrzygnięć przez tzw. czynnik urzędniczy. Przewodniczący komisji szacunkowej mógł zgłosić sprzeciw od uchwały tej komisji w ciągu 7 dni od jej podjęcia, w przypadku, gdy uchwała naruszała przepisy prawa lub ustalała obrót w wysokości nieodpowiadającej zebranym materiałom dowodowym. Sprzeciw wraz z odpowiedzią podatnika komisja szacunkowa przekazywała do komisji odwoławczej, jednak wniesienie sprzeciwu nie wstrzymywało egzekucji wymiaru. Decyzja komisji odwoławczej załatwiająca sprzeciw mogła zatwierdzać wymiar komisji szacunkowej lub podwyższać wymiar z uwzględnieniem sprzeciwu. Również w II instancji przewidziano możliwość zaskarżenia do NTA przez przewodniczącego komisji odwoławczej decyzji wydanej przez tę komisję z powodu jej niezgodności z prawem lub wadliwości postępowania.

Skład komisji szacunkowej do spraw podatku dochodowego liczył także 8 – 12 osób, a jej członków powoływano z grona podatników podatku dochodowego na 3-letnią kadencję. Jedną czwartą składu komisji wybierała rada miejska miejscowości, w której komisja miała siedzibę, jedną czwartą rada powiatowa, a resztę mianował dyrektor izby skarbowej spośród urzędników urzędu skarbowego. Obradom komisji przewodniczył naczelnik urzędu skarbowego. Funkcje członków komisji będących urzędnikami były bezpłatne i honorowe, natomiast pozostałym członkom przysługiwało wynagrodzenie oraz zwrot kosztów przejazdu.

Udział reprezentantów podatników był zapewniony także w składzie komisji odwoławczych do spraw podatku dochodowego, utworzonych przy izbach skarbowych. Liczyły one również 8 – 12 członków, z tym, że trzech mianował Minister Skarbu

z grona podatników, trzech spośród urzędników izby skarbowej, a trzech wybierała rada wojewódzka. Przewodniczył dyrektor izby skarbowej.

Tu, podobnie jak w podatku przemysłowym, podstawą wymiaru było zeznanie podatnika, a komisja sprawdzała je i przeprowadzała dowody na prawdziwość faktów ujawnionych w zeznaniu. Komisja nie mogła przyjąć do wymiaru innego dochodu niż wskazany przez podatnika w zeznaniu, jeżeli nie umożliwiła mu wyjaśnień lub nie sprawdziła przedstawionych przez podatnika dowodów. Jednostronnie nie mogła być ustalona przez władzę wymiarową żadna okoliczność faktyczna istotna dla wymiaru podatku. Ten ustawowy i podtrzymany przez orzecznictwo NTA wymóg stanowił gwarancję ochrony podatnika przed dowolnym podejmowaniem rozstrzygnięć przez organ wymiarowy.

II. Uczestnictwo obywateli w wymiarze podatków w latach 1934–1939 w świetle Ordynacji podatkowej

Wejście w życie ustawy z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa⁶ spowodowało zasadniczą zmianę w organizacji organów podatkowych. Wprowadzono jednolite dla całego systemu podatkowego zasady prowadzenia postępowania wymiarowego i odwoławczego, wyraźnie rozdzielając od siebie oba rodzaje postępowań oraz określając w nich prawa i obowiązki władz skarbowych. W art. 5 u.o.p. w sposób enumeratywny wyliczono organy podatkowe, którymi w rozumieniu ustawy były urzędy skarbowe, izby skarbowe, utworzone przy tych izbach *komisje odwoławcze* oraz Minister Skarbu. Nie wymieniono natomiast w tym przepisie komisji szacunkowych, co oznaczało ich faktyczną likwidację, czyli rezygnację z obowiązującego dotąd w systemie wymiarowym udziału czynnika obywatelskiego oraz wprowadzenie zasady wymiaru podatków w I instancji przez urząd skarbowy. Jednocześnie wprowadzono precyzyjne normy regulujące organizację i funkcjonowanie komisji i sekcji odwoławczych, zachowując, a nawet wzmacniając udział czynnika obywatelskiego w instancji odwoławczej.

Na etapie prac nad projektem Ordynacji podatkowej, w kontekście zapowiadanej rezygnacji z udziału przedstawicieli podatników typowanych przez organizacje zawodowe i gospodarcze w postępowaniu przy wymiarze podatków, doszło do gwałtownej polemiki między zwolennikami i przeciwnikami tej koncepcji. Jej efektem było formułowanie aprobujących, jak i krytycznych ocen względem funkcjonujących dotąd komisji szacunkowych orzekających w I instancji. Zwolennicy zasady udziału przedstawicieli podatników w składzie organu wymiarowego argumentowali, że komisyjne orzekanie w procesie wymiaru zabezpiecza podatnika przed nadmiernym fiskalizmem urzędu, a reprezentanci podatników legitymujący się odpowiednią wiedzą, gwarantują lepsze orzekanie, z uwzględnieniem zdolności płatniczej podatnika, co wydaje się niezwykle istotne w wymiarze podatków przy dotychczas stosowanej metodzie szacunku. Argumentując za utrzymaniem komisji szacunkowych J. Michalski twierdził, że są one pośrednikiem między podatnikami a urzędami skarbowymi, co – wobec częstych przenosin naczelników urzędów skarbowych między okręgami – stanowi gwarancję tradycji

6 Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 39, poz. 346) – dalej powoływana jako u.o.p.

i ciągłości pracy oraz jest źródłem wiedzy o przejawach życia gospodarczego w okręgu podatkowym oraz o możliwościach płatniczych podatników. Wartość komisji podnosiło, jego zdaniem, obradowanie w licznym gronie obywateli, co gwarantowało publiczną kontrolę akcji wymiarowej. Całkowita likwidacja komisji szacunkowych byłaby zbyt radykalnym posunięciem, należałoby raczej myśleć o rekonstrukcji ich składu, sposobu powoływania członków oraz trybu pracy⁷. Powierzenie całości wymiaru urzędowi skarbowym, rozszerzałoby kompetencje i samodzielność tych organów oraz przyspieszałoby wprowadzenie akcji wymiarową, ale podatek zostałby pozbawiony obrony swojego zeznania o osiągniętym obrocie lub dochodzie i możliwości zgłaszania na tym etapie wniosków dowodowych, co byłoby możliwe dopiero w postępowaniu przed komisją odwoławczą⁸. Akt taki wiązałby się z dużym zaufaniem do sprawności urzędów skarbowych i kompetencji urzędników, co nie rokowało najlepiej w kontekście niskiego wykształcenia kierowników tych jednostek bądź zupełnego jego braku⁹.

Przeciwnicy wyrażali natomiast pogląd, że komisje szacunkowe nie spełniły swych funkcji z powodu nawału prac oraz braku możliwości gruntownego zbadania poszczególnych spraw. Powoływali się na poglądy komisji doradców finansowych prof. E. W. Kemmerera, która w 1926 r. pierwsza wypowiedziała się przeciwko instytucji komisji szacunkowych, widząc w nich jedną z przyczyn niskiego poziomu techniki wymiarowej w Polsce, oraz opowiadając się za wymiarem podatku dochodowego przez urzędy skarbowe¹⁰. Ich zdaniem wpływ członków-fachowców na wymiar podatku był znikomy, gdyż niewiele czasu przeznaczano na decydowanie w poszczególnych sprawach, a komisje pracowały w atmosferze pośpiechu. W konsekwencji pełna odpowiedzialność za wymiar podatku była zdjęta z urzędnika – przewodniczącego komisji i przerzucona na komisję, która stawała się w wielu wypadkach narzędziem w ręku urzędnika. Przeważał pogląd, że komisje szacunkowe stały się niepotrzebnym balastem dla władz skarbowych oraz nie dawały podatnikom gwarancji ochrony przed zbyt wygórowanymi wymiarami podatków¹¹.

Przekazano zatem wymiar podatków urzędowi skarbowym z przeświadczeniem, że wyspecjalizowany aparat urzędniczy z lepszym skutkiem przeprowadzi wymiar podatków, dążono w ten sposób do skoncentrowania odpowiedzialności za wymiar, podniesienia poziomu pracy organów wymiarowych oraz eliminowania przewlekłego załatwiania spraw. Zakładano przy tym, że przekazanie wymiaru w I instancji urzędowi skarbowym oraz wzmocnienie jednocześnie udziału czynnika obywatelskiego w komisjach odwoławczych wpłynie inspirująco na metody wymiarowe organów I instancji. Stąd przyjęto zasadę, że działanie (czyli wymiar podatku) należy do urzędu, a kontrola realizowana przez komisje odwoławcze – do społeczeństwa¹². Zdaniem

7 J. Michalski, *Charakterystyka Ordynacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” 1934, nr IV.

8 R. Langrod, *Uwagi do Ordynacji Podatkowej*, cz. 1, „Gazeta Sądowa Warszawska” 1934, nr 17.

9 J. Michalski, op. cit., s. 163 i 168.

10 Ibidem, s. 164; W. Runcewicz, *Nowa Ordynacja podatkowa*, „Przegląd Gospodarczy” 1934, z. 4.

11 T. Grodyński, *Zasady polskiej ordynacji podatkowej*, „Czasopismo Prawnicze i Ekonomiczne” 1936, R. XXX, s. 158.

12 O konieczności likwidacji komisji szacunkowych oraz opiniach w dyskusji parlamentarnej (sprawozdanie stenograficzne z 67. posiedzenia Senatu dn. 15.03.1934 r.), zob. W. Runcewicz, *Ordynacja...*, s. 15 i nast.

T. Grodyńskiego takie ustalenie praw i form działania władz skarbowych było przejawem wprowadzonej przez Ordynację podatkową nowożytną jednolitą procedurę podatkową, przerzucającą na tę władzę ciężar odpowiedzialności za zgodny z ustawami i sprawiedliwością podatkową wymiar podatków¹³.

W porównaniu z poprzednimi regulacjami w organizacji i składzie komisji odwoławczych zaszyły istotne różnice. Kadencja komisji odwoławczej wynosiła 2 lata (z możliwością przedłużenia przez Ministra Skarbu na następne 2 lata). Minister mógł rozwiązać ją przed upływem kadencji i zarządzić ponowne skompletowanie. Odnośnie składu komisji, zachowano zasadę niezależności jej członków od tzw. aparatu urzędniczego. Komisja składała się z przewodniczącego i 24 lub 36 członków oraz tyluż zastępców. Różna liczba członków była spowodowana nierównomiernością okręgów izb skarbowych, ilością pracy, jak również strukturą gospodarczą regionów, wymagającą wprowadzenia do komisji odwoławczej liczniejszej grupy przedstawicieli sektorów działalności gospodarczej¹⁴. Połowa członków komisji oraz zastępców w tej samej liczbie była mianowana przez Ministra Skarbu na wniosek dyrektora izby skarbowej z grona podatników podatku od placów budowlanych, przemysłowego, od obrotu lub dochodowego w okręgu izby. Druga połowa składu komisji była powoływana przez ministra z listy kandydatów – podatników tych podatków, przedstawionych, za pośrednictwem dyrektora izby skarbowej, przez organizacje samorządu gospodarczego oraz organizacje samorządu wolnych zawodów (rady adwokackie, izby lekarskie). Zmianie uległy zasady powoływania przewodniczącego komisji odwoławczej. Nie był nim jak dotąd dyrektor izby skarbowej, ale mianowany przez Ministra Skarbu urzędnik Ministerstwa Skarbu I kategorii, posiadający przynajmniej pięcioletni staż w dziale podatków bezpośrednich. Identyczne wymagania stawiano zastępcy przewodniczącego komisji.

Organizację i zasady funkcjonowania komisji odwoławczych określili przepisy art. 8 oraz art. 23-37. Obok izb skarbowych jako organów podatkowych II instancji powołano w okręgu każdej izby komisje odwoławcze, jako organy właściwe do rozstrzygania odwołań od wymiaru podatku od placów budowlanych, przemysłowego, od obrotu i dochodowego¹⁵. W porównaniu z poprzednimi regulacjami rozszerzono właściwość rzeczową komisji, przekazując im kompetencje orzecznicze w II instancji odnośnie podatku od placów budowlanych. Zlikwidowano odrębne komisje odwoławcze do spraw podatku przemysłowego i dochodowego, tworząc w ich miejsce jedną komisję przy izbie skarbowej do rozpatrywania odwołań w sprawach tych podatków oraz podatku od placów budowlanych. Komasać wymiaru tych podatków oraz centralizację odwołań w jednej komisji postrzegano jako pozytywne zjawisko, umożliwiające bliższe powiązanie ze sobą wymiarów, dotąd prowadzonych odrębnym trybem postępowania¹⁶.

Powierzenie wymiaru podatków w całości naczelnikowi urzędu skarbowego spowodowało nadanie postępowaniu odwoławczemu charakteru rewizyjno-wymiarowe-

13 T. Grodyński, op. cit., s. 159.

14 W. Runciewicz, op. cit., s. 193.

15 Art. 8 u.o.p.; Okólnik Ministerstwa Skarbu z dnia 31.01.1935 r. L.D.V. 1689/1/35 (Dz. Urz. Min. Sk. Nr 4, poz. 72) w sprawie wykładni postanowień Ordynacji podatkowej.

16 J. Michalski, op. cit., s. 177.

go¹⁷. Do komisji odwoławczej należało zbadanie postępowania prowadzonego w I instancji celem ustalenia, czy w jego trakcie nie doszło do istotnych wad wymagających usunięcia, jak też zbadania konkretnych zarzutów odwołania oraz zgłoszonych w nim dowodów. Komisja odwoławcza obradowała i orzekała w pełnym składzie¹⁸ lub w sekcjach¹⁹. Co do zasady odwołania rozpatrywane przez sekcje były rozstrzygnięciami ostatecznymi, choć możliwe było przekazanie przez przewodniczącego uchwały sekcji do rozstrzygnięcia przez pełen skład komisji odwoławczej z powodu naruszenia przez tę uchwałę przepisów ustaw podatkowych lub rażącego odbiegania od danych zawartych w aktach wymiarowych. Rozdzielenie komisji odwoławczej na dwa zespoły orzekające: w mniejszym składzie – do spraw załatwiania odwołań i w pełnym składzie – do spraw trudniejszych, było krytykowane w literaturze²⁰ jako faktyczne stworzenie trzeciej instancji na korzyść związku publicznoprawnego, ograniczenie zasady równości stron wobec władzy orzekającej oraz wadliwe z punktu widzenia zasad postępowania administracyjnego. Podkreślano, że możliwość przekazywania przez przewodniczącego spraw (odwołań) rozstrzygniętych przez sekcje do ponownego rozstrzygnięcia przez pełny skład komisji stanowi naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania. Postulowano *de lege lata* uchylenie dwoistej kompetencji komisji odwoławczych i przyjęcie zasady rozpatrywania odwołań i orzekania wyłącznie i definitywnie w sekcjach, a jeśli w pełnym składzie, to bez podejmowania merytorycznych uchwał²¹.

Przepisy Ordynacji podatkowej regulowały także warunki ważności uchwał komisji odwoławczych i sekcji (art. 34), sposób głosowania w komisjach i sekcjach (art. 35), przypadki wyłączenia członka komisji (art. 36) oraz zasady sporządzania protokołu z posiedzeń. Warunkiem ważności uchwał była obecność na posiedzeniu komisji, poza przewodniczącym, przynajmniej 8, a na posiedzeniu sekcji przynajmniej 2 członków. Uchwały w komisji i sekcji zapadały bezwzględną większością głosów osób biorących udział w głosowaniu. Przewodniczący nie głosował, ale miał głos rozstrzygający przy równej liczbie głosów. W obawie o stronniczość wprowadzono zasady wyłączenia członków komisji na czas narady i powzięcia uchwały, analogicznie do wyłączenia urzędników. Dotyczyło to przypadków rozpatrywania na posiedzeniu kwestii opodatkowania członka jednego z tych organów, osób, z którymi pozostawał w stosunku małżeństwa, pokrewieństwa, powinowactwa, przysposobienia, gdy rozpatrywana była sprawa jego

17 R. Langrod, *Uwagi do Ordynacji Podatkowej*, cz. 2, „Gazeta Sądowa Warszawska” 1934, nr 18.

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

19 Sekcje były nową instytucją charakterystyczną dla modelu ordynacyjnego i niespotykaną dotąd w prawie podatkowym; w ich skład wchodził przewodniczący oraz 6 członków, w tym 3 mianowanych. Ilość sekcji, ustalenie rozpatrywanych spraw oraz przydział członków, należało do przewodniczącego komisji, uprawnionego do stosowania różnych kryteriów tworzenia sekcji: przedmiotowych (dla konkretnego podatku), branżowych (dla handlu), terytorialnych, mieszanych. Przewodniczący zobowiązany był do takiego sposobu wyłaniania sekcji i określania w nich takiej reprezentacji czynnika społecznego, by w danej sekcji zapewniony był udział połowy członków kategorii podatników, których odwołania miały być przedmiotem obrad sekcji.

20 R. Langrod, op. cit.

21 B. O., *Na marginesie projektu ordynacji podatkowej*, „Przegląd Gospodarczy” 1934, nr 4.

pracodawcy, sprawy, w której był pełnomocnikiem, a także gdy był współwłaścicielem lub udziałowcem przedsiębiorstwa, którego dotyczyło postępowanie wymiarowe. W takich sytuacjach członek komisji musiał wyłączyć się z udziału w postępowaniu odwoławczym. Niedopuszczalne było także łączenie funkcji orzekającego członka komisji odwoławczej oraz występowania w charakterze świadka lub rzeczoznawcy w sprawie poddanej orzecznictwu komisji odwoławczej²². Z posiedzeń komisji odwoławczej i sekcji oraz podjętych uchwał sporządzano protokoły. Wymogiem wynikającym z art. 37 u.o.p. był podpis pod protokołem przewodniczącego oraz minimum 2 członków obecnych na posiedzeniu. W orzecznictwie NTA obowiązywała zasada, że protokół posiedzenia komisji odwoławczej, podpisany przez przewodniczącego oraz 3 członków komisji, stanowił zupełny dowód zaistnienia wszystkich okoliczności odbytego posiedzenia, o ile nie budził wątpliwości ze względów formalnych²³.

Podsumowując można powiedzieć, że cechą specyficzną modelu administracji skarbowej w latach 1934–1939 był wymiar podatków w I instancji wyłącznie przez aparat urzędniczy, przy całkowitej rezygnacji z udziału przedstawicieli podatników w składzie organów podatkowych. Jako organy odwoławcze istniały zreorganizowane komisje odwoławcze, złożone z urzędników i większej niż poprzednio reprezentacji podatników, co oznaczało społeczną kontrolę nad wymiarem podatku dokonany w I instancji przez organ „zawodowy”. Do koncepcji tej powrócono po zakończeniu działań wojennych w 1945 r. przywracając funkcjonowanie organów podatkowych. Budując model administracji podatkowej w zmienionych warunkach ustrojowych, który po wielu reorganizacjach przetrwał do 1980 r., utrzymano komisje odwoławcze przy izbach skarbowych jako organy II instancji podporządkowane Ministrowi Skarbu²⁴.

III. Udział obywateli w postępowaniu podatkowym w świetle ustawy o zobowiązaniach podatkowych

Model administracji podatkowej funkcjonujący w latach 1980–1997 w początkowej fazie charakteryzował się reaktywacją (na mocy ustawy z dnia 29 grudnia 1982 r. o urządzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych²⁵) urzędów skarbowych, kierowanych przez naczelnika, oraz izb skarbowych, na czele których stał dyrektor – jako organów administracji państwowej podległych nadzorowi Ministra Finansów. Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych²⁶ pań-

22 O.N.T.A. z 21.12.1932 r., 1 rej. 5822/30; O.H. poz. 654, cyt. za: J. Basseches, I. Korkis, *Kodeks Podatkowy*, t. II, *Prawo formalne*, Lwów 1937, s. 86 i nast.

23 O.N.T.A. z 18.09.1933 r., 1. rej. 7152/31; H. poz. 1133. Co więcej, NTA stwierdził, że nawet opatrzony podpisem załącznik do protokołu posiedzenia komisji odwoławczej, zawierający odnotowaną treść oświadczenia podatnika, w braku szczegółowych regulacji ustawowych, jest dowodem wysłuchania jego wyjaśnień, a w efekcie nie może być mowy o istotnym uchybieniu formom postępowania administracyjnego, zob. O.N.T.A. z 4.05.1932 r., 1. rej. 6390/29; H. poz. 1007.

24 Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 18 stycznia 1947 r. o organizacji i zakresie działania komisji odwoławczych przy izbach skarbowych (Dz. U. Nr 13, poz. 50), zmienione rozporządzeniem z dnia 21 czerwca 1947 r. (Dz. U. Nr 49, poz. 254); rozporządzenie z dnia 5 sierpnia 1947 r. o organizacji i zakresie działania ochrony skarbowej (Dz. U. Nr 56, poz. 307).

25 Dz. U. Nr 45, poz. 289 z późn. zm.

26 Tekst pierwotny Dz. U. Nr 27, poz. 111; tekst jednolity Dz. U. z 1993, Nr 108, poz. 486 z późn. zm. – dalej powoływana jako u. zob. pod.

stwowymi organami podatkowymi były w zakresie określonym ustawami, także inne organy, w tym działające przy izbach skarbowych podatkowe komisje odwoławcze. Organizację komisji odwoławczych określało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 1982 r. w sprawie zakresu działania, składu osobowego, trybu powoływania oraz organizacji podatkowych komisji odwoławczych²⁷. Były one organami właściwymi do rozpatrywania w II instancji spraw dotyczących wymiaru podatków obrotowego i dochodowego od podatników będących osobami fizycznymi, gdy podstawy opodatkowania z braku niezbędnych danych do ich ustalenia określone zostały w drodze szacunkowej, a wysokość spornej sumy podatków przekraczała 2 tys. zł²⁸, oraz w sprawach wymiaru podatku dochodowego od dochodu niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów – bez względu na wysokość sumy spornej.

Podatkowe komisje odwoławcze miały własny, ściśle określony zakres kompetencji, chociaż działały przy izbach skarbowych, były odrębnym organem i nie mogły być przez nie zastępowane²⁹. Izba skarbową nie była także uprawniona do uzupełnienia, ewentualnie zmiany zaskarżonej decyzji wydanej przez podatkową komisję odwoławczą³⁰. Komisja stawała się organem właściwym do rozpoznania sprawy, jeżeli ustalenie nawet części podstawy opodatkowania w zakresie podatku dochodowego nastąpiło w drodze szacunku³¹ bądź chociażby tylko część podatku obrotowego wynikała z podstawy opodatkowania ustalonej przez organ I instancji metodą szacunkową³², przy jednoczesnym przekroczeniu kwoty spornej określonej w rozporządzeniu. Przesłanki te powinny być być spełnione łącznie³³. W orzecznictwie sądownoadministracyjnym, interpretującym przepisy dotyczące właściwości rzeczowej podatkowej komisji odwoławczej, można spotkać stwierdzenie, że była organem właściwym w sprawach dotyczących jedynie podatku dochodowego lub tylko obrotowego³⁴, bądź obu tych podatków, ale wówczas granica spornej kwoty podatków określona w rozporządzeniu dotyczyła podatku obrotowego i dochodowego łącznie³⁵. Do kompetencji urzędów i izb skarbowych, a nie podatkowych komisji odwoławczych, należało ustalanie odsetek za zwłokę³⁶ oraz rozpatrywanie spraw dotyczących zaliczek na podatek obrotowy i dochodowy³⁷. Początkowo komisje nie były również właściwe do rozpatrywania odwołań w sprawach, w których podatnikami były spółki i to zarówno posiadające jak i nieposiadające osobowości prawnej³⁸. Od 1992 r. komisje zyskały uprawnienia organu odwoławczego

27 Dz. U. Nr 30, poz. 212 z późn. zm.

28 Kwota progowa zmieniana była w kolejnych nowelizacjach rozporządzenia przez Ministra Finansów i wynosiła w roku 1992 – 20 mln zł, w 1995 – 10 tys. zł, w 1997 (ostatnim roku funkcjonowania komisji) – 16 tys. zł.

29 F. Prusak, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych z komentarzem*, Warszawa 1996, s. 34.

30 Wyrok NSA z dnia 14 października 1985 r., sygn. SA/Kr 688/86, POP 1997, nr 4, poz. 22.

31 Wyrok NSA z dnia 20 lutego 1998 r., sygn. I SA/Gd 1224/96, LEX nr 33711.

32 Wyrok SN z dnia 21 stycznia 1998 r., sygn. III RN 109/97, OSNP 1998, nr 20, poz. 587.

33 Wyrok SN z dnia 13 czerwca 1996 r., sygn. III ARN 6/96, OSNP 1996, nr 24, poz. 368.

34 Wyrok NSA z dnia 19 lutego 1997 r., sygn. I SA/Lu 602/96, OSNP 1997, nr 2, poz. 19.

35 Wyrok NSA z dnia 19 listopada 1993 r., sygn. SA/Wr 839/93, POP 1995, nr 5, poz. 89.

36 Wyrok NSA z dnia 20 października 1995 r., sygn. SA/Bk 96/95, LEX nr 27003.

37 Wyrok NSA z dnia 6 grudnia 1985 r., sygn. III SA 1080/85, POP 1997, nr 4, poz. 122.

38 Zob. postanowienie NSA z dnia 14 czerwca 1988 r. sygn. SA/Kr 393/88, POP 1997, nr 4, poz. 123.

w sprawach dotyczących wymiaru podatku obrotowego od spółek cywilnych, jawnych i komandytowych, których współnikami, udziałowcami lub komandytariuszami były wyłącznie osoby fizyczne³⁹.

Podatkowe komisje odwoławcze odzwierciedlały ciągłość przyjętej w okresie międzywojennym zasady udziału tzw. czynnika obywatelskiego w postępowaniu odwoławczym. Dobór członków komisji oraz składu zespołów orzekających mógł świadczyć o dążeniu ustawodawcy do większej gwarancji poszanowania praw podatnika, zbliżając ten organ kształtem oraz charakterem podejmowanych decyzji do quasi-sądu. Przewodniczący komisji i jego zastępca reprezentowali tzw. czynnik urzędniczy, ponieważ powoływał ich dyrektor izby skarbowej spośród pracowników izby skarbowej. Pozostali kandydaci na członków komisji byli zgłaszani przez organizacje samorządu społeczno-zawodowego podatników oraz sejmik samorządowy.

Komisja orzekała w 3-osobowych zespołach, którym przewodniczył przewodniczący komisji lub jego zastępca, oraz wyznaczeni przez przewodniczącego do zespołu dwaj członkowie komisji. W rozporządzeniu zostały sprecyzowane zasady wyznaczania członków komisji do zespołu orzekającego w celu zapewnienia z jednej strony fachowości, z drugiej bezstronności orzekania. Należało ich tak dobierać, aby legitymowali się odpowiednią wiedzą i doświadczeniem przy rozpatrywaniu danego rodzaju spraw, a w sprawach dotyczących działalności wytwórczej, budowlanej, usługowej lub handlowej w składzie zespołu powinna być osoba wykonująca działalność gospodarczą. Nie traktowano jako niezbędego warunku, by członek zespołu orzekającego był jednocześnie przedstawicielem branży, w której działał podatnik⁴⁰. Gwarancję bezstronności orzekania stanowił zakaz wyznaczania do zespołu orzekającego członków komisji, którzy z tytułu wykonywania czynności służbowych lub funkcji społecznych brali udział w sprawach dotyczących działalności zarobkowej wykonywanej przez podatnika, którego odwołanie miało być rozpatrywane (§ 8 ust. 3 rozporządzenia).

Rozpatrzenie sprawy przez zespół orzekający odbywało się na rozprawie zbliżonej do sądowej, z udziałem podatnika jako strony w sprawie lub jego przedstawiciela ustawowego albo pełnomocnika, oraz urzędnika izby skarbowej referującego sprawę. Uczestnikami posiedzenia mogli być także: delegat organizacji samorządu społeczno-zawodowego podatników, biegły, jeśli wydał w sprawie opinię, przedstawiciel urzędu skarbowego, od którego decyzji wniesiono odwołanie oraz pracownik izby skarbowej, który prowadził czynności kontrolne. Po rozprawie zespół orzekający podejmował decyzję o sposobie załatwienia odwołania w niejawnym nadzie, która obejmowała dyskusję i głosowanie nad decyzją, jaka ma być podjęta. Przewodniczący nie brał udziału w głosowaniu, a jedynie miał głos decydujący w przypadku braku jednomyślności. Do jego kompetencji należało podpisanie decyzji i sporządzenie jej uzasadnienia na piśmie. Istotną moc dowodową posiadał protokół z przebiegu posiedzenia i podjęcia decyzji przez zespół orzekający, sporządzany przez pracownika izby skarbowej i podpisywany przez niego oraz przewodniczącego i członków zespołu. Dokument ten, w przypad-

39 Zob. § 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 lutego 1992 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie zakresu działania, składu osobowego, trybu powoływania oraz organizacji podatkowych komisji odwoławczych (Dz. U. Nr 16, poz. 65).

40 Wyrok NSA z dnia 7 stycznia 1988 r., sygn. SA/Kr 1184/87, ONSA 1988, nr 1, poz. 22.

ku zaskarżenia decyzji do NSA, stanowił rękojmię podjęcia decyzji przez wyznaczony zespół orzekających oraz pozwalał na sądową kontrolę, że wydana w sprawie decyzja została podpisana przez osobę upoważnioną⁴¹.

IV. Podsumowanie

Wraz z wejściem w życie z początkiem 1998 r. nowej Ordynacji podatkowej zlikwidowano podatkowe komisje odwoławcze. Zerwano tym samym całkowicie z – jak wykazaliśmy – długoletnią tradycją dopuszczenia osób „z zewnątrz” do procesu podejmowania decyzji przez organy podatkowe, obecną w historycznych modelach polskiej administracji podatkowej. Sprawy podatkowe są obecnie rozpatrywane w obu instancjach wyłącznie przez pracowników organów podatkowych, a na funkcjonowanie tych organów żadnego wpływu nie mają ani podatnicy, ani organizacje społeczno-zawodowe.

Funkcjonujące w Polsce w latach 80. i 90. podatkowe komisje odwoławcze przy izbach skarbowych zasadniczo nie były złym rozwiązaniem. Podstawowym zarzutem odnośnie ich funkcjonowania była przewlekłość postępowania, słabe zaangażowanie przedstawicieli podatników oraz ich niefachowość. Były to analogiczne problemy, o jakich dyskutowano w okresie międzywojennym.

Podatkowych komisji odwoławczych nie należało likwidować, ale doskonalic organizacyjnie, w szczególności odnośnie sposobu wyłaniania reprezentantów podatników z patronujących im samorządów zawodowych i organizacji gospodarczych. W połowie lat 90., kiedy zlikwidowano podatkowe komisje odwoławcze, dopiero kształtowały się podstawy zawodu doradcy podatkowego, niewielu było też prawników specjalizujących się w prawie podatkowym, a co za tym idzie – trudno było wyłonić odpowiednich członków komisji odwoławczych. W efekcie bardzo często pracowały w tych komisjach osoby niemające należytego przygotowania i wiedzy do rozstrzygania spraw podatkowych, w dodatku tak kontrowersyjnych, jak opodatkowanie na podstawie szacunku. To była zasadnicza przyczyna mankamentów w funkcjonowaniu komisji.

Należy podkreślić, że wśród argumentów decydujących o likwidacji komisji odwoławczych nie podnoszono, że nie jest potrzebny udział osób spoza kręgu pracowników organów podatkowych w orzekaniu w sprawach podatkowych. A właśnie udział tych osób ma zasadnicze znaczenie w procesie „uspołecznienia” orzekania w sprawach podatkowych. Może on wywołać pozytywne następstwa, które są jednocześnie argumentami przemawiającymi za reaktywacją tych komisji.

41 Wyrok NSA z dnia 17 października 1995 r., sygn. SA/Lu 2230/94, LEX nr 26996.