

£. 146
253.

skat

PRZEGLĄD SKARBOWY

SPRAWY PODATKOWE
SPRAWY DEWIZOWE, CŁA, MONOPOLE
i FINANSE KOMUNALNE

0001058
UNIWERSYTET J. B. I. II-E-SKŁOSOWSKIEJ
Biblioteka Wydziału Prawa i Administracji
w Lublinie

MIESIĘCZNIK DLA PRAKTYKI PRAWA SKARBOWEGO
ZAŁOŻONY W R. 1923



WYDAWNICTWO „PRASA PRAWNICZA”
Warszawa, ul. Leszno 56, telefon Nr. 11.98-73

2005.1985 / 4 / 1-8

PRZEGLĄD SKARBOWY

Wydawnictwo „Prasa Prawnicza”, Warszawa, ul. Leszno 56, tel. 11.98-73

Cena prenumeraty:

rocznie — zł. 24, półrocznie — zł. 12, kwartalnie — zł. 6, miesięcznie — zł. 2.

Konto czekowe P.K.O. 19385 („Prasa Prawnicza”). Konto rozrach. poczt. 309.

Spis rzeczy

	str.
OD WYDAWNICTWA	1
ARTYKUŁY ORYGINALNE	2
Wątpliwe i nieściągalne pozycje bilansowe	2
Zapłata weksłu zagranicznego w obcej walucie	16
WYJAŚNIENIA I ODPOWIEDZI	21
Opłata stemplowa od przyrzeczenia kupna	21
ORZECZNICTWO SKARBOWE	21
<i>Słaski Fundusz Gospodarczy</i>	22
Umowy pozorne	22
<i>Opłaty Stemplowe</i>	23
Opłaty od umów (str. 23). — Pismo przygotowawcze (str. 24).	25
<i>Podatek od nieruchomości</i>	25
Nierozprawienie się z zarzutami odwołania przez władze II instancji (str. 25).	
<i>Podatek dochodowy</i>	26
Nieprawidłowość ksiąg osoby prawnej (str. 26). — Opodatkowanie współwłaścicieli nieruchomości (str. 27). — Obliczenie od dochodu w myśl art. U. P. P. D. (str. 28). — Ulgi dla nowowzniesionych budowli (str. 29).	
<i>Podatek gruntowy</i>	29
Ulgi podatkowe (str. 29).	
<i>Podatek przemysłowy</i>	31
Istota obrotu w towarzystwach ubezpieczeniowych (str. 31). — Legalność orzeczenia (str. 33).	
<i>Celnictwo</i>	
Poz. 167 taryfy celnej (str. 34). — Uprawnienia urzędu celnego (str. 36).	
<i>Podatek od spadków i darowizn</i>	38
Niedokładne wypełnienie nakazu płatniczego (str. 38).	
KRONIKA SKARBOWA	39
<i>Sprawy ogólne</i>	
Podział czynności w Ministerstwie Skarbu (str. 39).	
<i>Prawo Dewizowe</i>	39
Zezwolenie na dysponowanie posiadaniem za granicą mieniem (str. 39).	
<i>Opłaty stemplowe</i>	
Wykładnia ustawy o opłatach stemplowych (str. 40).	
<i>Ordynacja podatkowa</i>	40
Ulgi w podatku gruntowym na skutek klęsk żywiołowych (str. 40).	
<i>Podatek spadkowy</i>	
Potraćalność przy wymiarze podatku spadkowego od spadków zagranicznych (str. 41).	
<i>Podatki pośrednie</i>	41
Wyroby mączne (str. 41).	
USTAWODAWSTWO	42
Jednolity tekst dekretu Prezydenta R. P. w sprawie obrotu pieniężnego zagranicą	42
PRACE NADESLANE	47

PRZEGLĄD SKARBOWY

SPRAWY PODATKOWE, CŁA, SPRAWY DEWIZOWE, MONOPOLE
i FINANSE KOMUNALNE

Miesięcznik dla praktyki prawa skarbowego

Rocznik IV

Styczeń 1939 r.

0001333
UNIWERSYTET JAGIELLOŃSKI
Biblioteka Wydziału Prawa i Administracji
w Lublinie

Dnia 18 grudnia 1938 roku zmarł w Warszawie

ś. p.

STANISŁAW WRÓBLEWSKI

dr praw, honorowy profesor Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, Prezes Polskiej Akademii Umiejętności, członek Komisji Kodyfikacyjnej Rzeczypospolitej Polskiej, b. Prezes Najwyższej Izby Kontroli Państwa, b. senator Rzeczypospolitej, odznaczony Wielką wstęgą Orderu Odrodzenia Polski, członek wielu towarzystw naukowych krajowych i zagranicznych et c., et c.

Od Wydawnictwa

Wydawnictwo „Prasa Prawnicza“ zawiadamia P. T. Prenumeratorów, że zeszytem 12-tym r. 1938, adw. Rudolf Langrod zakończył swoją działalność redakcyjną w czasopiśmie „Przeгляд Skarbowy“.

Wydawnictwo „Prasa Prawnicza“ wyraża w tym miejscu serdeczne podziękowanie swemu dotychczasowemu redaktorowi d-rowsi Rudolfowi Langrodowi za jego owocną pracę.

Wydawnictwo „Prasa Prawnicza“ podaje do wiadomości Czytelników, iż zaprosiło do objęcia Redakcji „Przeгляду Skarbowego“ adw. Leopolda S. Marguliesa, specjalistę teorii i praktyki prawa skarbowego.

Dążeniem nowej Redakcji „Przeгляду Skarbowego“ będzie postawienie tego czasopisma na jak najwyższym poziomie, drogą doskonalenia działów dotychczasowych i wprowadzenia nowych, zgodnie z naszym dotychczasowym doświadczeniem i dezyderatami szerokich sfer naszych czytelników.

W związku z projektowaną i obecnie przeprowadzaną reorganizacją czasopisma, uprzejmie prosimy naszych abonentów o lask. możliwie szybkie nadsyłanie swych życzeń i poglądów co do dotychczasowej formy i treści „Przeгляду Skarbowego“ i pożądaných zmian na przyszłość. Do żądań tych postaramy się w miarę możliwości dostosować.

Artykuły oryginalne

MARCEL SCHEFFS

prof. W. S. H. w Poznaniu,

WĄTPLIWE I NIEŚCIĄGALNE POZYCJE BILANSOWE.

1. *Znamiona wątpliwości.*

Nie ma chyba kupca lub przedsiębiorstwa, banku czy spółdzielni, któreby w swym bilansie nie miały pozycji wierzytelności wątpliwych. Są to zazwyczaj wierzytelności do osób prawnych lub fizycznych tymczasowo niewypłacalnych, które może kiedyś nawet w całości lub w części uda się zrealizować, ale które również mogą okazać się całkowicie nieściągalne.

W związku z tym powstały wątpliwości, jak należy tego rodzaju wierzytelności wątpliwe oceniać przy wymiarze podatku dochodowego, czy takie wierzytelności można prosto odpisać na straty. Z tych względów należy oprócz poprzednio omawianych przedmiotów stałych i obrotowych bilansu również corocznie poddać sumiennej ocenie i krytyce wszelkiego rodzaju należności za towary, za weksle, z tytułu kredytów innych, w ogóle wszelkie pozycje dłużników. Wstawienie bowiem do bilansu fałszywie ocenionych należności powoduje z jednej strony nieprawidłową ocenę położenia finansowego przedsiębiorstwa i mylny sąd samego właściciela lub kierownika, ale z drugiej strony również na zewnątrz wprowadza w błąd zainteresowane sfery czy to spółników, udziałowców, akcjonariuszów i in., a sam przedsiębiorca może na podstawie takiego błędnego przedstawienia stanu interesów popełnić fałszywe pociągnięcia w swych dyspozycjach finansowych, które mogą powodować niemile rozczarowania. Dlatego wskazanym jest, aby co najmniej raz do roku z okazji bilansu poczynić dokładny przegląd swych należności tak, aby bilans pod względem prawn-handlowym jak nie mniej podatkowym był bez zarzutu.

Z góry trzeba się zastrzec, że kwestia oceny stopnia wątpliwości co do pozycji dłużników jest jedną z najtrudniejszych. Dlatego też oznaczenie kwoty odpisów tego rodzaju czynić należy z wielką ostrożnością i przezornością.

O ile samemu płatnikowi jako przedsiębiorcy bezpośrednio zainteresowanemu, utrzymującemu od szeregu lat stosunki handlowe z pewnym odbiorcą, trudno nieraz jest oznaczyć, czy i w jakiej mierze odbiorca jego stał się niewypłacalnym, o tyle w jeszcze trudniejszym położeniu jest osoba postronna, chociażby najlepiej kwalifikowany rzeczoznawca (biegły) o najlepszym doświadczeniu zawodowym, a nawet specjalista branżowy.

Zasadniczo istnieje przepis prawa handlowego, że „wierzytelności wątpliwe należy przyjąć według ich wartości prawdopodobnej, a wierzytelności nieściągalne należy odpisać“ (K. H. art. 58 § 2).

Widzimy, że ustawa odróżnia wierzytelności *wątpliwe* oraz *nieściągalne*.

1) *Wątpliwe* są takie należności, których odzyskanie z różnych powodów jest zakwestionowane, ale jeszcze nie jest beznadziejne, (przesilenie, protesty wekslowe, czasowa niewypłacalność, postępowanie ugodowe, zarząd przymusowy i t. p.).

2) *Nieściągalne* natomiast są takie wierzytelności, które z powodu pewnych dowiedzionych wypadków (wojna, rewolucja, powódź, upadłość i t. p.), definitywnie są stracone.

Łatwiej czytelnik ocenić pozycje nieściągalne i definitywnie stracone, niż oznaczyć stopień przewidzianej straty na pozycjach wątpliwych.

Zasadniczo uchodzi pozycja za nieściągalną:

- a) skoro np. dłużnik ulotnił się za granicę,
- b) skoro egzekucja wypadła bezskutecznie, albo też,
- c) skoro postępowanie upadłościowe zostało zawieszono wobec braku masy.

Natomiast wątpliwości co do częściowej ścigalności pewnych pozycji nasuwają się kupcowi:

- a) skoro zaległość pozycji jest zbyt dawna,
- b) skoro przewiduje długi termin możności jej odzyskania,
- c) skoro dłużnik kilkakrotnie domagał się odroczenia terminu płatności,
- d) skoro dłużnik nie dotrzymywał nawet terminów kilkakrotnie odroczo-nych,
- e) skoro często dopuszczał weksle do protestu,
- f) skoro zabezpieczenia udzielone uległy znacznieszemu pogorszeniu,
- g) skoro ręczyciel popadł w niewypłacalność,
- h) skoro papiery wartościowe służące jako zabezpieczenie znacznie spadły w kursie,
- i) skoro dłużnik dopuścił do skargi,
- k) skoro dłużnik dopuścił do egzekucji.

Mylne jest zapatrywanie niedoświadczonych osób tak płatników jak i niemniej rewidentów skarbowych, że należność zabezpieczona hipotecznie jest bezwzględnie pewna i ścigalna. Wiadomo przecież, że pewność hipoteczna zależna jest od miejsca, na jakim jest zapisana: mianowicie, czy umieszczona jest w granicach t. zw. „popularnej pewności“, t. j. czy figuruje na pierwszej połowie wartości obiektu, czy też na „szarym ogonie“ lub — jak się wyrażają — „na kominie“. Ale nawet pierwotnie dostatecznie zabezpieczona pozycja hipoteczna może z czasem stracić na wartości. Mieliśmy tego liczne dowody w czasie światowego przesilenia (kryzysu) gospodarczego (1929—1936), gdy wartości gruntów budowlanych, nieruchomości miejskich oraz gospodarstw rolnych uległy deprecjacji o 50 do 60% ich poprzedniej oceny. Następstwem tego przesilenia liczne hipoteki stały się częściowo lub całkowicie bezwartościowymi. Dlatego też należności zabezpieczone tymi hipotekami stały się mniej wartościowe albo bez wartości.

W podobny sposób jak mylnie ocenia się zabezpieczenie hipoteczne, obserwować można nieogłędny sposób traktowania oceny zabezpieczenia wekslowego, względnie uiszczenie należności nie gotówką tylko wekslem. Błędne jest mniemanie, jakoby podpis wekslowy gwarantował zapłatę należności. Weksel stanowi jedynie wygodne, rychłe i ułatwione prawo skargi i egzekucji. Skoro jednak dłużnik jest niewypłacalny, to również weksel nie pomoże na odzyskanie należności. W księgowości uproszczonej dzieje się często tak, że po dostarczeniu weksłu przez dłużnika uznaje się jego konto walutą weksla i wyrównuje w ten sposób odnośną należność. W rzeczy samej kupiec, otrzymujący na swą należność weksel, jeszcze nie jest zaspokojony. Ile bowiem mamy wypadków, że dłużnik weksłu w terminie nie wykupi i pozwoli go zaprotestować. Natomiast wierzyciel jest zmuszony go zapłacić. Nie można więc twierdzić, jakoby weksel dawał wierzycielowi większe zabezpieczenie, niż dług w rachunku bieżącym. Z tego wynika, że należności pokryte weksłami należy tak samo poddać ocenie bilansowej jak kredyty otwarte.

2. Stopnie wątpliwości.

Dokładne uchwycenie i ocena stopnia wątpliwości jest naturalnie bardzo trudne i pod tym względem nie można stosować jakichkolwiek norm wzgl. mechanicznych stawek. Przede wszystkim niemożliwym jest ustalić, jaką będzie wypłacalność dłużnika w przyszłości, skoro chwilowo znajduje się w trudnościach płatniczych. W obecnych czasach nadwyrężonej moralności i etyki kupieckiej tym trudniej wycenić zdolność płatniczą, a jeszcze trudniej dobrą wolę, jaką dłużnik okaże dla uiszczenia swych zobowiązań. Niemcy odróżniają w tych wypadkach „Zahlungsfähigkeit“ (zdolność płatnicza) od „Zahlungswilligkeit“ (chęć płacenia).

Z powyższych względów zaprowadził się zwyczaj czynienia ryczałtowych odpisów w wysokości pewnego procentu sumy ogółu dłużników. Tę stawkę procentową oznaczyć może każde przedsiębiorstwo indywidualnie, zależnie od kilkuletniego doświadczenia i kalkulacji strat poniesionych w szeregu okresów. W tej kalkulacji bierze jeszcze pod uwagę i rozważa specjalne okresy, jak ogólny kryzys gospodarczy, albo specjalne przesilenie w pewnej gałęzi handlu lub przemysłu, nieurodzaje w rolnictwie, katastrofy żywiołowe, powódzie, strajki, wojny i t. p.

Nie można oczywiście tego stopnia wątpliwych pozycji dowolnie oznaczać. Musi on być usprawiedliwiony i uzasadniony istotnymi warunkami, o których wyżej była mowa. Na podstawie takiej sumiennej wyceny dopuszczalne są z stanowiska kupieckiego i praktyki handlowej odpisy na dłużnikach, które mogą być ryczałtowe albo też indywidualne. W Niemczech tego rodzaju odpisy ryczałtowe dopuszczalne są w myśl uznania Sądu Rzeszy (R. G. Bd. 12 S. 17¹).

Również niemiecki Trybunał Administracyjny wypowiedział się w tej kwestii w sposób następujący:

„Po ocenie należności do bilansu często okaże się w późniejszym terminie, że pewna część tychże należności okaże się częściowo niepewna lub częściowo albo nawet w całości stracona. Takie objawy mogą się co roku powtarzać i w ten sposób wyrabia się pewne doświadczenie w sprawie tych nieprzewidzianych w terminie bilansu możliwości późniejszych strat. Z tego doświadczenia wynika i usprawiedliwionym jest utworzenie t. zw. *delcredere*-konta, które ma uwzględnić takie corocznie powtarzające się wypadki. Dlatego, wstawiając należności w pełnej wysokości do aktywów, należy utworzyć w pasywach rachunek *delcredere*, które obejmowałyby takie doświadczone corocznie straty“²).

Konto takie może służyć nie tylko na uzgodnienie należności w rachunku, ale również na weksle i in. Takie konto pod nazwą „*Delcredere*“ stanowi wynik odpisów „pośrednich“ w odróżnieniu od odpisów „bezpośrednich“. W metodzie odpisów „pośrednich“ pozostawiamy w aktywach na odnośnych kontach dłużników wątpliwych sumy należności bez zmiany w pełnej nominalnej wysokości. Jest to wskazane, ponieważ wykazanie wysokości długu w niezmienionej kwocie może być przydatne dla pewnych późniejszych dowodów, w razie polepszenia się sytuacji i wypłacalności dłużnika, w razie wszczęcia skargi i żądania przez sąd wyciągu z konta i t. p.

Tego rodzaju pozostawienie w aktywach pełnych sum wątpliwych czyni

¹) „Der Buchführer“, Nr 7, r. 1937, str. 94.

²) R. F. H. z 21.5.1930. VI. A. 837/31.

na pierwszy rzut wrażenie, jakoby ten sposób sprzeciwiał się przepisom kodeksu handlowego, które brzmią:

„Art. 58 § 1. W inwentarzach i bilansach wolno wartość poszczególnych przedmiotów majątkowych oznaczać według ich wartości rzeczywistej.

§ 2. Wierzytelności wątpliwe należy przyjąć według ich wartości prawdopodobnej, a wierzytelności nieściągalne należy odpisać na straty“.

W celu jednak uzgodnienia wymienionego sposobu księgowania czynimy w pasywach bilansu korekturę w formie konta „Delcredere“, które pośrednio przyczynia się do obniżenia sum dłużników „podług ich wartości rzeczywistej“.

„Dla wyjaśnienia wyrazu „rzeczywista wartość“ — powiada J. Namitkiewicz — należy mieć na uwadze, iż chodzi tu o bilans sporządzony w biegu normalnym przedsiębiorstwa, przy uwzględnieniu koniunktury, istniejącej w chwili bilansu dla danego przedsiębiorstwa, a nie o bilans upadłościowy lub likwidacyjny; chodzi więc o tę wartość, która da się osiągnąć przez dane przedsiębiorstwo na rynku przy uwzględnieniu właściwości zarówno przedsiębiorstwa, jak i towaru, który z niego pochodzi, — innymi słowy — cena rynkowa jego towarów; nie jest to przeto zupełnie obiektywna cena rynkowa, tylko „Geschäftswert“ (Staub, § 40, uw. 3)...“³⁾.

3. Ograniczenia w odpisach.

Prawo czynienia odpisów na dłużnikach jest jednak do pewnego stopnia ograniczone i — jak to już wspomniano — nie jest pozostawione dowolnej swobodzie kupca. W każdym wypadku podlega to sumienności kupieckiej i doświadczeniu, opartym na kilkuletniej praktyce w tej dziedzinie.

Są teoretycy (jak Leitner: Grundriss der Buchhaltung und Bilanzkunde), którzy odróżniają i zalecają dwa różne konta „Delcredere“; mianowicie jedno „Delcredere — straty“ oraz drugie „Delcredere — rezerwy“. Do pierwszego radzą odnieść „nieściągalne“ pozycje, t. j. te, które uważa się *narazie* za definitywnie stracone, a do drugiego wszelkie pozycje „wątpliwe“, które odpisano tylko w pewnym stopniu czyli w pewnym procencie sumy należności.

Wyżej omawiane kwestie odpisów należności wątpliwych oraz nieściągalnych stanowią również przedmioty sporów, różnicy zdań i licznych nieporozumień pomiędzy podatnikami a władzami skarbowymi.

O ile kupiec-podatnik ma pewną swobodę w oznaczaniu wysokości odpisów, i raczej przechyla się do wyższego niż rzeczywistego stopnia odpisów, o tyle władza skarbowa skrzętnie bada dopuszczalność odpisów, jak również żąda rzeczowego uzasadnienia wzgl. udowodnienia wysokości odpisów. Władza bowiem dąży do tego, aby uchwycić jak najszerszą bazę podatkową. W tym celu bada skrupulatnie, czy wykazany zysk roczny podatnika nie jest zbyt krótko przez nadmierne i nieusprawiedliwione odpisy.

Powiedziano już wyżej, że sam podatnik ma wielką trudność w oznaczeniu właściwego stopnia odpisów na wątpliwych dłużnikach. Tym większą więc trudność przekonywująco uzasadnić, a jeszcze trudniej stuprocentowo udowodnić władzy skarbowej tego rodzaju odpisy. Władzy skarbowej zasadniczo obojętnym jest, w jaki sposób dokonano odpisu, czy sposobem „bezpośrednim“ przez obniżenie sumy należności, czy też „pośrednio“ przez utwo-

³⁾ Jan Namitkiewicz: „Kodeks Handlowy“ — Komentarz. Warszawa 1934. Tom I., str. 108.

rzenie konta „Delcredere“. Natomiast nie jest obojętna wysokość poczynionych odpisów, względnie stopień tych odpisów w stosunku do sumy dłużników, czy odpis wynosi 20% czy też 80%, albo nawet 100%.

Z tych względów potrzeba dużo dobrej woli ze strony podatnika oraz wielkiej wyrozumiałości organów skarbowych, względnie właściwego wycucia względem dopuszczalności stopnia odpisów. W tych kwestiach najwięcej potrzebna jest i pożądana praca „ręka w rękę“ i wzajemne odpowiednie ustosunkowanie się podatnika do wymagań władzy skarbowej oraz z drugiej strony teŝże władzy do podatnika.

Widzieliśmy wyŝej, że przy oznaczeniu odpisów na przedmiotach rzeczowych przewidziane są pewne normy (§ 14 pod. doch.) które umożliwiają łatwe uzgodnienie odpisów. W razie ŝądania wyŝszych odpisów jeszcze dopuszczalna jest opinia „biegłych“ (znawców) (art. 6 p. 3). Jednakŝe dla ustalenia stopnia odpisów na dłużnikach najlepszy znawca nic nie poradzi, skoro — jak powiedziano — sam właściciel przedsiębiorstwa wielkie ma w tym trudności.

Źaden przepis ustaw podatkowych nie przewiduje obowiązku podatnika, aby udowodnił wysokość pewnego odpisu na dłużnikach. Przeciwnie N. T. A. orzekł w pewnym wyroku, że w razie notorycznej upadłości dłużnika uzasadniony jest odpis, chociaŝby płatnik nie udowodnił tego dokumentem oraz mimo, że w późniejszym terminie odzyskał należności swoje częściowo lub całkowicie. (N. T. A. z 17.4.1929 r. L. Rej. 1257/26).

Zasadniczo więc po stronie władzy skarbowej istnieje jedynie możliwość zakwestionowania przesadnych odpisów na podstawie uzasadnionego wniosku, że podatek zaniedbał staranności sumiennego kupca, względnie że nie zachował przepisów „prawidłowej księgowości“ lub wykraczał poza „zwyczaje handlowe“. W takich wypadkach pozostaje władzy prawo swobodnego uznania wysokości odpisów.

4. Gospodarcza konieczność badania dłużników.

Prawidłowy sposób odpisów na dłużnikach ma swoje wielkie znaczenie nie tylko ze względów podatkowych. Chociaŝ byśmy pominęli względy podatkowe, byłoby bardzo niewłaściwym i nieprawidłowym, gdybyśmy należności wszelkie wstawili do bilansu w pierwotnej wysokości bez względu na widoczne różnice. Mimo, że odpisy na dłużnikach prawem przepisane są tylko z końcem roku obrachunkowego z okazji zestawienia bilansu, to jednak wskazanym jest, aby również w ciągu roku z okazji miesięcznych lub kwartalnych bilansów próbnych czynić przegląd szeregów dłużników, aby nieustannie czuwać nad położeniem finansowym przedsiębiorstwa. W szczególności trzeba ciągle mieć na uwadze wypłacalność dłużników, badać terminy płatności należności, śledzić zaległości w uiszczaniu się dłużników i starać się o przytrzymanie ich do punktualności.

Tego rodzaju ciągle śledzenie dłużników doprowadzi do odpowiedniego osądzenia ich wypłacalności i ułatwi nam z końcem roku ściślejszą ocenę wątpliwych i nieściągalnych pozycji. Pilnowanie tego sposobu śledzenia debitorów i dubiosów gwarantuje przedsiębiorstwu odpowiednią prężność i niezależność finansową. W przeciwnym razie, t. j. w razie zaniedbania tej staranności zabagnią się interesy, nastąpią trudności finansowe, okaŝe się konieczność korzystania z kredytów nieraz kosztownych i uciążliwych oraz wyniknie

zależność od kapitałów obcych. Powodowane w następstwie koszty i procenty nie były wkalkulowane w dostawy towarów niezapłaconych oraz zaciągają na przyszłej produkcji, która wobec tego może nie wytrzymać konkurencji. Dlatego też przy ocenie zaległych należności należy uwzględnić koszty zaciąganych kredytów, które przecież obciążają i deprecjonują wartość pozycji dłużników.

Poza wartością ksiązkową (kontową) pozycji dłużników oceniamy w zaległościach również wartość klienteli, względnie mówimy o wartości pewnych grup odbiorców. Wartość klienteli jest tym wyższa, im większe i im częstsze są zamówienia i im większe obroty. Ciekawe można na zachodzie zauważyć problemy oddawania należności na licytację. W takich wypadkach nabywa konkurencyjna firma należność często po wyższej cenie niż się spodziewano. Konkurencja bowiem liczy się nie tylko z nabyciem pretensji do dłużnika, ale zarazem z pozyskaniem nowego klienta, którego może na stałe zjednać jako odbiorcę, który przyczynić się może do rozwoju nowych interesów.

Z powyższego rozumowania przecież nie wynika, jakoby można było należności swe wyceniać do bilansu wyżej sumy nominalnej z uwzględnieniem wspomnianej „wartości klienteli“. Wartością rachunkową należności jest jej „cena nabycia“, a niedozwolonym jest oznaczenie wartości powyżej ceny nabycia.

Natomiast wartość klienteli stanowi pewien sprawdzian dla ogólnej wyceny przedsiębiorstwa. Tę wartość nazwaną w Anglii „goodwil“ omawiamy na innym miejscu.

Inny moment powodować może deprecjację należności i to nawet ogólne obniżenie wartości zaległych pretensji. Jeżeli pewne przedsiębiorstwo wskutek zmiany koniunktury lub w celach konkurencyjnych przystąpi do ogólnego obniżenia cen, wówczas poprzedni odbiorcy czują się poszkodowani w stosunku do nowonabywców i częstokroć domagają się również odpowiedniego obniżenia cen i rachunków za już pobrane a niesprzedane i niezapłacone jeszcze pozycje.

Prawnie może dostawca domagać się, od tych odbiorców zapłaty pełnej sumy rachunku bez względu na późniejsze obniżenie cen. W praktyce jednak trudno mu będzie oprzeć się słusznemu skądinąd żądaniu odbiorcy i poniekąd zmuszony będzie poczynić odpowiednie opusty czy to indywidualnie, czy też generalnie. Gdy to jest przewidziane z końcem roku z okazji bilansu, będzie wskazanym poczynienie już odpowiednich odpisów na należnościach.

Dalsza okazja do obniżenia należności zachodzi przy rachunkach wystawianych w obcych walutach. Tutaj obniża się automatycznie należności w miarę spadku kursu odnośnych walut i odpisy są obowiązkowe w myśl przepisu Kod. Handl.

Art. 426 wzgl. 251: „Wierzytelności i zobowiązania w obcych walutach należy przeliczyć według przeciętnego kursu giełdowego dla obcej waluty z ostatniego miesiąca przed dniem bilansowym“.

W końcu zdarzają się prawie w każdym przedsiębiorstwie należności *sporne*, które dopiero w drodze procesu trzeba ustalić i windykować. Otóż, gdy bilans zestawia się w czasie takiego procesu, to oczywiście kupiec musi wysondować swoje widoki na wynik procesu, a ponieważ żaden wynik nie jest pewny, obowiązany jest odnośną pozycję traktować jako „wątpliwą“

i poczynić odpowiedni odpis. Kupiec nie może oczywista być nieomylny i ocena prawdopodobieństwa nie może być dla niego wiążącą. (R. F. H. z 14.3. 1928. VI. A. 662/27).

5. *Orzecznictwo N. T. A.*

N. T. A. w licznych wyrokach sprawami tymi się zajmował, o czym niżej będzie mowa.

Władze podatkowe pod względem odpisów na wątpliwe należności najczęściej objawiają nieufności i wskutek tego największe czynią trudności w uznawaniu takich odpisów. W pewnych wypadkach posuwały się tak daleko, że uzależniały dozwolony odpis od wykazania wyniku procesu i „bezwocnej egzekucji“. W wielu wypadkach przecież kupiec oszczędza sobie kosztów procesowych z obawy, że wynik i tak będzie bezwocny.

Charakterystyczny pod tym względem wyrok zapadł w Niemieckim Trybunale (Reichsfinanzhof z 28.8.1930 L. VI. A. 27/30), którego uzasadnienie brzmi:

„Senat już niejednokrotnie zmuszony był przeciwstawić się zakusom urzędów skarbowych, które narzucają się jako sędziowie w sprawie szacowania przezornego kupca w ocenie należności na podstawie późniejszego ich losu. Dopuszczalny odpis na wątpliwe należności ocenić należy według tego, jak „przezorny“ kupiec, starannie badający rozwój stosunków, według zasad prawidłowej księgowości je oszacuje i w jakiej mierze tenże kupiec przewidzieć względnie obawiać się może strat. Nie zależy na tym, jak urząd skarbowy z swego późniejszego stanowiska położenie osądzi, a tym mniej chodzi o to, czy udowodnienie zupełnej niemożności wydobycia pretensji przypuszczać można z pewnością dającą się udowodnić. Następstwem tego wyłączenia się dalsza zasada, że prawidłowe oszacowanie delcredere kupca nie może post factum dlatego być uważane za niedopuszczalne, ponieważ późniejsze wypadki pokierowały sprawami inaczej, niż kupiec mimo starannego badania w dniu bilansowym je osądzał.

Obowiązek udowodnienia urzędowi skarbowemu, że pewne pretensje są nieściągalne, nigdzie nie jest przewidziany. Przeciwnie urząd skarbowy tylko w takich wypadkach uprawniony jest do poczyniania zmian w bilansie, — który skądinąd zestawiony jest według zasad starannego kupca względem spodziewanych albo też możliwych strat — o ile urząd ze swej strony może dowieść, że odnośne pozycje bilansowe sprzeciwiają się zasadom staranności kupieckiej, to znaczy, że nawet przesadny pesymista („ein reichlicher Schwarzseher“) nie mógłby się spodziewać strat. Wynika stąd, że wobec możliwości różnic w zapatrywaniach (sc. urzędu i płatnika), mimo, że obydwie strony zachowują obowiązek staranności, należy przeciw zdaniu kupca dać pierwszeństwo, mimo, że jego oszacowanie było mniej optymistyczne niż urzędu skarbowego i mimo, że zdanie urzędu później okazało się trafniejsze“.

Przytoczyliśmy in extenso wyrok niemiecki dla jego ciekawej charakterystyki, szczególnie pod względem uznawania na całej linii wiarogodności i wysoko stawianej i uznawanej godności, odpowiedzialności i etyki kupieckiej.

Mamy przecież w Polsce pod tym względem charakterystyczne orzeczenie N. T. A.:

„Sumy odłożone na wyrównanie prawdopodobnych i dających się przewidzieć strat, należą do wydatków potrącalnych przy obliczaniu dochodu

z przedsiębiorstw, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, a opodatkowanych na zasadzie art. 17 ustawy o podatku dochodowym" (N. T. A. z 9.10.1931 r. L. Rej. 1401/29).

Tutaj mogłaby się nasuwać wątpliwość, czy ta sama miara dotyczy osób prawnych (art. 21), prowadzących prawidłowe księgi handlowe, których N. T. A. w tym orzeczeniu nie wymienia.

Komentarz (Dr Langrod i A. Franz) jednak podaje powyższe orzeczenie przy komentowaniu artykułu 21-go. Wątpliwość powyższa usuwa również wcześniejsze wyjaśnienie okólnika Min. Skarbu, który powiada:

„Słuszność spisania na straty uznać należy nie tylko wtedy, jeżeli przedłożone zostały dowody nieściągalności, upadłości dłużnika, albo stwierdzające bezskuteczność procesu, ugodę między dłużnikiem a wierzycielem i t. p. — lecz i wtedy, gdy płatnik uprawdopodobni, że w chwili spisania na straty wierzytelności była nieściągalna“. (Okólnik Min. Skarbu z 6.3.1931 r. L. D. V. 1348/31).

Nawiązując do wstępnych uwag co do wielkiej ilości kwestii spornych, wynikających z odmiennego komentowania przepisów ustaw podatkowych, wypada nam tutaj przytoczyć charakterystyczne orzeczenie i wyjaśnienie N. T. A.

„Okoliczność, że spółka akcyjna wątpliwe należności spisała na straty przy uznaniu rachunku sum przechodnich a nie rachunków osobistych dłużników, sama przez się nie uzasadnia wniosku o stworzenie funduszu rezerwowego w rozumieniu ust. 2 art. 21 ustawy o państwowym podatku dochodowym.

Skarżąca Spółka wywodzi w skardze, że zamykając rachunki na rok bilansowy 1935 spostrzegła, że kilku dłużników na sumę x zł nie przedstawiało żadnej wartości, skutkiem czego odnośne pretensje, jako „beznadziejne“, spisała na straty. Instancja odwoławcza atoli wbrew przedstawionym dowodom spisanie to uważała za stworzenie cichej rezerwy.

Okoliczność bowiem, że skarżąca firma wymienionych wątpliwych czy też nieściągalnych należności nie spisała na straty, uznając jednocześnie korespondujący rachunek dłużników, lecz w celu wyprowadzenia straty na tych należnościach do bilansu wprowadziła odpowiednik wyrównawczy za pomocą rachunku sum przechodnich, w niczym nie przesądza istoty spornych pozycji na niekorzyść firmy, o ile tylko do uznania ich za wątpliwe lub też nieściągalne istniały dostateczne podstawy, uzasadnione stosunkami faktycznymi dłużników w miarodajnym okresie czasu“. (N. T. A. z 12.3.1930 r. L. Rej. 3609/27). W innym wypadku N. T. A. uzasadnił:

„Potrącenie przez osobę prawną, prowadzącą prawidłowe księgi handlowe, z rachunku strat i zysków kwoty strat poniesionych na niewypłacalnych dłużnikach na mocy wiadomości o notorycznym fakcie upadłości dłużnika, choćby płatnik nie udowodnił przez przedłożenie miarodajnych dokumentów, że należności te należy uważać za przepadłe, lub iżby odpisania z tego tytułu nie zostały dokonane przedwcześnie, lecz przeciwnie nawet wyjaśnił, że należności swoje częściowo lub całkowicie w okresie późniejszym odzyskał, jest uzasadnione“. (N. T. A. z dnia 17.4.1929 r. L. Rej. 1257/26).

„W wypadku upadłości dłużnika, wstawienie do bilansu osoby prawnej, prowadzącej prawidłowe księgi handlowe, wierzytelności tej w wartości niższej, czyli odpisanie częściowe, a zależnie od okoliczności faktycznych nawet zupełne odpisanie takiej wierzytelności na straty jest ze stanowiska zwyczaju kupiec-

kiego i zasad buchalterii nie tylko dozwolone, ale i konieczne". (N. T. A. z dn. 2.X.1929 r. L. Rej. 3745/27).

„Odpisanie na straty przez sp. akc. protestowanych wierzytelności wekslowych nie jest prawidłowym, gdyż sam fakt dopuszczenia do protestu nie dowodzi jeszcze nieściągalności pretensji wekslowej i w stosunkach kupieckich nie jest za taki dowód uważany. Innymi słowy, zwyczaj kupiecki nie uzasadnia odpisania, jako nieściągalnej pretensji z tego tylko powodu, że dłużnik dopuścił do protestu". (N. T. A. z dn. 2.10.1929 r. L. Rej. 4780/27).

Ministerstwo Skarbu z wielkimi zastrzeżeniami poleca traktować odpisy na straty nieściągalnych względnie wątpliwych należności wobec różnej praktyki w tym względzie:

„Przy spisaniu na straty wprost z danego rachunku należności nieściągalnych względnie wątpliwych przez osoby prawne opodatkowane na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym, należy przy wymiarze podatku dochodowego uznać słuszność spisania na straty nie tylko wtedy, jeżeli przedłożone zostały ścisłe dowody nieściągalności, stwierdzające upadłość dłużnika, bezskuteczność procesu, ugodę między dłużnikiem a wierzycielem i t. p., lecz również i wtedy, gdy płatnik uprawdopodobni, że w chwili spisania na straty wierzytelność była nieściągalna. Wyliczenie wypadków prawdopodobieństwa nieściągalności pewnych wierzytelności, nie jest możliwe; mogą być one różne, a ocena każdego musi być indywidualna, w każdym jednak wypadku winno być w aktach wymiarowych zaznaczone, jakie okoliczności na uprawdopodobnienie nieściągalności przytoczono oraz, że prawdziwość ich została zbadana i stwierdzona". (Okólnik Min. Skarbu z 6.III.1931 r. XL. D. V. 1348/2/31).

Jednym z najmniej uzasadnionych wyroków N. T. A. i najwięcej odbiegających od praktyk bilansowych odpisów jest następujący:

Okoliczności, wskazujące na nieściągalność wierzytelności, znane wierzycielowi dopiero w momencie sporządzania bilansu, a nieznanne jeszcze w dniu zamknięcia bilansu, nie uzasadniają odpisania tej wierzytelności na straty już w tym bilansie". (N. T. A. z 13.V.1936 L. Rej. 9547/33).

Nie mniej wyjątkowo niesłuszne jest następujące uzasadnienie powyższego wyroku, gdy N. T. A. twierdzi:

„...Słusznie... ustaliła władza pozwana na podstawie wyjaśnień skarżącej i przedłożonych przez nią dowodów, że w dacie bilansu, tj. 31 grudnia 1931, nie miała jeszcze skarżąca dostatecznych podstaw do uznania pretensji swej do S. za nieściągalną, skoro dowody te wykazują, że dopiero w r. 1932 nastąpił nadzór sądowy i dalsze okoliczności, które w rezultacie doprowadziły do straty części pretensji skarżącej. Jak to N. T. A. stale w swych wyrokach akcentuje, data bilansu stanowi moment, wedle którego oceniana być musi prawidłowość dokonanych w nim wpisów, w szczególności też ocena istniejących w tym dniu i znanych płatnikowi okoliczności faktycznych może być jedynie miarodajna dla oszacowania przez niego wartości majątkowych, wierzytelności i innych aktywów. Fakt, że dane okoliczności były znane płatnikowi w momencie sporządzania bilansu, późniejszym od jego daty, nie może mieć znaczenia dla oceny potrącalności wprowadzonej na tej podstawie przez płatnika do bilansu straty, decydujący bowiem dla tej oceny jest — w konsekwencji przepisu art. 13 ustawy o podatku dochodowym — jedynie ten stan faktyczny, który istniał już w okresie gospodarczym, zamkniętym danym bilansem, a więc okoliczności zasze najpóźniej w dniu daty bilansu“⁴⁾.

⁴⁾ O. S. N. Nr 10 z r. 1937, str. 732.

Otóż zauważyć należy, że w praktyce niekoniecznie dopiero akt sądowy dowodzi o niewypłacalności dłużnika, a więc nie dopiero nadzór sądowy dowodzi o zmienionych stosunkach finansowych dłużnika, ani protesty weksli — jak to słusznie N. T. A. w innym przytoczonym już wypadku rozstrzygnął. Natomiast inne pośrednie momenty mogą stanowić dostateczny dowód o niewypłacalności wzgl. niekorzystnym finansowym położeniu dłużnika. Każdy prawie kupiec, szczególnie kupiec-hurtownik musi mieć pewien specjalny *zmysł* sprostregawczy, pewne szczególne *wyczucie* co do wypłacalności swych odbiorców. Poza tym agenci, zastępcy-podróżujący, biura wywiadowcze, banki nieraz długo przed popadnięciem klientów w niewypłacalność mają pewne dane, które skłaniają kupca do rezerwy, do wstrzymania się z udzieleniem kredytów klientowi, o którym już „przebąkują“, że w jego sytuacji finansowej coś się psuje. Nie koniecznie też bezpośrednie objawy pogorszonej wypłacalności przekonają kupca o konieczności czynienia odpisów na odbiorcach. Często zachodzą pośrednie wiadomości np. takie, że dany klient na pewnym interesie spekulacyjnym przegrał proces o większe sumy lub w inny sposób poniósł niepomierne straty, które niezawodnie zachwiały jego wypłacalnością. Zachodzą też wypadki, że pewna gałąź gospodarza popadła w specjalne przesilenie, jak np. rolnictwo w latach kryzysowych (1929—35). Wówczas bez względu na bezpośrednią stratę na pewnym kliencie wskazane były większe odpisy na rezerwy strat nieuniknionych. W ten sam sposób możnaby wyliczyć jeszcze inne przykłady na dowód, że w takich wypadkach kupiec naprzód przewiduje straty, które w przybliżeniu już może ocenić, zanim pewni klienci definitywnie finansowo się zachwieją.

W związku z uwagą N. T. A., że wiadome lub dowiedzione po terminie bilansu straty lub wątpliwe pozycje nie są potrącalne w tymże bilansie — należy zwrócić uwagę na jeszcze jeden ważny moment z praktyki i zwyczajów kupieckich.

Otóż decyzja co do odpisów zapada po największej części dopiero z okazji zamknięć rachunkowych, w szczególności po spisaniu inwentur. Wówczas dopiero przystępują zarządy przedsiębiorstw — i to często do spółki z członkami komisji rewizyjnych względnie rad nadzorczych — do dokładnego przeglądu dłużników. W większych przedsiębiorstwach dzieć się to może nie wcześniej niż w lutym lub marcu po terminie bilansowym.

Przy takiej okazji bierze się pod rozwagę zestawienia odnośnych urzędników, referentów działów sprzedaży, kredytów, którzy referują swoje uwagi i spostrzeżenia co do solidności, wypłacalności i wartości różnych klientów.

W dyskusji nad tymi sprawami biorą udział wspomniani członkowie rad nadzorczych, którzy zazwyczaj mają również pewne doświadczenia w terenie interesów przedsiębiorstwa. Ci członkowie również wyrażają swoje zdanie i opiniują wartość różnych pozycji dłużników.

Wobec tego dzieje się często tak, że zarząd przedsiębiorstwa dowie się o zmienionych stosunkach finansowych odbiorców dopiero w dwa do trzech miesięcy po terminie bilansu.

Z powyższych względów uważam, że niesłuszne jest stanowisko N. T. A., które orzekło i uzasadnić pragnęło, jakoby nieściągalność, znana kupcowi dopiero w momencie *sporządzania* bilansu a nieznaną jeszcze w dniu zamknięcia bilansu, nie uzasadniała odpisania pozycji na straty.

Co innego bowiem zaistnienie zmiany położenia finansowego dłużnika, a co innego dojsię tej zmiany do wiadomości wierzyciela. Słuszne byłoby stanowisko N. T. A., gdyby te dwa wypadki zaistnienia i dojsięcia do wiadomości nastąpiły

po okresie zamknięcia bilansowego. Lecz skoro stan faktyczny zaistniał w okresie roku obrachunkowego, to obojętne powinno być, kiedy on doszedł do wiadomości wierzyciela.

Również trudno odróżnić w tezie N. T. A.:

- a) moment sporządzenia bilansu i
- b) dzień zamknięcia bilansu.

Obydwa określenia właściwie oznaczają tę samą czynność i ten sam moment. N. T. A. miał prawdopodobnie na myśli z jednej strony

- a) obowiązkowy *termin* zamknięcia ksiąg tj. zazwyczaj 31 grudnia, a z drugiej strony
- b) *okres* sporządzania bilansu, rozciągający się na trzy miesiące po tamtym terminie zamknięcia ksiąg.

W końcu wyrok ten — zdaje się — koliduje z niejednym orzeczeniem poprzednim N. T. A. W szczególności, gdy przypomnę wyroki z 17.4.1929 (L. Rej. 1257/26), 2.10.1929 (L. Rej. 4780/27) oraz 30.3.1936 (L. Rej. 874/34), szeroko uzasadnione i omówione w następnym ustępie. Tam N. T. A. dowodził, że „zasadność odpisu na straty nieściągalnych pretensyj powinna być oceniona w odniesieniu do warunków tego okresu operacyjnego, którego dotyczy odnośne zamknięcie rachunkowe“.

W innym wyroku N. T. A. z 29.V.1936 (L. Rej. 3294/34) mówi o wątpliwych wierzytelnościach „istniejących w dacie bilansu“, co „należy w zasadzie do swobodnego uznania przedsiębiorcy“.

W wyroku N. T. A. z 12.III.1930 (L. Rej. 3609/27) znowu wspomina o wątpliwych pretensjach „uzasadnionych stosunkami faktycznymi dłużników w miarodajnym okresie czasu“.

Nigdzie natomiast N. T. A. poprzednio nie wskazywał na konieczność stwierdzenia wątpliwych lub nieściągalnych należności w terminie zamknięcia ksiąg.

6. *Mylne stanowisko władz skarbowych.*

Jedną z najwięcej charakterystycznych spraw spornych, którą N. T. A. w ostatnich latach rozpatrywał i rozstrzygnął na korzyść płatnika a na niekorzyść nie tylko Urzędu Skarbowego ale nawet wbrew orzeczeniu Ministerstwa Skarbu, jest wyrok z 30.III.1936 (L. Rej. 874/34).

Otóż z powodu poczynionych przez pewną firmę w bilansie za r. 1931 odpisów na dłużnikach, Ministerstwo Skarbu, nie uznawszy tych pozycji za nieściągalne uzasadniało swe stanowisko w sposób następujący:

- 1) Zgłoszenie wniosku o odroczenie wypłat nie jest ze stanowiska zwyczaju kupieckiego dostatecznym powodem do uznania pretensji za nieściągalne,
- 2) ugoda z firmą nastąpiła dopiero w dniu 9 stycznia 1933, a więc ocena wierzytelności jako nieściągalnych nastąpiła przedwcześnie,
- 3) pretensja była pokryta weksłami płatnymi dopiero w r. 1932 a zatem i w tym wypadku ocena zasadności odpisu na straty nastąpiła przedwcześnie,
- 4) przeto doliczenie do dochodu kwoty nastąpiło zgodnie z przepisami art. 6 i 21 ustawy, ponieważ spółka nie udowodniła, by pretensje te w dacie 31 grudnia 1931 r. były nieściągalne.

Przeciwko tynt zarzutom Ministerstwa Skarbu powołał się N. T. A. na orzeczenie i uzasadnienie swego przytoczonego już wyżej wyroku z 17.IV.1929 (L. Rej. 1257/26), gdzie pomiędzy innymi dowodził, że zasadność odpisu na straty nieściągalnych pretensji, powinna być oceniana w odniesieniu do warun-

ków tego okresu operacyjnego, którego dotyczy odnośne zamknięcie rachunkowe.

Z drugiej strony jednak sam fakt, że ugoda z dłużnikiem zawarta została dopiero w późniejszym okresie gospodarczym, jeszcze *nie świadczy* o tym, że ocena w bilansie wierzytelności jako całkowicie lub częściowo nieściągalnej była przedwczesna, gdyż — jak to wskazał Najwyższy Trybunał Administracyjny już w wyroku z 2 października 1929 r. I rej. 4780/27 (Zb. wyr. nr 164 S) — brak podstawy do takiego ograniczania zakresu faktów i środków dowodowych, przydatnych do uzasadnienia nieściągalności pretensji.

„Również okoliczności, iż wierzytelność jest pokryta weksłami, płatnymi dopiero w okresie następnym, nie dowodzi jeszcze, że ocena tej wierzytelności w bilansie była nieuzasadniona. Szacowanie jest bowiem konieczne także w stosunku do tych wierzytelności, których termin płatności do dnia bilansu jeszcze nie nadszedł, a chodzi tylko o to, czy szacowanie to było prawidłowe“.

„Skarżąca w toku postępowania wymiarowego wyjaśniała, że odpisu części wierzytelności do 2 dłużników dokonała z uwagi na okoliczności, które istniały przed dniem 31 grudnia 1931 r. i że bilans byłby nierealny, gdyby wierzytelności te figurowały w nim z wartością nominalną. Istotnie, te okoliczności faktyczne, które spółka wymieniała na uzasadnienie dokonanej oceny wierzytelności, dotyczyły okresu operacyjnego 1931 r. Przedłożone przez skarżącą pismo Izby Handlowej stwierdzało:

- 1) że firma znajduje się od 18 lipca 1931 r. pod nadzorem sądowym, który był już dwukrotnie przedłużany,
- 2) że aktywa tej firmy straciły bardzo poważnie na wartości,
- 3) że w razie dojścia do skutku układu z wierzycielami można liczyć w najlepszym wypadku na pokrycie wierzytelności w 25% i to w ciągu kilku lat,
- 4) że uzyskanie wyższego stopnia zaspokojenia nie wydaje się możliwe ani prawdopodobne.

„Przedłożone zaś przez skarżącą drugie pismo Izby Przemysłowo-Handlowej stwierdzało, że druga z dłużniczych firm znajdowała się w r. 1931 i znajduje się obecnie w bardzo trudnej sytuacji majątkowej, w związku z czym ściągnięcie od niej jakichkolwiek należności jest mało prawdopodobne. Ponadto przedłożyła skarżąca dowód, iż firma wniosła w r. 1931 podanie o udzielenie jej odroczenia wypłat oraz odpis protokołu przesłuchania przez policję prokurenta skarżącej na dowód, że skarżąca „padła ofiarą manipulacyj“ firmy i że w r. 1931 strata na tym dłużniku była widoczna“.

„Z tymi dowodami i odnośnymi wyjaśnieniami płatniczki *powinna* była władza pozwana rozprawić się w swym orzeczeniu, jako istotnymi w świetle powołanej wyżej judykatury. Od tego obowiązku nie zwalniał jej fakt, że ugoda z dłużnikiem nastąpiła dopiero później, ani że weksle były dopiero później płatne. Wynika to już z poprzednich wywodów. Nie wymaga zaś bliższego uzasadnienia, że w niczym nie osłabiała przydatności przedłożonych dokumentów jako środków dowodowych ich pochodzenia z czasu po okresie operacyjnym, skoro treść ich miała służyć do stwierdzenia stanu rzeczy właśnie w tym okresie“.

„Co do pozostałej wierzytelności to skarżąca uzasadniała dokonany 50% odpis tym, że firma ta wniosła w grudniu 1931 podanie o odroczenie wypłat i że następnie przedstawiła wierzycielom projekt ugody, według której miałyby z zysków lat następnych wypłacić im 50% wierzytelności. W odwołaniu skarżąca, opierając się na złożonych wyjaśnieniach, wywodziła, iż podanie o

odroczenie wypłat w roku operacyjnym 1931 na tle ówczesnych stosunków gospodarczych w rezultacie kończyło się bądź upadłością, bądź też ugodą obniżającą należności wierzyciela, wobec czego zgodnie z § 34 rozp. wykon. (obecnie § 32 Dziennik Ustaw z r. 1936 poz. 301) skarżąca miała prawo i obowiązek, kierując się zwyczajami kupieckimi, odpisać część należności.

„Podanie w zaskarżonym orzeczeniu, że zgłoszenie wniosku o odroczenie wypłat „nie jest ze stanowiska zwyczaju kupieckiego dostatecznym powodem do uznania pretensji za nieściągalne“ — nie może być uznane za dostateczne rozprawienie się z obroną płatniczki, która zmierzała do wykazania, że odroczenie wypłat na tle ówczesnych stosunków gospodarczych uzasadniało *częściowe* odpisanie“.

Z powyższego orzeczenia wynika, jak bardzo odbiega tendencja skarbowca — w tym wypadku nawet takiej instancji jak Ministerstwo Skarbu — od kupieckiego sposobu myślenia, kalkulacji i wnioskowania. Z drugiej strony jak trudna jest pozycja sfer gospodarczych wobec tak niejednolicie traktowanych spraw.

Widzimy dalej w tymże wyroku, w jaki sposób N. T. A. zmuszony jest poruczać Ministerstwo Skarbu w kwestiach przed laty (1929) rozstrzygniętych. Ministerstwo Skarbu w swych własnych wskazaniach i okólnikach wymaga od urzędów skarbowych respektowania orzeczeń N. T. A. — mimo to zajmuje nieraz przeciwne stanowisko. Jak trudno wobec tego uzgodnić punkt widzenia skarbowy z kupieckim, jak trudno doprowadzić do tej pożądanej harmonii pomiędzy sferami handlowymi i skarbowymi.

W innym wyroku N. T. A. (29.V.1936 L. Rej. 3294/34) uzupełnił to swoje stanowisko w sposób następujący:

„Oszacowanie wątpliwych wierzytelności do bilansu należy w zasadzie do swobodnego uznania przedsiębiorcy, który ma obowiązek dokonania tego oszacowania z należytą starannością przy wzięciu pod uwagę wszelkich okoliczności, mających wpływ na istnienie, wysokość i ściągalność pretensji a istniejących w dacie bilansu“.

Zwyczaje kupieckie, nauka i prawidła księgowości pod tym względem opierają się na t. zw. przezorności i sumienności kupieckiej i nie mogą się zbyt krępować w swych doświadczonych własnych decyzjach co do wysokości odpisów na dłużnikach.

Co do formy czynienia odpisów na wierzytelnościach wątpliwych i nieściągalnych mamy, jak to już wspomniano, dwa sposoby:

1) albo odpisujemy część wątpliwą lub nieściągalną wprost z sumy należności, zmniejszając ją w aktywach,

2) albo pozostawiamy wątpliwe pretensje niezmienione w aktywach, natomiast tworzymy w pasywach odpowiednią pozycję „rezerwę na wątpliwe pretensje“, która stanowi tym samym korekturę odnośnych pozycji w aktywach, które tam figurują w sumach nieuzasadnionych.

Ponieważ władze wymiarowe kwestionowały nieraz sposoby czynienia takich odpisów, przeto Min. Skarbu zaleciło uznanie obydwu sposobów odpisań, t. j. tak wprost z rachunku dłużnika, jak również przez utworzenie odpowiednich pozycji w pasywach „na wątpliwe wzgl. nieściągalne wierzytelności“ (Okólnik z 6.IX.1932 r. L. D. V. 37. 125/2/32).

7. Odpisy na zobowiązaniach.

Widzieliśmy, że tworzenie rezerw odnosi się do większości przedmiotów majątkowych, które mogą być narażone na straty wskutek zmiany koniunktury ogólnej lub też w specjalnych dziedzinach gospodarczych albo też specyficznych wydarzeniach, odnoszących się do pewnych osób (odbiorców towarów, kredytu, usług itp.). Dotyczy to papierów wartościowych, walut obcych, weksli, towarów, należności, gwarancji, kaucji i in. Są to wypadki *nieregularne*, uzależnione od różnych nieprzewidzianych wypadków, wskutek których trzeba czynić odpisy albo wprost na poszczególnych przedmiotach, albo też tworząc pozycje rezerwy w pasywach t. zw. korektury.

Poza tym tworzymy rezerwy corocznie przewidziane i corocznie się powtarzające, czyli rezerwy *regularne*. One odnoszą się względnie wynikają z przepisu koniecznych odpisów z powodu *zużycia* przedmiotów majątkowych czyli *amortyzacji* (umorzenia) ich w miarę tracenia materialnej wartości. Dotyczy to budynków, maszyn, urządzeń, ruchomości, narzędzi i in. Odpisy z tego tytułu, czynione na wartości tych przedmiotów również odbywać się mogą bezpośrednio od wartości albo też przez tworzenie w pasywach t. zw. rezerwy na umorzenie.

Powszechnie uważa się, że na tym kończy się obowiązek i sposób tworzenia rezerw, skoro wyczerpie się oznaczenie wartości wszystkich przedmiotów *majątkowych*. Tymczasem — albo się o tym nie pamięta, albo się w to nie wierzy — że w pierwszych wypadkach trzeba również tworzyć rezerwy na pozycje stanu *biernego bilansu*.

Zdawałoby się, że nasze zobowiązania są tak murowane, że nie mogą w naszym bilansie ulegać żadnej zmianie i nie przewiduje się żadnych nawet nieregularnych wypadków, które mogłyby powodować lub usprawiedliwić odpisy na tworzenie rezerw odnoszących się do zobowiązań czyli do pozycji w pasywach.

Uprzytomnijmy sobie, że w czasach powojennych — w czasach inflacyjnych i późniejszego braku stabilizacji walut — w licznych krajach robiono transakcje handlowe nie tylko zagraniczne, ale i w samym kraju w walutach obcych. Takie zobowiązania w obcych walutach muszą obowiązkowo w księgach krajowych z góry być przeliczone na walutę krajową „po kursie dnia“. Ten kurs — jak wiadomo — ulegał i ulega różnym wahaniom. Szczególnie w razie deprecjacji waluty krajowej ulega kurs waluty obcej odpowiedniej wyższe. W takim wypadku kurs pierwotnego przeliczenia czyli pierwotny kurs dnia nie będzie prawdziwym i z okazji przeliczenia w bilansie okazać się może znaczna różnica na niekorzyść bilansującego przedsiębiorstwa, czyli znaczna wyższa suma odnośnych zobowiązań. Na takie wypadki nie tylko usprawiedliwione ale poniekąd konieczne jest tworzenie rezerw, aby nie narazić przedsiębiorstwa na nieoczekiwane niedobory bilansowe.

Podobne rezerwy na pasywa mogą również wynikać z zobowiązań z tytułu przejętych gwarancji, żyr i in., skoro w aktywach nie mamy bezwarunkowego pokrycia względnie odpowiedniej regwarancji. Tam również trzeba przewidywać możliwość strat z okazji obowiązku zapłacenia gwarancji za dłużnika i. t. p. W takich wypadkach wszakże można sprawy również tak tłumaczyć, że taka rezerwa z tytułu gwarancji, żyr itp. tak samo tworzona może być na pokrycie pozycji w aktywach, skoro tam mamy dłużników z tytułu udzielonych za nich gwarancji. Więc z tego tytułu przewidziane są straty, na które usprawiedliwione są rezerwy. Te naturalnie zastępowałyby owe rezerwy na pasywne pozycje gwarancji.

Powracając do poprzednio omówionych rezerw na zobowiązania w obcych walutach, nadmienić wypada, że oczywiście mogą również powstać różnice kursowe na korzyść bilansującego. W takich wypadkach naturalnie nie mogą powstać straty. Jednakże wiadomym jest, że w czasach powojennych inflacje i dewaluacje w niektórych krajach europejskich święciły orgie. Gdy w r. 1923 w Niemczech doszło do astronomicznych cyfr bilionowych za jednego dolara (8 bilionów!), w końcu w latach kryzysowych (1930/36); większość walut europejskich oraz dolar amerykański doznawały deprecjacji przeciętnie 30%. One wywierały wielki wpływ ujemny u wierzycieli tych walut a wpływ dodatni u dłużników.

ADAM SZCZYGIELSKI

asystent Uniwersytetu J. Piłsudskiego.

ZAPŁATA WEKSLU ZAGRANICZNEGO W OBCEJ WALUCIE A PRZEPISY POLSKIEGO PRAWA DEWIZOWEGO.

I. Ustalenia faktyczne.

Weksel trasowany, opiewający na Kc. wystawiony w C. S. R. i akceptowany w Polsce (gdzie też jest płatny), zawiera klauzulę o treści następującej: „Payable at the collecting Bank's selling rate of exchange for sight drafts on Prague on date of payment“ lub „Payable by Banker's draft on Prague“ albo „Nicht in Banknoten“. — Klauzule te umieszczone zostają na wekslu przez jego wystawcę przed momentem przesłania go do akceptacji i zostają przyjęte do wiadomości trasata z chwilą dokonania przyjęcia.

Skutkiem powyższych klauzul, zapłata wekslu takiego — mająca miejsce w Polsce — nie może być dokonana w efektywnej walucie zagranicznej, lecz — co wypływa z konieczności dostosowania obrotu do obecnie obowiązujących przepisów dewizowych — w drodze pokrycia należnej sumy wekslowej czekiem bankierskim na Pragę lub też — w ostateczności — w drodze rozrachunku międzynarodowego, prowadzonego przez powołane do tego celu odpowiednie instytucje Polski i C. S. R.

II. Zagadnienie prawne.

W tym stanie rzeczy wysuwają się następujące pytania:

1) Czy dłużnik wekslowy jest obowiązany przy zapłacie wekslu stosować się do powyższej klauzuli, którą przyjął do wiadomości przez akceptację wekslu?

2) Czy zobowiązanie wekslowe akceptanta wygasa z punktu widzenia prawnego w przypadku dokonania zapłaty w banknotach C. S. R. i czy wierzyciel wekslowy jest obowiązany do przyjęcia tego rodzaju zapłaty?

3) Czy klauzula — o której mowa — nie uwłącza ważności wekslu na tle prawa polskiego?

4) Czy jest możliwe dochodzenie roszczenia wierzyciela wekslowego, opartego na klauzuli o której mowa wyżej — w drodze skargi wekslowej lub cywilnej?

III. *Wywód prawny.*

1. Z ustaleń faktycznych wynika, iż istotą zagadnienia jest podstawowa kwestia, czy *weksel ciągnięty w walucie zagranicznej na Polskę i w Polsce przyjęty, może być zapłacony czekiem z wyłączeniem zapłaty w efektywnej walucie zagranicznej.* Do tego zasadniczego zagadnienia prawnego dołączają się nadto zagadnienia szczególne, wynikające z obowiązującej w Polsce reglamentacji dewizowej, mające jednak doniosłe znaczenie w stosunkach praktyki obrotu.

2. Instytucja weksli płatnych w walucie zagranicznej znana jest w polskim prawie wekslowym; do dnia 1 lipca 1936 r. zajmował się nią art. 40 prawa wekslowego z 1924 r.; obecnie zaś art. 41 obowiązującego prawa wekslowego z 1936 r. Przepisy te — w szczególności znakomicie rozudowany przepis art. 41 pr. weksl. z 1936 r. — przewidują możliwość zapłaty sumy wekslowej, wskazanej w walucie zagranicznej, również w walucie krajowej podług jej wartości w dniu płatności. Z wyrażenia ustawowego „*można zapłacić w walucie krajowej*“ wolno wysnuć wniosek, iż zapłaty dokonać można bądź w walucie zagranicznej, bądź też w walucie krajowej; wybór zależy od dłużnika, stanowiąc swojego rodzaju przywilej. Odchyleniem od zasad powyższych — przewidzianym zresztą przez ustęp 3 art. 41 pr. weksl. 1936 — jest przypadek, gdy wystawca do treści weksłu wprowadza wyraźną klauzulę zapłaty w ściśle oznaczonej walucie; jest to t. zw. *zastrzeżenie zapłaty rzeczywistej w walucie zagranicznej*, skutkujące, iż dłużnik wekslowy obowiązany jest weksel zapłacić w efektywnej walucie, wskazanej w treści, i nie może w przypadku tym domagać się od wierzyciela wekslowego przyjęcia zapłaty sumy wekslowej w walucie krajowej podług jej wartości w dniu płatności.

3. Wszystkie te jednak wyżej podniesione momenty dotyczą jedynie zagadnienia dopuszczalności weksli płatnych w walucie zagranicznej; prawo wekslowe nie wprowadza dalszych przepisów, regulujących samą technikę płacenia weksli takich, w szczególności nie zajmuje się kwestią *gatunku środków zapłaty*. Z tych też względów — ustaliwszy jedynie, iż na tle polskiego prawa wekslowego dopuszczalne są weksle w walucie zagranicznej — dojść należy do wniosku, iż zagadnienie zasadnicze, przez nas wyżej założone nie znajduje żadnego rozstrzygnięcia w systemie polskiego prawa wekslowego.

4. Wobec braku jakiegokolwiek rozstrzygnięcia na tle prawa wekslowego, zwrócić się z kolei musimy do zasad prawa powszechnego. Klauzula o treści „*płatny czekiem*“ lub też „*płatny nie w banknotach*“, albo wreszcie „*płatny nie gotowizną*“ znaleźć się może w treści każdego zobowiązania o charakterze prywatno-prawnym. Strony, zawierające umowę, mogą stosunek swój ułożyć według swego uznania, byleby treść i cel umowy nie sprzeciwiały się porządkowi publicznemu, ustawie ani dobrym obyczajom (art. 55 K. Z.). W omawianym przez nas przypadku — klauzula o treści wyżej podanej, a zakazującej w swej istocie zapłacenia zobowiązania w gotowiznie, nie stoi w sprzeczności ani z porządkiem publicznym, ani z dobrymi obyczajami — ani wreszcie z ustawą; z tych względów uznać należy ją za ważną z punktu widzenia prawnego i powodującą w swych skutkach obowiązek kontrahentów umowy do przestrzegania jej treści.

5. Klauzula „*płatny czekiem*“ lub równoznaczna, dopuszczalna na tle prawa polskiego w treści każdego zobowiązania prywatno-prawnego — może również być wypisana na blankiecie wekslowym. Wypisanie jednak takie bynajmniej nie dowodzi, iż klauzula ta stanowi integralną część treści weksłu. Z mocy bowiem przepisu polskiego prawa wekslowego na treść weksłu składają się

elementy wymienione w art. 1 pr. weksl. 1936 r.; wszelkie inne klauzule lub zastrzeżenia nie wchodzą w skład treści zobowiązania wekslowego, jak to wyraźnie stwierdził Sąd Najwyższy w orzeczeniu S. N. III Rw. 123/29 z dnia 21. VI.1929 (Porównaj Szczygielski: „Prawo wekslowe i czekowe“ art. 10 teza 48, str. 55) w przypadku domicylu, uznając, iż nawet klauzula domicylu „nie należy do zwyczajnych form weksłu“.

6. Z tych względów należy dojść do wniosku, iż klauzula o której powyżej była mowa, nie stanowi zastrzeżenia przewidzianego przez prawo wekslowe, jako wchodzącego w skład treści samego weksłu, gdyż limitatywne wyliczenie art. 1 pr. weksl. 1936 nie przewiduje istnienia takiej klauzuli. Wniosek stąd dalszy, iż klauzula ta nie może być uznana, na tle obowiązującego prawa wekslowego, za integralną część zobowiązania wekslowego, raczej — w oparciu się na wyżej powiedzianym — uznać ją należy za zastrzeżenie umieszczone na dokumencie wekslowym obok i równoległe do zobowiązania wekslowego w dokumencie tym zawartego, lecz — za zobowiązanie o charakterze niewekslowym.

7. Wyłania się z kolei pytanie, czy — z punktu widzenia obowiązującego prawa — możliwe jest współistnienie, w ramach jednego dokumentu pisemnego, dwóch zobowiązań: jednego o charakterze wekslowym, którego wykładnikiem jest treść samego weksłu oraz z drugiego o charakterze powszechno-prawnym, przejawem którego jest omawiana wyżej klauzula. Doktryna prawa wekslowego dopuszcza istnienie w wekslu takich dodatków, które nie należą do jego zwyczajnych części składowych (Wróblewski: „Prawo wekslowe i czekowe 1936, str. 23), odróżniając dodatki odnoszące się do skutków wekslowych, jak i skutków pozawekslowych. Te ostatnie (a do nich bezspornie należy klauzula przez nas analizowana), jako *wekslowo obojętne* dzielią się na dwie grupy, z których pierwsza obejmuje dodatki przez prawo wekslowe zakazane, a więc uznane za niezapisane, o ile się znajdują na wekslu (np. zwolnienie wystawcy od odpowiedzialności i t. p.), drugie zaś — obejmuje klauzule, które nie wywołują skutków wekslowych, lecz mają znaczenie z punktu widzenia prawa cywilnego lub procesowego (tu przykładowo wyliczyć można: klauzulę pokrycia, klauzulę waluty, klauzulę zawiadomienia i t. p.) Klauzule tego typu nie powodują ani nieważności samego weksłu, ani też same przez się nie są uznane za nieważne (Rosenblüth: „Prawo wekslowe i czekowe“, str. 97), wobec czego mogą istnieć równoległe do zobowiązania wekslowego, powodując skutki prawne pozawekslowe, o ile są tylko stwierdzone podpisem dłużnika wekslowego, (S. N. I. C. 1273/30 z 23.X.1930. — *Prz. Pr. Handl. 1930 p. 718*).

8. Czy jednak klauzula „*płatny czekiem*“ lub równoznaczna nie powoduje ze swej strony unieważnienia samego zobowiązania wekslowego? Wywody przedstawione wyżej w ustępie poprzedzającym skłaniają nas do ustalenia, iż klauzula tego typu nie będzie powodowała tak poważnych skutków, a to ze względu, iż w żadnym przypadku treść klauzuli tej nie narusza istotnych warunków samego zobowiązania wekslowego, zawartych w przepisie art. 1 pr. weksl. 1936, a tylko w takim przypadku możnaby mówić o unieważnieniu skutków prawnych samego weksłu (Wróblewski: *op. c.* str. 25); wolno więc nam stwierdzić, iż umieszczenie omawianej klauzuli powoduje skutki „*równoległe*“ nie zaś „*przeciwne*“ samemu zobowiązaniu wekslowemu.

9. Ustalenie prawne, iż klauzula omawiana powoduje skutki nie wekslowo-prawne, lecz cywilno-prawne a) stąd iż zastosowanie do przypadku mają normy prawa cywilnego — nie wyczerpuje jednak zagadnienia wobec obowiązującej na terenie Polski reglamentacji prawnej zarówno dewizowej, jak i nor-

mującej wolność zaciągania zobowiązań w walucie zagranicznej. Należy więc zbadać interesujące nas zagadnienie również i pod tymi kątami widzenia. — Gdybyśmy bowiem — świadomie i celowo — pozostawili na uboczu omawiane przepisy szczególne, to na tle prawa powszechnego doszlibyśmy do ustaleń prawnych następujących:

Na dokumencie wekslowym obok zobowiązania wekslowego, ważnego z punktu widzenia prawnego, znajduje się inne zobowiązanie o charakterze prywatno-prawnym. Zarówno jedno, jak i drugie zobowiązanie pokryte są podpisem dłużnika, który z jednego — jest dłużnikiem wekslowym, z drugiego zaś — dłużnikiem prawa powszechnego. Z pierwszego wynika, iż dłużnik zobowiązał się w terminie zapłacić określoną sumę pieniężną, z drugiego zaś — dłużnik zobowiązał się powyższą sumę zapłacić nie w gotowiznie, lecz czekiem. — Że zobowiązania takie są możliwe w praktyce obrotu — wskazuje na to praktyka prawa francuskiego, dopuszczająca skuteczną zapłatę wekslu czekiem; praktyka ta spowodowała powstanie odrębnej ustawy regulującej we Francji to zagadnienie.

10. Zastanowić się obecnie wypada nad możliwością sytuacji prawnej przez klauzulę omawianą wytworzonej, na tle rozporządzenia Prezydenta R. P. z dnia 12.VI.1934 *o wierzytelnościach w walutach zagranicznych* (Dz. U. 59/1934 p. 509). Przepisy tego rozporządzenia stanowią, iż wierzytelność, wyrażoną w walucie zagranicznej dłużnik może zapłacić pieniędzmi polskimi, chyba, że zapłata w pieniądzach zagranicznych była wyraźnie zastrzeżona (art. 1 ust. 1), przy czym zastrzeżenie takie uważa się za nieistniejące, jeżeli wierzytelność płatna jest na obszarze Państwa Polskiego (art. 1 ust. 2). W przypadku naszym *wierzytelność wekslowa wyrażona jest w pieniądzach zagranicznych oraz płatna jest na obszarze Państwa Polskiego*; stąd też przepisy powołanych artykułów będą miały w zupełności zastosowanie. Zwrócić jednak należy uwagę, iż przepisy te pomyślane są „na korzyść“ dłużnika, na co wskazuje wyrażenie „dłużnik może płacić“; stąd też od dłużnika zależny jest wybór sposobu zapłaty: może on ściśle stosować się do przyjętego przez się wobec wierzyciela zobowiązania zapłacenia w efektywnej walucie zagranicznej — może też jednak korzystać z udzielonego mu przez rozporządzenie niniejsze przywileju i zapłaty dokonać pieniędzmi polskimi. W drugim przypadku sytuacja jest prosta, gdyż prawo przewiduje nawet kurs, w jakim następuje obliczenie waluty zagranicznej (przepis ogólny art. 2 rozp.; dla weksli zaś art. 41 pr. weksl. 1936); w przypadku natomiast pierwszym zająć mogą również dwie ewentualności: dłużnik bowiem, który z mocy swego wyboru płaci pieniędzmi zagranicznymi, również może zapłaty dokonać każdym gatunkiem pieniędzy, mających obieg prawny w kraju, którego pieniędzmi płaci (art. 3 ust. 1 rozp.). Tak więc i w tym przypadku ustawa daje dłużnikowi przywilej wyboru środka płatniczego, legalnie zwalniając go z obowiązku dotrzymania warunku zobowiązania zawartego z wierzycielami.

Na tle przepisów rozporządzenia o wierzytelnościach w walutach zagranicznych w chwili obecnej dłużnik może: 1^o bądź całkowicie wypełnić zobowiązanie zgodnie z przyjętymi na siebie wobec wierzyciela warunkami, 2^o bądź też dokonać zapłaty w walucie zagranicznej w gatunku pieniędzy przez siebie wybranym, 3^o bądź wreszcie uiścić należną sumę dłużną w pieniądzach polskich. — Wybór sposobu techniki płacenia pozostawiony jest dłużnikowi, którego wobec wierzyciela niezadowolonego z takiego lub innego wyboru — chroni wyraźny przepis ustawy, o który rozbija się wola wierzyciela.

11. Zastanowić się należy nadto, czy w przypadku zastosowanie mieć mogą przepisy dekretu Pr. R. P. z dnia 26 kwietnia 1936 r. w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą oraz obrotu zagranicznymi i krajowymi środkami płatniczymi. Pamiętać bowiem należy, iż wierzycielem wekslowym jest cudzoziemiec w rozumieniu art. 1 ust. 3 tego dekretu, czynność zaś wykupienia weksłu ciągnionego podpada pod pojęcie objęte przepisami art. 1 ust. 1 dekretu. Z drugiej jednak strony zwrócić należy uwagę, iż weksel taki znajduje się w chwili zapłaty w rękach krajowej instytucji bankowej (w rozumieniu art. 1 ust. 4 dekretu), która otrzymała go do zainkasowania; dłużnik obowiązany jest wpłacić sumę wekslową do rąk instytucji krajowej inkasującej, aby w ten sposób zwolnić się z zobowiązania wekslowego (terminowego).

Rozróżnić należy dwie sytuacje, jakie wytworzyć się mogą w związku z zapłatą weksłu wierzycielowi zagranicznemu: 1° albo *wierzyciel taki bezpośrednio zwraca się do dłużnika krajowego z żądaniem zapłaty*, 2° albo też *żądanie to skierowywuje za pośrednictwem krajowego inkasenta*. W pierwszym przypadku zastosowanie mają przepisy art. 8 w związku z art. 12 dekretu dewizowego, w drugim natomiast — sytuacja przedstawiać się będzie odmiennie. Stosunek bowiem dłużnika krajowego do wierzyciela — cudzoziemca nie jest tu bezpośredni, a łącznikiem jest osoba krajowego inkasenta; w stosunku do tego ostatniego dłużnik wekslowy działać może w sposób swobodny, nie mając potrzeby stosowania się do przepisów art. 8 i 12 dekretu dewizowego; weksel bowiem zostaje — z punktu widzenia prawa dewizowego — wykupiony w kraju, a transakcja dokonana jest między dwoma krajowcami. Inna rzecz, iż w stosunku inkasenta-krajowca do wierzyciela-cudzoziemca *zastosowanie mieć muszą* przepisy dekretu dewizowego w całej rozciągłości, nie może bowiem bank inkasujący bez zezwolenia Komisji Dewizowej w sposób swobodny dokonać przesłania zainkasowanej sumy wierzycielowi za granicę.

IV. Wnioski prawne.

W oparciu się na wyżej podanych ustaleniach faktycznych i przeprowadzonym wywodzie prawnym, wolno obecnie udzielić odpowiedzi na postawione wyżej pytania.

1. Mimo przyjęcia, przez akceptację weksłu, na siebie zobowiązania do stosowania się do umieszczonej na wekslu klauzuli pozawekslowej zapłaty weksłu czekiem lub nie w efektywnych banknotach zagranicznych — *dłużnik wekslowy tylko może, lecz nie musi się do klauzuli powyższej stosować*. Ze względu na obowiązujące w Polsce przepisy szczególne, dotyczące wiarygodności w zagranicznej walucie, płatnych na terenie Państwa Polskiego — zobowiązanie dłużnika zmienia swój charakter wiążący, przekształcając się w *zobowiązanie naturalne*, które może być ważnie prawnie przez dłużnika spełnione, lecz w żadnym przypadku nie może być przez wierzyciela wymuszone prawem.

2. Z punktu widzenia prawnego — *zobowiązanie akceptanta wygasa* w sposób zupełny w przypadku dokonania przez niego — dozwolonego mu przez obowiązujące prawo — prawa wyboru zapłaty takim gatunkiem pieniędzy zagranicznych, jakie on sam uznaje za stosowne. Na tle prawa polskiego wierzyciel obowiązany jest zapłatę tego rodzaju przyjąć. W przypadku bowiem nieprzyjęcia tej zapłaty dłużnikowi wekslowemu przysługuje — przewidziane w art. 42 pr. weksł. 1936 r. — prawo złożenia do depozytu miejsca płatności weksłu sumy wekslowej na koszt i niebezpieczeństwo posiadacza weksłu. Oczy-

wicie dłużnik i w tym przypadku ma omówione wyżej prawo wyboru skutkiem czego wolno mu sumę tę złożyć bądź w banknotach zagranicznych, bądź też nawet w walucie krajowej.

3. Jak już wyżej ustalono — klauzula, o której mowa w przypadku, *nie uwłącza* w zupełności ważności wekslu na tle prawa polskiego, będąc — klauzulą prawa cywilnego, obojętną pod względem wekslowym.

4. Wierzyciel wekslowy *nie ma prawa* dochodzić roszczenia opartego na klauzuli, o której mowa wyżej — ani w drodze wekslowej, ani też cywilnej. Wekslowa droga jest niemożliwa z tego powodu, iż klauzula powyższa nie ma charakteru wekslowego, droga zaś cywilna jest wykluczona wobec tego, iż stanowisko dłużnika chronione jest przepisami szczególnego prawa z dnia 12.6.1934 (Dz. U. 59 p. 509).

Wyjaśnienia i odpowiedzi

OPLATA STEMPOWA OD PRZYRZECZENIA KUPNA.

PYTANIA.

1. Czy Urząd Skarbowy jest uprawniony (na podstawie art. 33 pkt 3 Ustawy o opłatach stempowych), jedynie na podstawie umowy przyrzeczenia kupna - sprzedaży, jaką to umowa nie może być nigdy liczona na faktyczny akt kupna — o ile tylko nabywca nieruchomości objął ją w swe posiadanie, — całkowitej opłaty alienacyjnej w wysokości 4% plus 2% na rzecz Związków Samorządowych (art. 52 i 58 ust. o o. st.) i takową egzekucyjnie po uprawomocnieniu się wymiaru ściągają, aczkolwiek notariusze pobierają jedynie od takiej umowy 0,2% (art. 134 ust. o st.)?

ODPOWIEDZI.

Ad 1. Stwierdzenie, czy dana umowa ma charakter umowy przyrzeczenia sprzedaży, czy też umowy sprzedaży, zależy od treści postanowień tej umowy. W istocie swej umowa przyrzeczenia sprzedaży jest umową przedwstępną w rozumieniu art. 62 Kod. Zob., „przez którą jedna lub obie strony zobowiązują się do zawarcia w przyszłości oznaczonej umowy”, mianowicie sprzedaży. Jednakże tak pojęta umowa przedwstępna powinna dla swej ważności określać istotne postanowienie mającej się zawrzeć umowy oraz termin, w jakim ma być zawarta. Pismo stwierdzające wspomnianą wyżej umowę przedwstępną, podlega opłacie stempowej w wysokości 0,2% od sumy, która ma być podstawą wymiaru opłaty od umowy ostatecznej (art. 134 ust. o opl. stempl.).

W sprawie umów sprzedaży lub przyrzeczenia sprzedaży nieruchomości, położonych na obszarach sądów apelacyjnych w Warszawie, Lublinie i Wilnie, obowiązuje ustawa z dnia 13 marca 1929 r. (Dz. U. R. P. Nr 24, poz. 246) w brzmieniu rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 11 lipca 1932 r. (Dz. U. R. P. Nr 67, poz. 622) i z dnia 27 października 1933 r. (Dz. U. R. P. Nr 84, poz. 626). Otóż na podstawie tej ustawy wszelkie umowy sprzedaży lub przyrzeczenia sprzedaży, których istnienie stwierdzone jest aktem lub innym dowodem pisemnym, zawarte przez właściciela przed dniem 1 stycznia 1927 r., a dotyczące nieruchomości ziemskich o pewnych określonych obszarach (20 ha i w pewnych przypadkach 35 ha, obowiązują sprzedawcę i nie mogą być przez niego rozwiązane, o ile przy tym nieruchomości była oddana na zasadzie tych umów w posiadanie przed dniem 1 stycznia 1927 r. i pozostaje nadal w posiadaniu nowonabywcy. Sprzedawca obowiązany jest w następstwie do zawarcia aktu notarialnego sprzedaży (w przypadku przyrzeczenia sprzedaży) lub aktu notarialnego, przenoszącego własność, a gdyby odmówił, wówczas sąd na żądanie nabywcy uzna zawartą unowę za przenoszącą prawo własności. Wyrok uprawomocniony w takich sprawach

podlega opłacie stemplowej na rzecz Skarbu Państwa oraz opłacie komunalnej na ogólnych zasadach stosowanych przy alienacji gruntów tak, jak gdyby wyrok ten stanowił treść umowy między sprzedawcą a nabywcą. Obowiązywać tu będą stawki: 4% na Skarb i 2% na samorząd (art. 52 i 58 ust. o opl. stempl.). Sąd zawiadamia przy tym właściwy urząd skarbowy o wyroku prawomocnym i uzależnia wydanie tytułu wykonawczego od wniesienia należnych opłat do kasy skarbowej.

Streszczając powyższe, należy uznać, że pisma, stwierdzające umowę przyrzeczenia sprzedaży nieruchomości, jako umowę przygotowawczą, zobowiązującą do zawarcia w przyszłości umowy ostatecznej (sprzedaży), podlegają stawce 0,2% z art. 134 ust. o opl. stempl., że natomiast pisma, stwierdzające przejście prawa własności w rozumieniu powołanej wyżej ustawy z r. 1929, jak również wyroki, przysądzające w myśl omawianej ustawy przejście prawa własności, powinny podlegać stawce z art. 58 ust. o opl. stempl., tj. 4% na Skarb i 2% na samorząd.

Mgr Wiesław Trudzewicz (Warszawa).

Orzecznictwo skarbowe

ŚLĄSKI FUNDUSZ GOSPODARCZY,

UMOWY „POZORNE“.

Czy dana okoliczność ma być przyjęta za udowodnioną, decyduje władza na podstawie swobodnej oceny wyników postępowania wyjaśniającego. (Wyrok N. T. A. z 12.10.1938 r. L. Rej. 4267/38).

Rozpatrując skargę kasacyjną P. S., na uchwałę Śląskiej Rady Wojewódzkiej z 8 czerwca 1936 L. R. W. 14/c/130, zatwierdzającą wymiar opłaty od lokali, najetych w domu jego przy ul. M. w Ch., na rzecz Śląskiego Funduszu Gospodarczego, — Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył, co następuje:

Jak wykazuje stan faktyczny sprawy, W. S. wynajął od skarżącego mieszkanie 2 pokojowe z kuchnią i sklep za 15 zł miesięcznie; mieszkanie to podnajął za 40 wzgl. 45 zł miesięcznie, sklep zaś za 80 zł miesięcznie. E. S. wynajął od skarżącego sklep za 14 zł miesięcznie, podnajął zaś za 50 zł miesięcznie.

Art. 2 ust. z 8 lutego 1928 o Śląskim Funduszu Gospodarczym w brzmieniu obwieszczenia Wojewody Śląskiego z 29 sierpnia 1933, poz. 46/33 Dz. Ust. Śl., obciąża opłatą na rzecz Śląskiego Funduszu Gospodarczego czynsze najmu z wyjątkiem czynszów, nie przekraczających 15 zł miesięcznie.

Władza pozwana, uznając, że powyższe umowy najmu są „pozorne“ i zostały zawarte jedynie w celu uzyskania zwolnienia od obowiązku opłaty, wymierzyła skarżącemu opłatę od czynszów, rzeczywiście opłacanych za najete lokale.

Skarżący zarzuca, że władza pozwana nie miała należytej podstawy do uznania umów za „pozorne“.

Otóż według art. 50 rozp. o postępowaniu administracyjnym, poz. 341/28 Dz. Ust., o tym, czy dana okoliczność ma być przyjęta za udowodnioną, decyduje władza na podstawie swo-

bodnej oceny wyników postępowania wyjaśniającego.

Gdy w konkretnym przypadku władza pozwana oparła się na ustaleniach, że W. S. i E. S. są synami skarżącego, przy tym nieletnimi, że stale zamieszkiwali przy rodzicach, nigdy nie zajmowali odrębnego mieszkania i nigdy nie prowadzili żadnego przedsiębiorstwa handlowego, że sporne lokale „podnajęli“ osobom trzecim za czynszem niewspółmiernie wyższym od czynszu, rzekomo płaconego ojcu, że wyrok Wydziału Zamiejscowego Sądu Okręgowego w Ch. z 15 listopada 1934 potwierdza, iż tego rodzaju metoda rzekomego najmu synom lokali w celu uchylecia się od opłaty była już stosowana przez skarżącego, — to w ocenie powyższych dowodów przez władzę pozwaną nie dopatrył się Najwyższy Trybunał Administracyjny zarzucanej w skardze wadliwości postępowania.

Dalszy zarzut, że władza pozwana oparła swe wywody na „zeznanach w miejsce przysięgi“, t. j. na instytucji prawnie nieznanej, nie jest również trafny, gdyż w myśl art. 61 ust. 3 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnym władzy przysługuje prawo żądać od świadków w zamian przysięgi przyrzeczenia, iż zeznać będą prawdę według sumienia.

Wreszcie zarzut, iż dom skarżącego, jako nowo przebudowany po 1 stycznia 1919 nie podlega opłatom na rzecz Śląskiego Funduszu Gospodarczego, nie może być w myśl art. 83 ust. 3 rozporządzenia Prezydenta R. P. z 27 października 1932, poz. 806 Dz. Ust., rozważany, ponieważ zarzut ten, oparty na okoliczności natury faktycznej, nie był podniesiony przez skarżącego przed wydaniem zaskarżonego orzeczenia.

Z powyższych powodów Najwyższy Trybunał Administracyjny oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

OPLĄTY STEMPLOWE.

OPLĄTY OD UMÓW.

Oplacie stempłowej podlegają pisma, stwierdzające umowę o nabycie nieruchomości.

Powyższej opłacie podlegają także pisma, stwierdzające umowę o nabycie prawa żądania, aby rzecz nieruchoma została oddana na własność. (Wyrok N. T. A. z 22.4.1938 L. Rej. 1305/36).

Firma „W i K.” w B. wystosowała do S. R. N. list z daty 7 września 1933, według którego dodatkowo do umowy z tejże daty, którą S. R. zrzekł się za opłatą 1.250 dol. am. swoich pretensyj do firmy „V. O. C.”, firma „W. i K.” udzieliła S. R. dalszą opłatę we formie nadania mu prawa czerpania na własny koszt ropy i gazu ze szybu „P” w B. na przeciąg dwóch miesięcy z zastrzeżeniem, że koszta ruche ponosi S. R. oraz że udzielająca prawa eksploatacji firma pozostawia sobie prawo wyciągania rur w czasie eksploatacji. Urząd Skarbowy w N. uznał ten list za umowę o przeniesienie prawa własności gruntu i pola naftowego „P”, a oceniając świadczenia wzajemne za to przeniesienie na 7.500 zł (1.250 dol. razy 6 zł) plus 6.000 zł jako wartość prawa eksploatacji, udzielonego S. R., razem na 13.500 zł, wymierzył od tej sumy nakazem płatniczym KB. II. 98/33 opłatę stempłową według 4% stawki w kwocie 540 zł wraz z 10% dodatkiem oraz 5-krotną podwyżkę stempłową z art. 42 ustawy o opłatach stempłowych w kwocie 2.700 zł, jako też dodatek komunalny w kwocie 270 zł oraz podwyżkę komunalną w kwocie 1.350 zł. Płatniczka wniosła odwołanie, które załatwiła Izba Skarbowa w S. orzeczeniem z 17 lutego 1936 Nr V. 1/1/449/36. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, który pozostawiwszy na zasadzie art. 64 ust. 2 prawa o Najwyższym Trybunale Administracyjnym bez rozpoznania odpowiedź na skargę, jako wniesioną po upływie wyznaczonego dwumiesięcznego terminu (odpis skargi doręczono Izbie Skarbowej dnia 6 kwietnia 1936 r., a odpowiedź podało w Trybunale Ministerstwo Skarbu dnia 13 stycznia 1937), rozważył, co następuje:

I. Zaskarżonym orzeczeniem rozstrzygnięto odwołanie od nakazu płatniczego K. B. 98/33. Powyższy nakaz płatniczy podaje, jako przedmiot opłaty „list z daty 7 września 1933” to jest, jak z akt sprawy wynika, pismo z wspomnianej daty, skierowane przez firmę „W. i K.” do S. R. W piśmie tym jest mowa również o umowie, zawartej 7 września 1933, której treścią S. R. „zrekał za opłatą 1.250 dol. absolutorium piśmienne na rzecz firmy „V. O. C.” i w nakazie płatniczym, o którym mowa wyżej, poddano opłacie stempłowej również czynność prawną, stwierdzoną omawianym ostatnio piśmie z 7 września 1933 r. W istocie tedy poddano w nakazie płatniczym wymiarowi opłaty stempłowej dwa pisma z 7.IX.1933 r.

Strona przeciwko temu w odwołaniu nie opowiadała, a zwalczała wymiar opłaty stempłowej od kwoty 1.250 dol. z przyczyn natury materialnej, nie zaś formalnej. Zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono odwołania od wymiaru opłaty stempłowej przy poz. KB. II. 98/33, ponieważ wymiar ten uzasadniony jest przepisami, powołanymi w orzeczeniu.

Wprawdzie na wstępie zaskarżonego orzeczenia użyto zwrotu, z którego by można było wnosić, że władza poddała obowiązkowi opłaty również pismo, stwierdzające umowę z 20 września 1933, zawartą między skarżącą firmą a firmą „V. O. C.”, lecz zarzucona w tym związku wadliwość postępowania nie może przynieść skarżącej firmie szkody, skoro Trybunał w związku z zarzutem skargi stwierdza, że zaskarżone orzeczenie nie dotyczy, wbrew odmiennemu mniemaniu strony skarżącej, o obowiązku opłaty stempłowej od pisma z 20 września 1933 r. Orzeczenie, utrzymując wymiar opłaty w wysokości, przyjętej w nakazie płatniczym, poddało tym samym opłacie tylko pisma z 7 września 1933 r. Tym samym bezprzedmiotowy staje się osobno podniesiony w skardze zarzut, że władza nie rozprawiła się z twierdzeniem odwołania, iż opłata od umowy z 20 września 1933 została uiszczona w Urzędzie Skarbowym w B.

II. Zaskarżone orzeczenie przyjęło, iż S. R. w pismach *quaestionis* zrzekł się roszczeń z tytułu praw własności. Skarga zarzuca, że władza nie zbadała charakteru roszczeń S. R. przez wgląd do akt sądowych, które powołane były w odwołaniu. Otóż Trybunał stwierdza, że jak świadczy znajdująca się w aktach korespondencja, władza była w posiadaniu akt sądowych. Czy jednak stanowisko władzy co do scharakteryzowania omawianych roszczeń jest zgodne z treścią pozwów, Trybunał nie może ustalić, gdyż władza nie przedłożyła w postępowaniu kasacyjnym ani akt sądowych, ani też wyciągów z tych akt. Mimo to Trybunał nie uznał zarzuconej wadliwości postępowania za istotną. Władza bowiem wyjaśniła w zaskarżonym orzeczeniu w odpowiedzi na zarzuty odwołania, że S. R. zrzekł się przysługujących mu de nabytych przez firmę „W. i K.” (kontraktem z 20 września 1933 r.) obiektów roszczeń z tytułu praw własności, oraz że właśnie dlatego, iż własność obiektów była sporna, skarżąca zapłaciła za nie niską cenę 5000 zł.

Jak wyżej zaznaczono, zaskarżone orzeczenie przyjęło, iż S. R. zrzekł się roszczeń z tytułu praw własności za opłatą ze strony firmy „W. i K.”. Wiążąc ten stan, jako wynikający z pism *quaestionis*, z zawarciem przez tę firmę umowy kupna z 20 września 1933 r. z firmą „V. O. C.”, zaskarżone orzeczenie dochodzi do wniosku, że za podstawę wymiaru przyjąć należało wartość wszystkich świadczeń wzajemnych, do których zobowiązała się firma „W.

i K.“ za nabyte obiekty — i stosuje art. 52 u. o. s.

Według powyższego przepisu prawa, opłacie stempłowej według rozdz. X u. o. s. podlegają pisma, stwierdzające umowę o nabycie nieruchomości (art. 12). Z uwagi na powołanie w tym przepisie art. 12, podlegają zatem wspomnianej opłacie także pisma, stwierdzające umowę o nabycie prawa żądania, aby rzecz nieruchomości została oddana na własność. Otóż, nawet pozwana władza nie twierdzi, by firma „W. i K.“ na podstawie pism quaestionis nabyła własność nieruchomości, której dotyczył kontrakt kupna, zawarty następnie 20 września 1933 r. O ile zaś chodzi o nabycie pismami quaestionis z 7 września 1933 r. prawa żądania, aby rzecz nieruchomości została oddana na własność, — to i takie nabycie nie nastąpiło, skoro zrzeczenie się przez S. R. roszczeń, o których mowa wyżej, nie powoduje „nabycia“ prawa, o którym mowa, po stronie firmy. Tak tedy brak podstaw do zastosowania do pism quaestionis art. 52 u. o. s. I tego stanu rzeczy nie może zmienić nawet (dopuszczalne w myśl judykatury NTA) korzystanie przez władzę, dla ustalenia rodzaju czynności prawnej, którą stwierdzają pisma quaestionis z 7 września 1933 r., z danych, leżących poza treścią tych pism, a mianowicie mieszczących się w piśmie z 20 września 1933 r.

III. Skarżąca firma uznawała w odwołaniu obowiązek opłaty według stawki 1% na zasadzie art. 66 u. o. s. W tych ramach więc obowiązek uiszczenia opłaty stempłowej należy uznać za istniejący (art. 83 ust. 2 prawa o N. T. A.). Na zasadzie zaś art. 83 ust. 3 tego prawa Trybunał ponija żądania skargi zastosowania art. 114 u. o. s., jako rozstrzegające istotę roszczenia. Jako sporna pozostaje tylko kwestia podstawy wymiaru, do której ma być zastosowana stawka 1%, mianowicie, o ile chodzi o wartość przyznanego S. R. prawa eksploatacji szybu „P“. W odwołaniu podała skarżąca tę wartość na 581,25 zł, przytaczając uzasadnienie, władza zaś rozprawiła się z tym zarzutem w ten sposób, że powołała się na protokół, spisany z S. R., w którym ocenił on wartość prawa na 6.000 zł. Otóż władza, rozstrzygając odwołanie, miała do czynienia z wartością, podaną przez S. R. (będnącego niespornie podatnikiem) i wartość podaną przez skarżącą firmę, również jako podatnika. Atoli ta ostatnia wartość nie posiadała cech wartości w rozumieniu przepisów u. o. s., skoro podatek oparł ją wyłącznie na efekcie, osiągniętym po sporządzeniu pism quaestionis, zaś miarodajną pod kątem widzenia art. 6 u. o. s. jest wartość w chwili sporządzenia pisma, podlegającego opłacie. Miała więc władza prawo oprzeć się w tym stanie rzeczy na wartości, podanej przez S. R. i to także przy ustaleniu podstawy wymiaru opłaty z art. 66 u. o. s. (art. 17 ust. 1 u. o. s.). Należy więc uznać, iż na stronie skarżącej ciąży obowiązek uiszczenia opłaty stempłowej we-

dług stawki 1% i to, o ile chodzi o wartość przyznanego S. R. prawa eksploatacji szybu „P“, od kwoty 6.000 zł.

Z zasad powyższych Najwyższy Trybunał Administracyjny uchylił zaskarżone orzeczenie w części dotyczącej zastosowania art. 52 u. o. s. jako niezgodne z ustawą, poza tym zaś oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

PISMO PRZYGOTOWAWCZE.

Pismo w którym strony „zobowiązują się odstąpić“ udziały w przyszłości uzależniając dopełnienie swojego zobowiązania od pewnych warunków — jest pismem przygotowawczym podlegającym opłacie stempłowej. (Wyrok N. T. A. dn. 7.10.1938 l. rej. 1936/36).

Według zawiadomienia o dostrzeżonym „naruszeniu ustawy o opłatach stempłowych“, nadesłanego Urzędowi Opłat Stempłowych przez organ kontroli stempłowej, notariusz nienależnie potrącił przy akcie z 28 czerwca 1928 r. opłatę w kwocie 3.737 zł z 10% dodatkiem, uiszczoną uprzednio od umowy przygotowawczej z 29 lutego 1928 r. Nakazem płatniczym wymierzono od aktu z 28 czerwca 1928 r. opłatę stempłową przy zastosowaniu art. 66 u. o. s. Opłatę obliczono od kwoty — 1.868.500 zł przy zastosowaniu stawki 1%, przyjmując, iż po potrąceniu kwoty 14.948 zł, pobranej przez notariusza, pozostaje do uiszczenia 3.737 zł z 10% dodatkiem.

W odwołaniu podniesiono: 1) że od aktu not. z 29 lutego 1928 r., stwierdzającego umowę przygotowawczą, obowiązującą do zawarcia w przyszłości umowy ostatecznej, celem odstąpienia udziałów firmy „W. F.“ w S., wymierzył notariusz tymczasową, zaliczkową opłatę stempłową w kwocie 3.737 zł z 10% dodatkiem, którą to opłatę uiszczono, 2) że aktem not. z 28 czerwca 1928 r., z powołaniem się na zawartą 29 lutego 1928 r. umowę przygotowawczą, spisano ostatecznie umowę, dotyczącą odstąpienia wspomnianych wyżej udziałów i od tej ostatecznej umowy wymierzono i pobrano opłatę stempłową w kwocie 14.948 zł z 10% dodatkiem, którą wpłacono uwzględniając już zapłacony stempel od umowy przygotowawczej. Wobec powyższego odwołanie „powołując się na art. 134 i 135^{u. o. s.}“, stanęło na stanowisku, że należną od aktu z 28 czerwca 1928 r. opłatę stempłową już uiszczono i wniosło o anulowanie nakazu płatniczego.

Zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono odwołania, zauważają na jego zarzuty, iż opłata uiszczona w myśl art. 134 u. o. s. nie ulega potrąceniu od opłaty, należnej od umowy ostatecznej jak to wynika drogą argumentu a contrario z ustępu drugiego art. 135 u. o. s.

Skarga zarzuca, że pismo z 29 lutego 1928 r. stanowi punktację w rozumieniu art. 135 u. o. s., wobec czego nieuwzględnienie odwołania przez pozwaną władzę jest bezzasadne.

ORZECZNICTWO SKARBOWE

Pozwana władza w odpowiedzi na skargę wywodzi, iż umowa z 29 lutego 1928 jest umową przygotowawczą, nie zaś punktacjami i wnosi o oddaleniu skargi, jako nieuzasadnionej.

Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył:

Przedmiotem sporu jest kwestia, czy umowa z 29 lutego 1928 r. jest umową przygotowawczą, jak utrzymuje pozwana władza, czy punktacjami, jak utrzymuje strona skarżąca.

Otóż, jak wynika z treści pisma, stwierdzającego tę umowę, mianowicie z postanowienia, zawartego na wstępie oświadczeń woli kontrahentów, — firmy: „B. H.“ i „B. i B.“ *nie odstepują* ani tymczasowo ani definitywnie swych udziałów w firmie „W. F.“ sp. z ogr. odp. w S., *lecz zobowiązują się odstąpić* je w przyszłości, uzależniając dopełnienie tego zobowiązania od dościa do skutku fuzji, o której w ust. 2 § 1 pisma. Według dalszej treści pisma ostateczna umowa, dotycząca odstąpienia udziałów, zostanie spisana po uzyskaniu zezwolenia rządowego na fuzję. Zatem wspomniane firmy umową, stwierdzoną pismem z 29 lutego 1928 r. — wbrew odmiennemu, zasadniczemu zapatrywaniu skargi — nie zbyły, nie sprzedały swych udziałów, lecz zobowiązały się je zbyć, sprzedać w przyszłości w umowie ostatecznej (kupna). Powyższy charakter zobowiązań wynikających z wstępnego, a zarazem zasadniczego postanowienia kontraktu, dawał pozwanej władzy podstawę do uznania, iż pismo o którym mowa, nie wiąże kontrahentów tak, jak ostateczna umowa zbycia, sprzedaż udziałów. Temu uznaniu nie stały też na przeszkodzie dalsze postanowienia pisma z 29 lutego 1928 r. oraz treść pisma z 28 czerwca 1928, na które się skarga powołuje. Nie zmienia w szczególności określonego wyżej charakteru umowy, stwierdzonej

pismem z 29 lutego 1928 r. okoliczność, iż w umowie tej podano już cenę ustępstwa i warunki spłaty tej ceny, bo i w umowie przygotowawczej, nie wiążącej kontrahentów, tak, jak umowa ostateczna, mogą strony naprzód omówić niektóre istotne warunki, na jakich zamierzają zawrzeć w przyszłości umowę ostateczną. Nie zmienia też wspomnianego charakteru umowy i okoliczność, że strony w umowie z 28 czerwca 1928, zamiast podawać szczegółowo warunki istotne, powołały się tylko na akt not. z 29 lutego 1928 r., co mogły przecież uczynić z przyczyn oportunistycznych (nie chcąc się powtarzać i powiększać objętości pisma). Nie jest wreszcie istotną — wobec „zobowiązania się“ do sprzedaży — również okoliczność, iż w § 3 pisma z 29 lutego 1928 r. postanowiono, że „udziały F. zostają sprzedane wraz z wszystkimi przywiązanymi do nich dodatkami i ujemnymi rezultatami biegu interesów według zamknięcia rachunkowego dnia 1 stycznia 1928“. Postanowienie to określa tylko w dalszym ciągu warunki, pod jakimi dopiero w przyszłości ma być zdziałana umowa sprzedaży.

Jeśli tedy pozwana władza uznała pismo z 29 lutego 1928 r. według jego treści (art. 6 u. o. s.) za stwierdzające umowę przygotowawczą z art. 134 u. o. s., to Trybunał nie dopatrzł się w tym ani sprzeczności z treścią tego pisma, ani też obrazy powyższego przepisu prawa, czy też art. 135 ust. 1 u. o. s. W konsekwencji należy uznać za uzasadnioną odmowę potrącenia przy wymiarze opłaty stempowej od pisma z 28 marca 1928 r. opłaty, uiszczonej od pisma z 29 lutego 1928 r.

Z powyższych przyczyn Trybunał oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI.

NIERÓZPRAWIENIE SIĘ Z ZARZUTAMI ODWOŁANIA PRZEZ WŁADZĘ II INSTANCJI.

Pominięcie w orzeczeniu zarzutu podniesionego w odwołaniu i nierozprawienie się z nim jest istotną wadliwością; nie wystarczy do odparcia zarzutu odwołania ogólnikowe i gólosłowne twierdzenie. (Wyrok N. T. A. z 4 października 1938 L. Rej. 3486/38).

Na skutek odwołania, wniesionego przez A. Ch. od wymiaru podatku od nieruchomości za rok 1935 z nieruchomości przy ul. Ch. w W., Urząd Skarbowy obniżył podstawę wymiaru od kwoty 3690 zł. Od tego orzeczenia podatnik wniósł dalsze odwołanie, w którym, powołując się na przedstawione do sprawy zaświadczenie Zarządu Miejskiego w W., stwierdzające, że wartość czynszowa nieruchomości za rok 1914 według miejscowych warunków nie przekracza 1775 mk, zarzucał bezzasadne pominięcie tego

zaświadczenia, jak również niezgodność z miejscowymi warunkami ustalenia, dokonanego przez biegłych, na którym oparł się Urząd Skarbowy, a które — zdaniem strony — „musiało być wydane bez należytego zbadania składu całej nieruchomości“, która składa się z 2 lokali. Następnie podatnik wniósł dodatkowe pismo, w którym powołując się na zły stan jednego z budynków, mieszczących się na jego nieruchomości, domagał się zwolnienia go od podatku na podstawie art. 2 p. 7 ustawy o podatku od nieruchomości.

Pozwana Izba Skarbową orzeczeniem z dnia 19 maja 1936 r. Nr 112/35 nie uwzględniła odwołania podatnika „dla braku podstaw do dalszego obniżenia podatku“ z tym, że okoliczność, iż część budynku nie jest użytkowana pozostaje bez wpływu na wymiar.

Na skutek tego orzeczenia podatnik wniósł skargę do Najwyższego Trybunału Administra-

cyjnego, w przedmiocie której Trybunał rozważył, co następuje:

Trybunał pozostawił skargę bez rozpoznania na zasadzie art. 61 p. 1 w związku z art. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1932 r. poz. 806 Dz. Ust. w tej części, w której odnosi się ona do orzeczenia odwoławczego pierwszej instancji, będącego z kolei przedmiotem orzeczenia odwoławczego Izby Skarbowej z dnia 19 maja 1936 r.

O ile chodzi o to ostatnie orzeczenie, to skarga, powołując się na znajdujące się w aktach: zaświadczenia Zarządu Miejskiego w W. i orzeczenie budowniczego Z., podtrzymuje zarzut odwołania, że miarodajnym dowodem w kwestii wartości czynszowej nieruchomości w roku 1914 i podstawy wymiaru jest wspomniane zaświadczenie Zarządu Miejskiego. Poza tym podtrzymuje ona zarzut pisma dodatkowego rekurenta co do wolności podatkowej części nieruchomości, nie nadającej się do użytkowania wskutek złego stanu. Wreszcie zwalcza zapatrywanie orzeczenia, iż próżnostanie nie ma wpływu na wymiar podatku, wskazując na rozporządzenie Ministra Skarbu z 21 grudnia 1933 r. L. Dz. V. 49212/3/33 poz. 322.

Otóż już w odwołaniu figurował zarzut, że błędne jest stanowisko władzy, uzasadniające odrzucenie dowodu z zaświadczenia Zarządu Miejskiego tym, iż nieruchomość w roku 1934 (należy rozumieć 1914) była użytkowana przez właściciela. Rzeczywiście należy przyjąć, że będące przedmiotem odwołania orzeczenie władzy jw. (urzędu skarbowego) stało na tym stanowisku, głosząc, że „zaświadczenie zarządu Miejskiego nie może stanowić dowodu, gdyż nie stwierdza ono czynszu pobieranego w czerwcu 1914 r.“. Mając więc na względzie, że pierwszy z zarzutów skargi w istocie swojej stanowi podtrzymanie zarzutu jw. podniesionego w odwołaniu, i że zaskarżone orzeczenie z zarzutem tym nie rozprawiło się, że zatem skarga podnosi przede wszystkim właśnie pominięcie przez orzeczenie zarzutu odwołania — w tym

punkcie skargę należało uznać za uzasadnioną. Takie bowiem pominięcie jest istotną wadliwością postępowania, a to w myśl art. 123 Ord. Pod. z r. 1934; nie może zaś być uważane za prawne i faktyczne odparcie zarzutu odwołania, ogólnikowe i głoślowe stwierdzenie przez zaskarżone obecnie orzeczenie, „które żadnych poza tym względów w zakresie powyższego zagadnienia nie przytacza, że brak jest podstaw dla obniżenia podatku.

Drugi zarzut skargi, dotyczący wolności podatkowej części nieruchomości, Najwyższy Trybunał Administracyjny pozostawił bez uwzględnienia w myśl art. 83 ust. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1932 r. poz. 806 Dz. Ust., uznając, że kwestia ta (nie objęta zaskarżonym orzeczeniem) nie była podniesiona przed jego wydaniem. O ile bowiem chodzi o postępowanie odwoławcze, to tego rodzaju zarzut (np. niedostatecznie skonkretyzowany pod względem faktycznym) został wytoczony dopiero w piśmie dodatkowym podatnika, wniesionym już po upływie przewidzianego w art. 118 § 3 O. P. z r. 1934 terminu odwoławczego, które to pismo według art. 117 § 1 teje Ordynacji nie podlegało rozpoznaniu, którego zatem treść nie może być uważana jako materiał objęty aktami postępowania. Z tych samych powodów nie podlega uwzględnieniu i opinia biegłego Z.

Także zarzut skargi w przedmiocie obniżki podatku wskutek próżnostania lokali, jako zarzut oparty na nowych okolicznościach faktycznych, jak ubytek czynszu w stosunku 60% i użytkowanie w całej nieruchomości przez samego tylko właściciela jednego magazynu i 4 pokoi wartości 800—1000 zł w myśl tegoż przepisu art. 83 ust. 3 nie podlega uwzględnieniu.

W tym stanie rzeczy Najwyższy Trybunał Administracyjny zaskarżone orzeczenie uchylił z powodu jedynie wyżej stwierdzonej wadliwości postępowania w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o Najwyższym Trybunale Administracyjnym z 27 października 1932 r. poz. 806 Dz. Ust.

PODATEK DOCHODOWY.

NIEPRAWIDŁOWOŚĆ KSIĄG OSOBY PRAWNEJ.

Uznanie ksiąg osoby prawnej za nieprawidłowe nie pozbawia jej prawa żądania, bo w prawidłowym postępowaniu ustalony był dochód, osiągnięty z przedsiębiorstwa. (Wyroki N. T. A. z 18 października 1938 L. Rej. 4433/36).

Firma „W. R.“, Spółdzielnia z ogr. odp. w L., wykazała na rok podatkowy 1934 dochód podatkowy w wysokości 625 zł 8 gr, odliczając od zysku bilansowego w kwocie 1640 zł 62 gr w myśl art. 10 p. 6 ustawy o podatku docho-

dowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) zysk osiągnięty z obrotów z członkami w kwocie 1015 zł 54 gr.

W toku postępowania wymiarowego doręczono firmie dekret wątpliwości, w którym między innymi zaznaczono, że zaofiarowane księgi handlowe nie nadają się do ustalenia dochodu firmy, gdyż księgowane w nich pozycje kasowe z opóźnieniem i w porządku niechronologicznym, a nawet w innych okresach operacyjnych i że firma z powodów podanych w tym dekrete mylnie obliczyła udział członków i nieczłonków w obrotach firmy. Firma odpowiedziała na dekret pismem z 21 września 1934 r., że stwierdzone usterki są jedynie

uchybieniami formalnymi i nie mają żadnego znaczenia dla ustalenia dochodu na podstawie ksiąg handlowych oraz zwalczała twierdzenie władzy co do rzekomo mylnego obliczenia udziału członków w obrocie firmy.

Komisja Szacunkowa ustaliła dochód firmy na podstawie norm średniej zyskowności na 14.000 zł, od którego wymierzyła odpowiedni podatek.

Wniesionego 17 listopada 1934 r. odwołania, analogicznego z wyżej wspomnianymi wyjaśnieniami firmy, nie uwzględniła Komisja Odwoławcza w G. orzeczeniem z 29 maja 1936 r. Nr Kol. zap. odw. 4/35 na podstawie art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) zaznaczając, że księgi handlowe są nieprawidłowe, gdyż prowadzone są niechronologicznie i że zarzuty odwołania co do wysokości ustalonego dochodu nie są poparte żadnymi dowodami.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi wniesionej do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, w której skarżąca zarzuca obrazę prawa i wadliwość postępowania. Władza pozwana w odpowiedzi na skargę wnosi o oddalenie skargi, jako niezasadnionej.

Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył, co następuje:

Skarga powołując się na wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 6 kwietnia 1934 r. L. Rej. 1235/30, zarzuca, że władza mimo uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe, winna była ustalić dochód skarżącej nie na podstawie norm średniej zyskowności, lecz w trybie przewidzianym w art. 17 ustawy o podatku dochodowym. Zarzut ten jest trafny. We wspomnianym bowiem wyroku (Zbiór wyroków N. T. A. z 1934 r. Nr 774 S) wypowiedział Najwyższy Trybunał Administracyjny zasadę prawną, że uznanie ksiąg handlowych osoby prawnej za nieprawidłowe nie pozbawia jej prawa żądania, by w prawidłowym postępowaniu był ustalony dochód, osiągnięty z przedsiębiorstwa (art. 17 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.). Na motywy tego wyroku powołuje się Najwyższy Trybunał Administracyjny na podstawie § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.). O ile zaś władza pozwana w odpowiedzi na skargę twierdzi, że skarżąca zarzut ten podniosła po raz pierwszy w skardze kasacyjnej, to twierdzenie to nie znajduje oparcia w stanie faktycznym, wynikającym z akt sprawy, w szczególności z treści odwołania. Skarżąca bowiem, twierdząc w odwołaniu, że ustalenie dochodu na podstawie norm średniej zyskowności było nieprawidłowe, tym samym domagała się ustalenia rzeczywiście osiągniętego dochodu z jej przedsiębiorstwa, zatem na podstawie art. 17 ustawy. Skoro zaś władza pozwana pozbawiła skarżącą możliwości wykazania podlegającego opodatkowaniu dochodu w trybie art. 17 ustawy, nie traktując ksiąg skarżącej, jako zapis-

ków, to Najwyższy Trybunał Administracyjny uznał, że dopuściła się ona wadliwości postępowania połączonej ze szkodą dla skarżącej.

Skarga zarzuca dalej, że skarżącej odmówiono ulgi przewidzianej w art. 10 p. 6 ustawy bez rozprawienia się z odnośnymi zarzutami odwołania. Otóż z treści odwołania wynika, że skarżąca w odwołaniu z powołaniem się na udzielenie w piśmie z 21 września 1934 r. wyjaśnienia zwalczała twierdzenie władzy co do braku podstaw do udzielenia spornej ulgi. W tym stanie rzeczy, zatem uznał Najwyższy Trybunał Administracyjny, iż było obowiązkiem władzy pozwanej z zarzutem tym się rozprawić a to w myśl art. 116 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.), mającym, jak o tym niżej, w danym wypadku zastosowanie, tymbardziej, iż w myśl wyroku z 30 listopada 1936 r. L. rej. 2955/34 (O. P. A. 1757/37, uznanie ksiąg Spółdzielni za nieprawidłowe, nie pozbawia jeszcze Spółdzielni ulg, przewidzianych w art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

Dalej stwierdzić należy, że zaskarżone orzeczenie dotknięte jest istotną wadliwością również z tego powodu, iż postępowanie odwoławcze, jak to wynika z powołania się władzy w zaskarżonym orzeczeniu na art. 63 ustawy, nie odbyło się według przepisów O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.). Skoro bowiem odwołanie w niniejszej sprawie wniesione zostało po wejściu w życie O. P., powinno ono być załatwione nie według przepisów dawniej obowiązujących, lecz według przepisów O. P., która art. 216 § 2 zniósła między innymi art. 63 ustawy, na którym zaskarżone orzeczenie oparto (wyrok N. T. A. z 10 grudnia 1936 r. L. Rej. 3071, 3072, 3073 i 3074 ex 36, Zb. wyr. N. T. A. z 1936 r. Nr 12565 i z 23 kwietnia 1937 r. L. Rej. 187/37 Zb. wyr. N. T. A. z 1937 r. Nr 1299 S.).

Wywody wreszcie skargi, że skarżącej -- jak ona przyjmuje -- spornej ulgi nie przyznano z tego powodu, iż trudni się ona czynnościami nieprzewidzianymi w statucie, Najwyższy Trybunał Administracyjny pomija, gdyż to twierdzenie skargi nie znajduje oparcia w treści zaskarżonego orzeczenia, które odmowy spornej wcale nie uzasadnia.

Kierując się tymi rozważaniami uchylił Najwyższy Trybunał Administracyjny na podstawie art. 84 p. 3 rozporządzenia o Najwyższym Trybunale Administracyjnym (poz. 806/32 Dz. Ust.) zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

OPODATKOWANIE WSPÓŁWŁAŚCICIELI NIERUCHOMOŚCI.

W wypadku braku danych, że płatnikowi służy prawo rozporządzenia całym dochodem od wspólnej nieruchomości może być opodat-

kowany tylko od swojego udziału. (Wyrok N. T. A. z 19 września 1938 L. Rej. 3366/38).

W dniu 24 kwietnia 1933 złożyła S. S. w imieniu własnym, jako też w imieniu dzieci swoich, współwłaściciele nieruchomości budynkowej, położonej w B. przy ul. K., O. S., zam. w Ameryce, M., A. i D. S-ów, zam. w R., zeznania o dochodzie za rok 1932, podając w nich poniesioną stratę w nieruchomości budynkowej w kwocie po 201,76 zł. Komisja Szacunkowa uznała, że płatniczka, rozporządzając dochodem z nieruchomości, obraca go w całości na swoje potrzeby, ustaliła dochód na 7830 zł i wymierzyła S. S. podatek w kwocie 475 zł. Wniesionego od wymiaru odwołania nie uwzględniła Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 16 lutego 1936. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, który rozważył, co następuje:

Przedmiotem sporu jest, czy każdy z pięciu współwłaścicieli nieruchomości ma być opodatkowany w myśl art. 12 ustawy o państwowym podatku dochodowym od dochodu ze swego udziału we współwłasności nieruchomości, jak twierdzi skarga, czy też skarżąca ma być opodatkowana od dochodu z całej nieruchomości w myśl ust. 1 art. 11 ustawy o państwowym podatku dochodowym, jak twierdzi władza. Wprawdzie w zaskarżonym orzeczeniu władza nie powołała się wyraźnie na przepis cyt. ust. 1 art. 11 ustawy o państwowym podatku dochodowym, ale z treści zaskarżonego orzeczenia wynika niedwuznacznie, że władza na tym przepisie się oparła. Głosi on mianowicie, że, o ile własny rodzinny służy prawo rozporządzania dochodami ze źródeł, należących do członków rodziny, lub też prawo użytkowania tych dochodów, to dochody członków rodziny dolicza się do dochodów głowy rodziny.

Skarga trafnie zarzuca, że z uwagi na dochód w postaci wyciągu z wykazu hipot. skarżąca jest współwłaścicielką 1/5 nieruchomości. W tych warunkach było rzeczą władzy ustalić w toku prawidłowego postępowania, że skarżącą służy prawo rozporządzania dochodem z całej nieruchomości. Takich danych w aktach brak, wobec czego orzeczenie przedstawia się jako wadliwe (art. 84 p. 3 prawa o N.T.A.)

ODLICZENIE OD DOCHODU W MYŚL ART. 10 U. P. P. D.

Dla przyznania ulgi z p. 6 art. 10 ustawy o państwowym podatku dochodowym decyduje działalność spółdzielni; czy działalność ta wykonywana jest wśród członków czy także wśród nieczłonków. (Wyrok N. T. A. z 19 września 1938 L. Rej. 3330/36).

Ajencja Handlowa Składcic Kółek Rolniczych, spółdzielnia z ogr. odp. w J. w zeznaniu z 30 kwietnia 1934 wykazała zysk bilansowy za rok gospodarczy 1933 w sumie 10761,08

zł, a po potrąceniu od tego zysku kwoty 9684,90 zł tytułem 90% zysku, przypadającego na członków, wykazała podlegający opodatkowaniu zysk w kwocie 1076,18 zł. Według arkusza wymiarowego władza wymiarowa ustaliła zysk bilansowy na 9621,08 zł, od tego doliczyła 159,30 zł wydatków organizacyjnych, razem 9780,38 zł, a potrąciwszy od tego kwotę 329,60 zł, jako nadwyżkę bilansową, pochodzącą z obrotu z członkami, ustaliła podstawę wymiaru na 9450,78 zł, od której wymierzyła podatek w kwocie 530 zł oraz dodatek kryzysowy w kwocie 94,50 zł, osobno na rok podatkowy 1933 i osobno na rok podatkowy 1934. Na skutek odwołania spółdzielni Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 9 stycznia 1936 uchyliła wymiar podatku na rok 1933, poza tym zaś odwołanie oddaliła. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, który rozważył, co następuje:

Według protokołu badania ksiąg handlowych z 16 października 1934 zasadnicza działalność spółdzielni ma dwojaki charakter: 1) wyszukiwanie dla swoich członków najtańszych i najwygodniejszych źródeł zakupu towarów i 2) prowadzenie handlu na własny rachunek. Z ustalonego przez władzę, a nie kwestionowanego przez skargę zysku bilansowego w kwocie 9780,38 zł, potrąciła władza kwotę 329,60 zł jako nadwyżkę bilansową, pochodzącą z obrotu z członkami, wynikającego z działalności określonej pod 2), wobec czego sporne jest odliczenie od zysku w myśl p. 6 art. 10 ustawy o państwowym podatku dochodowym sumy pochodzącej z obrotu z członkami, wynikającego z działalności ad 1).

Nie jest sporne, że spółdzielnia, wykonując działalność ad 1), pobiera za pośredniczenie od dostawców wynagrodzenie. Władza stanęła na stanowisku, że za obrót z członkami w rozumieniu cyt. przepisu prawa można uważać tylko takie kwoty, które członkowie wpłacają swemu stowarzyszeniu z tytułu dostarczonych towarów lub innych świadczeń, że natomiast wynagrodzenie pobrane przez spółdzielnię za pośrednictwo od osób, nie będących członkami, nie stanowi obrotu z członkami, mimo że spółdzielnia pośredniczyła w transakcji, w której jedną stroną był członek spółdzielni. Otóż dla przyznania ulgi z p. 6 art. 10 ustawy o państwowym podatku dochodowym decydujące jest, na czym polega działalność spółdzielni i czy działalność ta jest wykonywana wśród członków, czy także wśród nieczłonków. Skoro nie jest sporne, że podstawową działalnością jest wyszukiwanie najtańszych źródeł zakupu towarów, a więc pośredniczenie, to o działalności wśród nieczłonków możnaby mówić wówczas, gdyby spółdzielnia pośredniczyła w zakupie towarów także dla nieczłonków. Tego władza jednak nie twierdzi. Gdy zaś istota pośredniczenia polega w danym wypadku na tym, żeby dla od-

ORZECZNICTWO SKARBOWE

biocy (członka) wyszukać sprzedawcę, to oczywiście działalność, polegająca na wyszukiwaniu owego sprzedawcy, będzie obojętna dla przyznania ulgi bez względu na to, czy ów sprzedawca będzie lub nie będzie członkiem spółdzielni. Nie wpływa też na to prawo spółdzielni okoliczność, że pobiera ona prowizję od sprzedawcy. Jak słusznie bowiem podnosi skarga, przyznana prowizja nie jest niczym innym jak powiększeniem ceny towaru przez sprzedawcę dla odbiorców, na rzecz których spółdzielnia pośredniczy. Gdyby spółdzielnia tego wynagrodzenia nie otrzymała, to dla opędzenia swoich kosztów handlowych musiałaby pobierać wynagrodzenie od członków (względnie także nieczłonków), na rzecz których pośredniczy. W tym ostatnim wypadku nie mogłoby być wątpliwości, że spółdzielnia ulgi nie traci. Nie ma więc powodu przyjmować, że ulga ta przepada spółdzielni przy zastosowaniu pierwszego sposobu działania.

Z tych zasad należało uchylić zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

ULGI DLA NOWOWZNIESIONYCH BUDOWLI.

Motywy władzy wymiarowej pomijające istotne okoliczności faktyczne przytoczone w zaświadczeniu władzy budowlanej nie mogą uzasadnić prawidłowości wymiaru. (Wyrok N. T. A. z 19 października 1938 L. Rej. 2313/37).

Skarżący domagał się w toku postępowania wymiarowego i odwoławczego wyeliminowania spod obciążenia podatkiem od nieruchomości części budynku, a mianowicie przebudowanej parterowej oficyny, będącej ongiś składem, która spaliła się w r. 1923, a co do której władza budowlana, wypowiedziała opinię, że może być uznana za nową budowlę w 60%, a w której mieszczą się 2 lokale mieszkalne, przynoszące komorne w kwocie 2.700 zł.

Władza I i II instancji nie uwzględniła żądania odwołania z tym uzasadnieniem, że, jak wynika z przedłożonych zaświadczeń Inspekcji Budowlanej, — lokale Nr 40 i 42 są przebudowane, nie zaś nowowzniesione i jako takie podlegają opodatkowaniu.

W skardze na to orzeczenie skarżący, domagając się wyeliminowania z opodatkowania kwoty zł 2700, powołuje się na to, iż przebudowa nastąpiła na skutek pożaru i to w dodatku takiego budynku, który uprzednio był szopą przeznaczoną na skład, i twierdzi, że w

tych warunkach zaistniały całkowicie warunki do zastosowania ulgi w podatku od nieruchomości.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę wnosi o jej oddalenie, jako niezasadnionej.

Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył, co następuje:

Zarówno skarżący, jak i władza pozwana opierają się na opinii wydanej przez Inspekcję Budowlaną jednak dochodzą do wręcz odwrotnych wniosków.

Otóż Najwyższy Trybunał Administracyjny uznał, iż twierdzenie władzy, jakoby inspekcja budowlana stwierdziła, że miała miejsce przebudowa lokali a nie nowowzniesienie budynku, nie odpowiada istotnemu stanowi rzeczy. Zaświadczenie bowiem odnośnie władzy budowlanej z dnia 22 czerwca 1935 r., na które powoływał się skarżący, będące uzupełnieniem zaświadczenia z dnia 19 marca 1936 r., dodatkowo stwierdza, że „przebudowa parterowej prawej oficyny, przeznaczonej na skład (spalony w 1923 r.) na posesji... może być uznana ze stanowiska gospodarczego i technicznego za nową budowlę w wysokości 60%“.

Gdy więc w tych warunkach władza uzasadnia swą odmowną decyzję, zapoznając moment spalenia w cytowanej wyżej wyraźnej treści opinii, tym argumentem, jakoby władza budowlana określiła roboty dokonane, jako przebudowę lokali, to Najwyższy Trybunał Administracyjny uznał, że motywy władzy, jako pomijające istotne okoliczności faktyczne przytoczone w zaświadczeniu władzy budowlanej, nie mogą już przez to samo prawidłowo uzasadnić tezy władzy.

Wprawdzie opinia inspekcji budowlanej, która w myśl judykatury Najwyższego Trybunału Administracyjnego, nie wiąże władzy co do kwalifikowania dokonanych robót, uznała, jak wynika z powyższego, dokonaną przebudowę jedynie w 60% za nową budowlę, a nie całkowicie, lecz i taki stan rzeczy nie upoważniał władzy pozwanej do przyjęcia bez należytego uzasadnienia, że w ogóle nowa budowla nie powstała, a jedynie nastąpiło przebudowanie 2 lokali, co stanowi również istotne nchybienie formom postępowania.

W tym stanie rzeczy Najwyższy Trybunał Administracyjny, uznając za przedwczesne rozpoznanie dalszych zarzutów skargi, uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie p. 3 art. 84 Rozporządzenia Prezydenta o Najwyższym Trybunale Administracyjnym (Dz. Ust. poz. 806/32) z powodu wadliwości postępowania.

PODATEK GRUNTOWY.

ULGI PODATKOWE.

Błędne pouczenie strony, iż postanowienie jest ostateczne w toku postępowania administracyjnego, jest istotną wadliwością postępowania.

nia. (Wyrok N. T. A. z 12 października 1938 L. Rej. 1548/38).

Gromada D. wniosła 27 maja 1935 r. prośbę do Izby Skarbowej w L. o umorzenie załębłości w podatku gruntowym, pochodzących z

PODATEK GRUNTOWY

okresu do dnia 31 marca 1933 a należnych od własnego jej majątku, powołując się na § 1 ust. 1 pkt. 1 rozporządzenia Ministra Skarbu z 28 marca 1935 r. (poz. 135 Dz. Ust.).

Prośbę tę załatwiła Izba Skarbowa odmownie postanowieniem z 6 grudnia 1935 r. wskutek wniesionej na to postanowienie skargi do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, uchyliło je Ministerstwo Skarbu, a Izba Skarbowa — po otrzymaniu wyjaśnienia od Ministerstwa Skarbu, iż art. 1 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Skarbu z 28 marca 1935 r. w danym wypadku nie ma zastosowania — wydała nowe postanowienie z 21 stycznia 1937 r. Nr II. 2/1/247/37 również odmowne. W międzyczasie umorzył Najwyższy Trybunał Administracyjny postępowanie w sprawie skargi na cofnięte postanowienie z 6 grudnia 1935 r. O nowym postanowieniu zawiadomił płatniczkę Urząd Skarbowy w K. S. pismem z 29 stycznia 1937 r. zaznaczając, że odmowne załatwienie nastąpiło z tego powodu, że wspomniane kilkakrotnie rozporządzenie z 28 marca 1935 r. w danym wypadku nie ma zastosowania, gdyż w konkretnej sprawie gmina nie jest jednostką zbiorową w rozumieniu ustawy o podatku gruntowym, lecz płatnikiem, któremu podatek gruntowy wymierza się indywidualnie. Zarazem zaznaczył Urząd, że od postanowienia tego, jako ostatecznego, dalszy środek prawny w toku instancji jest niedopuszczalny.

Rozpatrując wniesioną na to postanowienie skargę do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, rozważył Trybunał, co następuje:

Zaskarżone postanowienie, dotyczące kwestii ulg z rozporządzenia Ministra Skarbu z 28 marca 1935 r. (poz. 135 Dz. Ust.), oparte go m. in. na art. 130 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.) nie jest ostatecznym postanowieniem, wydanym w toku postępowania administracyjnego. Według bowiem przepisów Ordynacji Podatkowej, w szczególności przepisu art. 109 § 2 (art. 102 § 2 w brzmieniu poz. 134/36 Dz. Ust.) służyło skarżącej na zaskarżone postanowienie zażalenie do bezpośrednio przełożonej władzy, a dopiero zapadłe wskutek tego zażalenia postanowienie byłoby ostatecznym, które w razie zaskarżenia go do Najwyższego Trybunału Administracyjnego mogłoby być rozpatrywanym przez Trybunał. Skoro zaś w rozpatrywanej sprawie pozwana władza błędnie pociążyła stronę skarżącą, iż zaskarżone postanowienie jest ostateczne w toku postępowania administracyjnego, to Najwyższy Trybunał Administracyjny uznał, iż postanowienie to jest dotknięte istotną wadliwością ze szkodą dla strony.

W wyniku tych rozważań uchylił Najwyższy Trybunał Administracyjny z urzędu, na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o Najwyższym Trybunale Administracyjnym zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania, —

nie wdając się w rozpoznawanie zarzutów skargi.

PODATEK WYRÓWNAWCZY.

Podatek wyrównawczy nie ma charakteru daniny realnej lecz jest podatkiem osobistym wobec tego współwłaściciel majątku nie jest obowiązany do uiszczenia podatku wyrównawczego od całego majątku tylko od swojej części. (Wyrok N. T. A. z 17 października 1938 L. Rej. 5554/36).

Wydział Powiatowy w P. orzeczeniem z dnia 2 października 1936 r. nr IV. 8/14-36 nie uwzględnił odwołania J. P. przeciw egzekucji całego samoistnego podatku wyrównawczego od gruntów na rzecz gminy Ł. za I ratę 1936 r. W odwołaniu twierdził płatnik, iż podatek ten należy egzekwować od niego zgodnie z wnioskiem egzekucyjnym tylko w $\frac{1}{3}$ części, gdyż jest on hipotecznym właścicielem majątku Ł. tylko w $\frac{1}{3}$ części i Urząd Skarbowy w P. egzekwuje od niego podatki skarbowe z tegoż majątku tylko w $\frac{1}{3}$ części. Wspomniane orzeczenie Wydział Powiatowy uzasadnił tym, że wymieniony podatek został wymierzony płatnikowi na podstawie ustawy z dnia 20 marca 1931 poz. 172 i zgodnie z rozporządzeniem Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 poz. 613 Dz. Ust. jako współwłaścicielowi niepodzielnego majątku Ł.

Rozpatrując skargę na powyższe orzeczenie Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył, co następuje:

Skarga zarzuca, że samoistny podatek wyrównawczy od gruntów na rzecz gminy Ł. winien być od skarżącego egzekwowany tylko w wysokości $\frac{1}{3}$ wymiaru, ponieważ jest on hipotecznym właścicielem maj. Ł. jedynie w $\frac{1}{3}$ części. Zarzutowi temu Najwyższy Trybunał Administracyjny nie może odmówić zasadności.

Po myśli art. 5 ustawy o samoistnym podatku wyrównawczym dla gmin wiejskich z dnia 20 marca 1931 w brzmieniu poz. 613/33 Dz. Ust. ogólna suma podatku ulega podziałowi między płatników tego podatku w stosunku do przypadających na każdego z nich podatków, które w myśl art. 1 stanowią podstawę wymiaru, przy czym za podstawę wymiaru tego podatku przyjmuje się w stosunku do płatników państwowego podatku gruntowego należny od nich zasadniczy podatek gruntowy.

Według art. 121 ros. ustawy o podatkach bezpośrednich (Zb. pr. ces. ros. tom V) jednostkami podatku w dworskim podatku gruntowym są majątki z osobną księgą hipoteczną.

Z powyższych zasad i z okoliczności, że zgodnie z powołanym art. 121 ros. ustawy o podatkach bezpośrednich podatek gruntowy został wymierzony od całego maj. Ł., nie wynika jeszcze, by skarżący, który bezspornie nie jest niepodzielnym współwłaścicielem tylko $\frac{1}{3}$ tego majątku, był obowiązany do uiszczenia samoistnego podatku wyrównawczego od całego tego

majątku. Uwzględnić bowiem należy, że — w przeciwieństwie do podatku gruntowego — samoistny podatek wyrównawczy nie ma charakteru daniny realnej, lecz jest podatkiem osobistym, jak to Najwyższy Trybunał Administracyjny już w wyroku z dnia 21 kwietnia 1937 r. L. Rej. 6889/33 orzekł i uzasadnił. Na motywy tego wyroku powołuje się Najwyższy Trybunał Administracyjny po myśli § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.). Wprawdzie została powyższa teza w cyt. wyroku ustalona w odniesieniu do samoistnego podatku wyrównawczego pobieranego na zasadzie ustawy z 1 marca 1927 poz. 208 Dz. Ust. jednak ze względu na identyczność miarodajnych dla tej tezy przepisów prawnych znajduje ona zastosowanie również do podatku, pobieranego na zasadzie cyt. wyżej ustawy z 20 marca 1931 r.

Ze względu więc na osobisty charakter wymienionego podatku wyrównawczego nie ma

podstawy do zakreslenia zobowiązaniu podatkowemu skarżącego szerszych rozmiarów, niż to wynika ze stosunku jego współwłasności w majątku Ł.

Powołany w odpowiedzi na skargę art. 7 ust. 2 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z 4 listopada 1936 poz. 593 nie ma dla omawianego wypadku znaczenia, a to nie tylko z tego powodu, że dekret ten wszedł w życie dopiero z dniem 1 stycznia 1937 (art. 20) ale też dlatego, że dotyczy on obliczenia oddzielnego dodatku do podatku gruntowego, który to dodatek do podstawy wymiaru sam. podatku wyrównawczego nie ma być wliczony (art. 5 cyt. ust. z 20 marca 1931).

Uznając w tym stanie sprawy rozpatrywanie zarzutu wadliwości postępowania za bezprzedmiotowe, Najwyższy Trybunał Administracyjny uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

ISTOTA OBROTU W TOWARZYSTWACH UBEZPIECZENIOWYCH.

Obrotem podatkowym w instytucjach ubezpieczeniowych jest tylko suma względnie odpowiednia część pobranych składek. (Wyrok N. T. A. z 27 października 1938 L. Rej. 388/36, 359/36, 476/37).

Na zasadzie art. 79 prawa o Najwyższym Trybunale Administracyjnym (Dz. Ust. poz. 806 z 1932 r.) Najwyższy Trybunał Administracyjny zarządził łączną rozprawę w sprawie skarg o podatek przemysłowy od obrotu za lata 1931, 1932 i 1933, wniesionych przez spółkę akcyjną „W“, Towarzystwo Reasekuracyjne przeciw Ministerstwu Skarbu i wydał w tych sprawach wyrok łączny.

Spór dotyczy zagadnienia natury prawnej a mianowicie wykładni przepisów art. 5 p. 3 ustawy o państwowym podatku przemysłowym w związku z ustępem końcowym tegoż artykułu.

Tło faktyczne sporu jest jednakowe w odniesieniu do wszystkich 3 lat podatkowych i polega na tym, że skarżąca, trudniąca się ubezpieczeniami reasekuracyjnymi czyli pośrednimi, w zeznaniach do podatku przemysłowego od obrotu zarówno w dziale ubezpieczeń „elementarnych“ jako też w dziale ubezpieczeń „osobowych“ od wykazanych w sumach miesięcznych „składek brutto“ potrąciła „zwroty tytułem rabatu“ i wykazała do opodatkowania tylko „składki netto“. Według protokołu badania ksiąg spółki te kwoty potrącone stanowią prowizję wypłaconą „cedentom“ przez skarżącą nazwane rabatem. W dodatku do takiego protokołu z 22 stycznia 1935 r., niepodpisanym wprawdzie przez podatnika, ale znanym mu z treści, buchalter-rewidenc skarbowy wyjaśnia, że rabatem czy prowizją nazwała spółka kwoty

wypłacane swym „cedentom“ za otrzymane od nich składki a wynoszące albo pewien procent składki albo równające się „kosztom oryginalnym“ cedenta, zwiększonym o pewien procent składki tytułem superprowizji przy umowach kwotowych.

Do kosztów oryginalnych „cedenci“ zaliczają własne koszty pozyskania ubezpieczenia jak prowizje wypłacone agentom przez cedenta towarzystwo asekuracyjne bezpośrednio lub reasekuracyjne poniesione przez towarzystwo reasekuracyjne i inne wydatki jak podatki, prowizje maklerskie, udziały w zyskach.

Przy wymiarze podatku od obrotu władza wymiarowa doliczyła do obrotu zeznanego obejmującego tzw. składki ubezpieczeniowe netto, tzw. prowizje reasekuracyjne, czyli uznała za obrót „cały przypis składek, wykazany księgach spółki“ — jak się wyraża skarżąca w swych odwołaniach. Skarżąca powołując się na § 33 rozporządzenia ministerialnego z 29 marca 1932 Dz. U. p. 406 przeciwstawiła się uznaniu tych sum za część składową obrotu podatkowego, gdyż „przyjmując jedynie ubezpieczenia pośrednie“ od innych zakładów ubezpieczeniowych wzgl. reasekuracyjnych, musiała udzielać swoim klientom tzw. cedentom bonifikat czyli rabatów dla pokrycia przez nich kosztów związanych „z pozyskaniem i prowadzeniem ubezpieczeń“, wobec faktu, że reasekuracje przeważnie dochodzą do skutku na tych samych warunkach, co asekuracje bezpośrednie. Wobec tożsamości osoby reasekurowanej i osoby otrzymującej tzw. prowizję reasekuracyjną zdaniem skarżącej odpada wszelka podstawa traktowania spornych sum jako prowizję w znaczeniu potocznym, wypłaconą pośrednikom (agentom) za ich pracę, zwłaszcza, że nie stanowiły one faktycznego wpływu zakładu reasekuracyjnego.

Władza odwoławcza nie uwzględniła odwołań skarżących, uznawszy, że żądanie skarżących nie znajduje uzasadnienia w przenisie p. 3 art. 5 ustawy o państwowym podatku przemysłowym, w myśl którego — według orzeczenia — obrotem podatkowym jest całkowita suma wzgl. ustawą określona jej część, nobranych składek ubezpieczeniowych tj. wszystkich wpłat, które zwiększają fundusze spółki i umożliwiają jej dokonanie świadczeń na rzecz ubezpieczonych, sporna zaś prowizja, udzielona przez spółkę cedentowi (zakładowi ubezpieczeń) na pokrycie jego kosztów związanych z pozyskaniem i prowadzeniem ubezpieczeń, stanowi zwykłe koszty handlowe przedsiębiorstwa, niepodlegającego odliczeniu. W orzeczeniu za rok 1933 Ministerstwo Skarbu rozważyło żądanie odwoławcze spółki także w płaszczyźnie art. 5 ustęp końcowy ustawy i uznało, że sporna prowizja „nie ma charakteru bonifikat w rozumieniu tego przepisu“.

W skargach kasacyjnych skarżąca opiera się z jednej strony na osnowie art. 5 p. 3 ustawy, domagając się ograniczenia podstawy wymiarowej do sum przez skarżącą rzeczywiście pobranych tytułem składek zgodnie z umowami zawieranymi z instytucjami ubezpieczeniowymi przy przyjmowaniu „reasekuracji“, a z drugiej strony żąda wyłączenia spornych różnic z podstawy opodatkowania na zasadzie art. 5 ustęp końcowy ustawy, gdyż mają one wszelkie cechy rabatu przyznanego klientom.

Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył co następuje:

Nie jest sporne, że skarżąca przyjmuje do reasekuracji ubezpieczenia z umów zawartych przez zlecające zakłady ubezpieczeń i nie jest sporne, że skarżąca nie pobiera od tych zakładów, nazwanych cedentami, pełnej składki ubezpieczeniowej, im świadczonej przez ubezpieczonych, lecz otrzymuje składkę zmniejszoną o tzw. „prowizję reasekuracyjną“, którą zatrzymuje zakład ustępujący skarżącej umowę ubezpieczeniową do reasekuracji na pokrycie swoich kosztów, związanych z pozyskaniem ubezpieczeń i z prowadzeniem działu ubezpieczeń.

W świetle ustalonego stanu faktycznego te koszty handlowe są lub mogą być związane z prowadzeniem zakładu ubezpieczeń, lecz nie są to koszty handlowe skarżącej, a koszty handlowe jej zleceniodawców. Jeśli zatem zleceniodawcy ze składek ubezpieczeniowych im należących z mocy zawartych umów przy przelewaniu tych umów na skarżącą w trybie reasekuracji zatrzymują pewną część *dla siebie*, czy to z góry, zmniejszając w ten sposób od razu przekazywane kwoty składek, czy to otrzymując tę część w myśl umowy w postaci zwrotów czy bonifikaty, to doliczenie tych kwot różnicowych do podstawy podatkowej u skarżącej byłoby zgodne z prawem, gdyby uznać za trafną wykładnię przepisu art. 5 p. 3 ustawy, Dz. U. poz. 550 z 1925 r. względnie Dz. U. poz. 110 z 1932 r. stosowaną przez pozwaną władzę, że

mianowicie wolą ustawy jest, by decydującym był stosunek faktyczny i prawny zachodzący między pierwiastkowo ubezpieczonym a ubezpieczającym go zakładem czyli że w rozumieniu ustawy chodziłoby zawsze o te kwoty, które zakład przyjmujący ubezpieczenie bezpośrednio *pobierał lub pobrał* według umowy od ubezpieczonych, nawet wówczas, gdy w związku z dokonanymi ubezpieczeniami bezpośrednimi ucieka się do reasekuracji w innym zakładzie, nie przekazując mu składek w pełnych kwotach pobranych, lecz w kwotach niższych. Taką wykładnią atoli nie jest zgodna z duchem ustawy i istotą podatku przemysłowego, który ma obciążać poszczególne przedsiębiorstwa (art. 1) w miarę obrotu, przez nie osiągniętego (art. 4). Jeśli więc w poszczególnym wypadku wykazano, że zakład reasekuracyjny zgodnie z umową nie otrzymał od zakładu ubezpieczeń bezpośrednich pełnych składek ubezpieczeniowych, to te różnicowe kwoty nie stanowią części składowej obrotu podatkowego zakładu reasekuracyjnego. Trafnie więc dowodzi skarżąca, że w rozumieniu art. 5 p. 3 ustawy Dz. Ust. poz. 550 z 1925 r. i 110 z 1932 r. obrotem podatkowym instytucji ubezpieczeniowych jest tylko suma wzgl. odpowiednia część pobranych składek. Skoro atoli skarżąca spornych różnicowych kwot *nie pobierała*, to w osnowie powołanego przepisu brak dostatecznej podstawy prawnej do uznania ich u skarżącej za część składową „pobranych“ składek a w dalszej konsekwencji obrotu podatkowego.

Ponadto także w świetle przepisu ustępu końcowego art. 5 ustawy różnice te jako bonifikaty udzielone klientom należało wyłączyć z podstaw opodatkowania, ponieważ władze nie kwestionowały podanego przez skarżącą stanu faktycznego, że Towarzystwo „W“ bonifikowało swoim klientom tzw. „cedentom“, część należnych mu składek ubezpieczeniowych.

Okoliczność wysunięta w odpowiedziach na skargi, że te bonifikaty zwane także „prowizją reasekuracyjną“ nie mają bezpośredniego wpływu na wysokość składek „wplaconych przez ubezpieczonych“ i dlatego nie mogą uchodzić za „bonifikaty“ w rozumieniu art. 5 ustęp końcowy ustawy, nie popiera sentencji zaskarżonych orzeczeń, ponieważ skarżąca jest reasekuratorem zakładów ubezpieczeń, które zawarły pierwsiastkowe umowy ubezpieczeniowe, i od tych zakładów nie otrzymała pełnych składek ubezpieczeniowych należnych od ubezpieczonych w myśl umów asekuracyjnych. W stosunku zatem do skarżącej sporne zwroty skutkowały uszczupleniem wpływów czyli obrotu. Teza zaś wysunięta przez władzę pozwaną w odpowiedzi na skargę, że przepis ustępu końcowego art. 5 o bonifikatach ma zastosowanie tylko do transakcji w obrocie towarowym, nie znajduje oparcia w samej osnowie tego przepisu, gdyż ustawa bynajmniej nie mówi o bonifikatach w związku z redukcją ceny sprzedażnej za towary.

ORZECZNICTWO SKARBOWE

W myśl powyższych rozważań Najwyższy Trybunał Administracyjny orzekł uchylenie zaskarżonych orzeczeń jako niezgodnych z prawem.

LEGALNOŚĆ ORZECZENIA.

Brak konkretnych danych, które zdaniem władzy uzasadniają obowiązek podatkowy i bez podania tychże do wiadomości płatnika, a których istnienie płatnik zaprzecza — jest obrazą prawa. (Wyrok N. T. A. z 4 października 1938 L. Rej. 2067/36).

Skarżący kwestionuje legalność orzeczenia Komisji Odwoławczej na odwołanie w sprawie podatku przemysłowego od obrotu ze skupu bydła w 1934 r.,

- a) ponieważ nabyte świadectwo przemysłowe opiewało tylko na jedno półrocze 1934, podczas gdy podatek od obrotu wyniesiono za pełny rok,
- b) ponieważ obrót podatkowy ustalono na zł 39.300, podczas gdy skarżący za II-gie półrocze 1934 zeznał obrót w wysokości jedynie 3.200 zł,
- c) ponieważ podstawy wymiarowe ustalono zaocześnie bez udziału podatnika wbrew przepisom art. 77—80 ordynacji podatkowej,
- d) ponieważ uznano obowiązek podatkowy skarżącego od przedsiębiorstwa, którego wykonywania on zaprzeczył, bez podania do wiadomości podatnika tych konkretnych faktów, które zdaniem władzy uzasadniają ten obowiązek,
- e) ponieważ nie podano do wiadomości podatnika podstaw faktycznych obliczenia obrotu podatkowego.

Z akt administracyjnych wynika, że skarżący złożył w dniu 9 czerwca 1934 deklarację w celu nabycia na okres od 9 czerwca 1934 świadectwa przemysłowego IV kategorii handlowej na przedsiębiorstwo „sprzedaży bydła“ względnie drobnego handlu bydłem, że pismem z 7 listopada 1934 zawiadomił Urząd Skarbowy o zaprzestaniu „handlu okrężnego“ (skupu bydła) z dniem 1 listopada 1934 z prośbą o skreślenie „z listy handlujących“ i zwrócił jednocześnie nabyte świadectwo, opiewające na „drobny handel bydłem“, że zeznania o obrocie nie złożył, a na wezwanie Urzędu Skarbowego z 23 kwietnia 1935, doręczone dnia 25 kwietnia 1935, do udzielenia wyjaśnień w związku z wyznaczeniem podatku przemysłowego od obrotu, odpowiedzi nie dał mimo zapowiedzianego w wezwaniu rygору pozbawienia prawa odwołania i powołania się w postępowaniu odwoławczym na dowody, nie przedstawione w postępowaniu wymiarowym mimo wezwania. Gdy skarżącemu wymierzono podatek przemysłowy od obrotu ustalonego na zł 39.300 na podstawie informacji o ilości, rodzaju i wartości sprzedanej bydła i zwierząt gospodarskich, sprzedanych w 1934 r., skarżący w odwołaniu zakwestionował wysokość

obrotu jako wygórowaną, twierdząc, że uzyskał zaledwie 2.500 zł obrotu i że trzodą chlewną w ogóle nie handlował.

Po przeprowadzeniu dodatkowych dochodzeń przez zbadanie informatora, obeznanego ze stosunkami zarobkowymi skarżącego, który określił zarówno periodyczny — tygodniowy — jako też dorywczy — w ciągu roku — zakup bydła skarżącego ilościowo, rodzajowo i wartościowo, Komisja Odwoławcza odwołania nie uwzględniła. W informacji powyższej nie wymieniono trzody chlewnej jako przedmiotu handlu.

W świetle powyższego stanu rzeczy i kierunku obrony skarżącego w postępowaniu administracyjnym, Najwyższy Trybunał Administracyjny uznał, że zarzuty skargi kasacyjnej przeciw obowiązkowi podatkowemu, jako niepodniesione w odwołaniu, są zarzutami rozszerzającymi istotę roszczenia, a zatem nie nadają się do uwzględnienia wobec przepisu ustępu 3 art. 83 prawa o Najwyższym Trybunale Administracyjnym, Dz. U. poz. 806 z 1932 r.

Zarzuty przeciw zaocznosci ustalenia podstaw wymiaru są o tyle chybione, że skarżący przez nieudzielenie odpowiedzi na zapytanie władzy wymiarowej, dotyczącej właśnie elementów obrotu, sam stworzył dostateczną podstawę prawną do ustalenia obrotu przez władzę bez jego dalszego współudziału, a zarzut wadliwości postępowania odwoławczego jest tym mniej uzasadniony, że skarżący nawet w odwołaniu na swoje twierdzenie, zresztą ogólnikowe, o osiągnięciu obrotu tylko w sumie zł 2.500 żadnego do wodu nie ofiarował, pominąwszy nawet przepis art. 114 § 2 ordynacji podatkowej z 15 marca 1934, Dz. U. poz. 346 (w pierwotnym brzmieniu), który pozbawia płatnika prawa powoływania się na dowody, których nie przedstawił w postępowaniu wymiarowym mimo wezwania.

Zarzut, że do wiadomości podatnika nie podano podstaw obliczenia obrotu, poparł skarżący powołaniem się na przepis art. 96 ordynacji podatkowej. Otóż przepis ten nic nie mówi o obowiązku władzy zawiadamiania podatników o ustalonych podstawach wymiarowych. Natomiast nie powołany w skardze art. 108 ordynacji podatkowej reguluje to zagadnienie, ale w ramach żądania podatnika, wyrażonego na piśmie w granicach terminu odwoławczego. Skarżący atoli takiego żądania nie zgłosił.

Natomiast uznał Najwyższy Trybunał Administracyjny za uzasadniony zarzut skargi obrzydliwej, wskutek nierozpoznanie zarzutu odwoławczego o przyjęciu do podstawy opodatkowania obrotu z pełnego roku kalendarzowego. W tym względzie akta administracyjne ujawniają z jednej strony, że skarżący nabył świadectwo przemysłowe jedynie na okres od 9-go czerwca do końca roku 1934 a w listopadzie 1934 zgłosił zaniechanie wykonywania handlu zwierzętami domowymi („bydłem“), oraz z drugiej strony, że na podstawie informacji, uzyska-

CELNICTWO

nej w dniu 29 listopada 1935 w toku postępowania odwoławczego, obliczono obrót podatkowy za pełny rok 1934 (4 krowy i 2 cielęta tygodniowo, którą to ilość pomnożono przez 50 tygodni). Natomiast brak wszelkich danych konkretnych, uzasadniających wniossek władzy, ze skarżący istotnie, wbrew osnowie deklaracji

i nabytego świadectwa uprawiał handel bydłem przez cały rok 1934.

W konsekwencji zatem Najwyższy Trybunał Administracyjny uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania w myśl art. 84, poz. 3 prawa o Najwyższym Trybunale Administracyjnym.

CELNICTWO.

POZ. 167 TARYFY CELNEJ.

Pod poz. 167 p. 7 taryfy celnej podpadają przyrządy i maszyny tylko o tyle, o ile nadeszły w całości zmontowane oraz ich mechanizmy. (Wyrok N. T. A. z 5 września 1938 L. Rej. 4295/35).

Między Urzędem Celnym „I Bahnhof Leegetor“ w Gdańsku a polskim inspektorem celnym powstała różnica zdań na tle taryfikacji zgłoszonej przez skarżącą firmę w dniu 24 kwietnia 1931 r. wg deklaracji celnej nr 8768 przesyłki, zawierającej według podania strony jednostasmowe urządzenie transportowe. Urząd Celny określił towar w wyniku rewizji jako rozłożone („zerlegt“) urządzenie do przenoszenia ciężarów, taśmowe urządzenie transportowe i zgodnie z wnioskiem strony zastosował poz. 167 p. 7 lit. d) taryfy celnej, podczas gdy polski inspektor celny był zdania, że towar należało ocenić w zależności od jakości materiału i stopnia jego wykończenia z uwagi na to, że według niego zrewidowany towar nie stanowił ani całości przenośnika, ani też oddzielnego mechanizmu przenośnika jako całości, lecz jedynie części składowe przenośnika.

Ze względu na rozbieżność zdań między Urzędem Celnym a polskim inspektorem celnym spisany został protokół w trybie art. 201 umowy polsko-gdańskiej, po czym Dyrekcja Cei w Gdańsku na podstawie wyniku przeprowadzonych dochodzeń oraz na podstawie opinii Głównego Zakł. do badania towarów, zgodnej ze zdaniem polskiego inspektora celnego, iż towar winien być ocłony według materiału, polecił Urzędowi Celnemu dokonać stosownego przeliczenia należności celnych i ściągnąć niedobór od strony. W związku z dokonaniem przeliczenia należności i wezwaniem strony przez Urząd Celnny do wyrównania powstałego stąd niedoboru wniosła skarżąca firma sprzeciw do Ministerstwa Skarbu, domagając się zastosowania do przesyłki poz. 167 p. 7 lit. d) tar. cel. Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z dnia 29 lipca 1932 r. L. D. IV. 17. 109/2/32 nie uwzględniło sprzeciwu orzekając, że towar podlega ocłonie stosownie do materiału według wskazanych w orzeczeniu pozycji taryfy celnej. Orzeczenie to zaskarżyła strona do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, który wyrokiem z dnia 6 listopada 1934 r. L. Rej. 2492/33 uchylił je z powodu wadliwego postępowania w szczególności z powodu nierozprawienia

się z zarzutem skarżącej w kwestii wykładni poz. 167 p. 7 tar. cel., jak również z powodu niesprecyzowania przez władzę orzekającą tych przesłanek faktycznych i prawnych na których orzeczenie swoje oparła.

W miejsce uchylonego wydało Ministerstwo Skarbu nowe orzeczenie z dnia 30 marca 1935 r. L. D. IV. 6804/2/35, którym również nie uwzględniło sprzeciwu strony.

Powyższe orzeczenie stanowi przedmiot pozwanej skargi kasacyjnej, w której strona zarzuca sprzeczność orzeczenia z aktami, obrazę §§ 38 i 41 rozporządzenia o postępowaniu celnym (poz. 276/30 Dz. Ust.), obrazę poz. 167 p. 7 tar. cel. oraz wadliwość postępowania.

Na zarzuty skargi Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył, co następuje:

Istotnym przedmiotem sporu między stronami jest kwestia, czy stanowiąca przedmiot ocłenia przesyłka winna być zakwalifikowana w myśl żądania strony do poz. 167 p. 7 tar. cel., która m. in. obejmuje obok przyrządów i maszyn do podnoszenia, opuszczania i przenoszenia ciężarów, zmontowanych w całości, także ich mechanizmy, czy też podlega ona ocłonie według materiału, zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Skarbu.

Jak wynika z treści poz. 167 p. 7 tar. cel. podpadają pod nią wspomniane wyżej przyrządy i maszyny tylko o tyle, o ile nadeszły w całości zmontowane, oraz ich mechanizmy. Odwołując zakwalifikowania towaru do powyższej pozycji taryfy władza pozwana oparła się na tym, że trzy skrzynie towaru, zgłoszone i ocłone pierwotnie jako „taśmowe urządzenia transportowe“ nadeszły i zostały zgłoszone w stanie niezmontowanym, gdyż poszczególne skrzynie zawierały: jedna — pas konopno-bawełniany, druga — oprawy do łożysk tj. wyroby żeliwne obrobione, trzecia — rolki z blachy stalowej na osi żelaznej, toczone, dalej śruby żelazne o średnicy poniżej 12,7 do 6,3 mm, obrobione ze wszystkich stron z podkładkami i nakrętkami oraz takie same śruby o średnicy poniżej 6,3 do 3,2 mm, następnie ze przesyłka nie zawierała mechanizmu (napędnego czy też naprężającego) do taśmowego urządzenia transportowego, wreszcie że była ona przeznaczona tylko do przedłużenia istniejącego już transportera w firmie „L.“ w G., gdzie też została zmontowana, po dodaniu jeszcze wyprodukowanych w kraju części urzą-

dzenia. Z powyższego wynika, że według ustaleń władzy pozwanej przesyłka zawierała części urządzenia transportera w stanie niezmontowanym i że części te nie stanowiły mechanizmu transportera, za który władza uważa jedynie mechanizm napędny i naprzężający. Powyższy stan faktyczny ustaliła władza — jak wynika z treści zaskarżonego orzeczenia — na podstawie uwierzytelnionego rysunku towaru, protokołu, spisane go w dniu 25 kwietnia 1931 r. z polskim inspektorem celnym w Gdańsku, na podstawie znajdującej się w aktach korespondencji władz celnych gdańskich z firmą „W. P.” oraz z Urzędem Celnym w Gdyni.

Skarga zarzuca, że ustalenia te są sprzeczne ze stanem faktycznym, ujawnionym w aktach sprawy i stara się wykazać sprzeczność poszczególnych przesłanek faktycznych z danymi, wynikającymi z niektórych materiałów, powołanych w orzeczeniu. W związku z tym należy zaznaczyć, że zaskarżone orzeczenie nie konkretyzuje materiałów, na których oparte są poszczególne ustalenia faktyczne, z czego wynika, że władza pozwana wspomniane ustalenia oparła na całokształcie przytoczonego w orzeczeniu materiału, a Najwyższy Trybunał Administracyjny nie znalazł dostatecznej podstawy do uznania, że poczynione przez władzę na podstawie całokształtu tego materiału ustalenia nie znajdują w tymże materiale oparcia.

Dla istniejącego między stronami sporu taryfacyjnego istotne znaczenie ma okoliczność, czy sprowadzony towar stanowił urządzenia transportera, zmontowane w całości, a jeżeli nie to jakie części transportera obejmowała przesyłka i czy stanowią one mechanizm transportera w rozumieniu poz. 167 p. 7 tar. cel. Otóż o ile chodzi o pierwszą okoliczność, to między stronami nie ma i nie może być nawet sporu co do tego, że urządzenie transportera nie było sprowadzone w stanie zmontowanym w całości. Urząd Celny bowiem w niekwestionowanym przez stronę skarżącą wyniku rewizji ustalił, że przesyłka zawierała rozłożone („zerlegt“) urządzenia do przenoszenia ciężarów. W tym stanie rzeczy podniesiona przez skargę okoliczność, iż rysunek, o którym wspomina zaskarżone orzeczenie, przedstawia całkowite urządzenie transportowe, a nie oddzielne jego części, nie posiada dla sprawy istotnego znaczenia.

W dalszym ciągu swych wywodów stara się skarga wykazać, że i ustalenie co do braku mechanizmu naprzężającego i napędnego w przesyłce sprzeczne jest z powołanymi przez władzę dowodami, a władza w odpowiedzi na skargę odpiera te zarzuty strony skarżącej. Otóż i spór na ten temat nie ma istotnego znaczenia w sprawie o tyle, że decydującą okolicznością jest w świetle taryfy celnej, czy sprowadzone przedmioty stanowiły mechanizm transportera, a między stronami istnieje właśnie rozbieżność zdań w kwestii, co należy pojmować przez taki mechanizm w rozumieniu taryfy.

Skarga zarzuca następnie obrazę §§ 38 i 41 rozporządzenia o postępowaniu celnym z tego powodu, że kwestionowanie prawidłowości wyniku rewizji tak co do stanu faktycznego, jak też i co do taryfikacji towaru odbyło się w nieobecności strony. W związku z powyższymi zarzutami władza pozwana podnosi w odpowiedzi na skargę, że zarzut obrazę §§ 38 i 41 cyt. rozporządzenia był już rozpatrywany przez Najwyższy Trybunał Administracyjny w wyroku z dnia 6 listopada 1934 i uznany został za nie trafny. Otóż w powołanym wyroku Trybunał zaznaczył między innymi, że rozpatrywanie zarzutów skargi, jakoby władza pozwana ustaliła jakość towaru i wagę poszczególnych jego części oddzielnie taryfowanych bez udziału skarżącego oraz jakoby nie została stwierdzona identyczność towaru oclonego z towarem, którego dotyczyło nowe obliczenie cła uznaje za przedwczesne. Z uwagi na powyższe podlega obecnie rozpoznaniu zarzut skargi, że kwestionowanie prawidłowości wyniku rewizji celnej tak co do stanu faktycznego, jak i co do taryfikacji towaru, nastąpiło w nieobecności strony z obrazą §§ 38 i 41 rozporządzenia o postępowaniu celnym. Otóż nie ma racji skarżąca, o ile kwestionuje pogląd władzy pozwanej, że ogólna zasada udziału strony w postępowaniu administracyjnym nie stosuje się do wyjątków, przewidzianych w art. 201 umowy polsko-gdańskiej (skarga niezgodnie z treścią orzeczenia cytuje art. 202). Ani art. 201 tej umowy, regulującej uprawnienia polskich inspektorów celnych na obszarze W. M. Gdańska, ani art. 202, określający tryb postępowania w wypadku różnicy zdań między polskim inspektorem celnym a gdańskim Zarzędem Celnym, nie przewidują wcale, by odnośnie postępowanie miało się odbywać przy udziale strony, której prawa i obowiązki unormowane są w obowiązujących przepisach celnych. Wobec tego, że kwestionowanie odprawy celnej przez polskiego inspektora celnego nie ma nic wspólnego z powtórną rewizją, przewidzianą w § 41 rozporządzenia o postępowaniu celnym, uznał Trybunał za bezprzedmiotowe rozstrzygnięcie spornej między stronami kwestii, czy § 41 cyt. rozporządzenia przewiduje udział strony w sprawdzaniu towaru przy powtórnej rewizji.

W konkretnym przypadku, jak to zresztą wyraźnie stwierdza zaskarżone orzeczenie, zmiana pierwotnego wyniku rewizji nastąpiła w trybie § 7 rozporządzenia o postępowaniu celnym, który to przepis przewiduje wyrównanie różnic w należnościach celnych, gdy wskutek zaszłej pomyłki pobrano cło większe lub mniejsze od właściwie przypadającego. Do zmiany wyniku rewizji w trybie tego przepisu nie jest wymagany współdziałal strony; stan faktyczny towaru, stanowiący podstawę sprostowanego wymiaru cła, musi być jednak ustalony w sposób prawidłowy. Otóż skarga zarzuca, że wymiar dopłaty cła nastąpił na podstawie przybliżonego, a nie ścisłego określenia

zawartości skrzyń i wagi towaru. Zarzut ten uznał Trybunał za nieuzasadniony. O ile bowiem chodzi o zawartość skrzyń, to jak wskazuje treść protokołu z dnia 25 kwietnia 1931 r., została ona dokładnie ustalona przez polskiego inspektora przez wymienienie tak nazwy poszczególnych części transportowego urządzenia, jak i taryfowej ich kwalifikacji, a skarga nie zarzuca, by skrzynie te miały inną zawartość. Co się tyczy zarzutu nieściśłego ustalenia wagi towaru, to stwierdzić należy, że wspomniany protokół zawiera całkiem dokładne, bo jednostki kilogramów uwzględniające, wskazanie wagi pasa konopnego, opraw do łożysk oraz rolek z blachy stalowej, a tylko wagę obu gatunków śrub podaje w przybliżeniu, wskutek czego Ministerstwo Skarbu odstąpiło w zaskarżonym orzeczeniu od żądania ściągnięcia niedoboru cła od 24 kg śrub. Poza tym podkreślić należy, że dołączony do deklaracji celnej zapissek urzędu celnego („Aufzeichnung zu Deklaration Nr. 8768“) wskazuje wagę netto poszczególnych skrzyń, odpowiadającą podanej w protokole z dnia 25 kwietnia 1931 r. wadze części urządzeń, wypełniających poszczególne skrzynie.

Ostatni zarzut skargi dotyczy, obrazu poz. 167 p. 7 tar. cel. oraz wadliwości postępowania z powodu nierozprawnienia się z zarzutem w kwestii wykładni powyższej pozycji taryfowej. Skarga zarzuca mianowicie, że władza pozwana ograniczyła się do powtórzenia tekstu pozycji taryfy z nadmienieniem, że dany towar, stanowiący części transportera bez napędnych i naprzęających urządzeń, nie może być taryfikowany według tej pozycji, nie zajęła jednak stanowiska względem zarzutu, podniesionego w sprzeciwie strony skarżącej, iż według poz. 167 p. 7 mają być oczone nie tylko całkowite komplety, z których można zmontować transporter, ale również i mechanizmy takiego transportera tj. jego części.

W związku z tym zarzutem stwierdzić należy, że według zapisku urzędowego z dnia 22 grudnia 1931 r. (zał. 17) strona skarżąca oświadczyła wówczas, że sprowadziła pewną ilość rolek, mechanizmy naprzęające i pas nośny celem przedłużenia dostarczonego dla „L.“ w G. transportera, atoli bez konstrukcji żelaznej i urządzenia napędnego, gdyż napęd odbywał się poprzez istniejący już w Łuszczarni ryżu transporter. W sprzeciwie, wniesionemu na dodatkowy wymiar cła, nie podtrzymała strona twierdzenia o sprowadzeniu urządzenia naprzęającego, a dowodziła jedynie, że z braku takiego urządzenia nie można wnosić, iż sprowadzone mechanizmy w postaci rolek oraz właściwej taśmy nośnej nie przedstawiają kompletnej całości. W tym stanie rzeczy istota sporu między stronami co do wykładni poz. 167 p. 7 tar. cel. ogranicza się wyłącznie do kwestii, czy takie części transportera, jakie zostały sprowadzone, a mianowicie taśma do przenoszenia ciężarów, różnego rodzaju rolki, łożyska i śru-

by, na których taśma ta się porusza, tudzież łożyska i śruby, służące do umocowania pasa na rolkach, stanowią mechanizm transportera. Taryfa celna w poz. 167 p. 7 obok przyrządów i maszyn do podnoszenia, opuszczania i przenoszenia ciężarów, zmontowanych w całości, wymienia także ich mechanizmy, wszystko atoli bez motorów parowych, spalinowych, elektrycznych i części elektrycznych. Z tego ujęcia taryfy skarga snuje wniosek, że ustawodawca przez pojęcie „mechanizmy“ nie mógł rozumieć mechanizmów napędnych, skoro są one właśnie wyraźnie wyłączone. Ten wniosek, polegający na identyfikowaniu motoru z urządzeniem napędnym, jest błędny, czego dowodzi już choćby znajdujący się w aktach prospekt, zawierający opis transportera zbożowego. Z opisu tego i z zamieszczonych w prospekcie rysunków wynika, że napęd transportera stanowi specjalne urządzenie, które nie jest bynajmniej motorem czyli źródłem energii, lecz ma za zadanie energię, dostarczoną przez motor przetworzyć w ruch, wprawiając urządzenie transportera w obrót. Nie jest jednak słuszne i stanowisko władzy, że mechanizmem przy tego rodzaju urządzeniach, jest tylko urządzenie napędne i naprzęające, gdyż takie zaciśnienie pojęcia mechanizmu nie znajduje uzasadnienia w osnowie odnośnego przepisu, co zaś stanowi mechanizm danego przyrządu, a więc to urządzenie, bez którego działanie przyrządu nie da się pomyśleć, jest kwestią faktu, ściśle związaną z techniczną oceną przyrządu i jego pracy. Kwestia powyższa powinna być przed wydaniem orzeczenia przez organ fachowy w odpowiedni sposób ustalona i w aktach stwierdzona, gdyż brak takiego ustalenia uniemożliwia kontrolę legalności zaskarżonego orzeczenia.

Gdy akta sprawy nie zawierają wspomnianej wyżej technicznej oceny, uznał Trybunał, że stan faktyczny sprawy wymaga uzupełnienia w powyższym kierunku i z tego powodu na zasadzie art. 84 p. 1 rozporządzenia o Najwyższym Trybunale Administracyjnym poz. 806/32 Dz. Ust. uchylił zaskarżone orzeczenie.

UPRAWNIENIA URZĘDU CELNEGO.

Tylko przepisy celne stanowią materialno-prawną podstawę do nałożenia obowiązku zapłacenia właściwych należności celnych, a nie przepisy ustawy karno-skarbowej. (Wyrok N. T. A. z dnia 26 października 1938 l. rej. 3302/36).

Sąd Okręgowy w Ł. wyrokiem z dnia 9 marca 1935 r. uznał dwóch urzędników Urzędu Celnego w Ł. winnymi niedopełnienia obowiązków służbowych przy dokonywaniu odprawy celnej owoców południowych na wolnocłowych składach „L. B. D.“, uniewinnił zaś dla braku dostatecznych dowodów winy tak urzędników celnych jak i innych współoskarżonych, między innymi deklaranta celnego wspomnianej firmy, od zarzutu popełnienia przestępstwa z

art. 45 u. k. s. w związku z czym zwolnił p. M. T., dyrektora tej firmy, od odpowiedzialności majątkowej za czyny zarzucane deklarantowi firmy.

Po uprawomocnieniu się wspomnianego wyroku Urząd Celny w Ł. wezwaniem płatniczym z dnia 24 marca 1936 r. wezwał „L. B. D.“ na podstawie art. 1 rozporządzenia o taryfie celnej (poz. 727/24 Dz. Ust.) oraz art. 11 ustawy karnej skarbowej do wpłacenia sumy 33.110 zł 52 gr. tytułem uszczuplonych należności celnych przy odprawie celnej przywózowej owoców według wyników rewizyj, wyszczególnionych w załączonym do wezwania zestawieniu.

Odwołania wniesione przez firmę „L. B. D.“ od powyższego wezwania nie uwzględniła Dyrekcja Cei w W. orzeczeniem z dnia 8 maja 1936 r. L. II. 23/1/22/36, które stanowi przedmiot skargi kasacyjnej.

Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył, co następuje:

Skarga zarzuca, że twierdzenie władzy powzanej, iż art. 11 u. k. s. stanowi słuszną podstawę wezwania płatniczego Urzędu Celnego, jest mylne, gdyż zawarty w tym artykule przepis dotyczy tylko skazanego w postępowaniu karno-skarbowym, nie może więc mieć zastosowania do skarżącej firmy. Poza tym zarzuca skarga, że w danym przypadku nie może być mowy o uszczupleniu tj. pomniejszeniu należności, powstałym z winy strony i że władza przez utożsamienie pojęcia uszczuplonej należności celnej z pojęciem niedoborów celnych i przez przypisywanie firmie względnie jego deklarantowi winy uszczuplenia należności celnych, wbrew prawomocnemu wyrokowi, sądowemu, jako też przez niezastosowanie trybu i terminu, przewidzianych w postępowaniu skarbowym mianowicie w § 7 rozporządzenia o postępowaniu celnym lub w art. 121 p. 2 prawa celnego dopuściła się istotnej wadliwości postępowania, połączonej ze skądą skarżącej firmy.

Władza pozwana w odpowiedzi na te zarzuty wyraża pogląd, że odróżnienie niedoboru celnego i uszczuplenia należności celnej nie ma istotnego znaczenia przy założeniu, że obowiązek odbiorcy towaru do uiszczenia właściwych należności celnych bez żadnego ograniczenia w czasie istnieje z samego prawa, niezależnie od jakichkolwiek innych momentów, co zdaniem władzy stwierdza wyraźnie art. 1 rozporządzenia o taryfie celnej. Poza tym władza podnosi, że powołanie w zaskarżonym orzeczeniu art. 11 u. k. s. ma tylko znaczenie posiłkowe i że przepis ten uzasadnia dochodzenie należności celnych również od osób w postępowaniu karnym zwolnionych od odpowiedzialności, stwierdza bowiem, że obowiązek zapłacenia cła istnieje niezależnie od wymiaru kary.

Otóż art. 11 u. k. s. głoszący, że orzeczenie kary nie uwalnia skazanego od obowiązku złożenia uszczuplonej należności w trybie postępowania administracyjnego, odnosi się według wyraźnego swego brzmienia do wypadku, gdy

postępowanie karno-skarbowe, wdrożone przeciwko osobie obwinionej o uszczuplenie należności celnych, zakończyło się orzeczeniem skazującym. Ale gdyby nawet stanąć na stanowisku władzy pozwanej, że odnośny przepis należy rozumieć w tym sensie, że ani skazujący ani uniewinniający wyrok w postępowaniu karno-skarbowym nie zwalnia od obowiązku zapłacenia właściwych należności celnych, to sam ten przepis nie mógłby stanowić dostatecznej podstawy prawnej do nałożenia w drodze administracyjnej na skarżącą firmę obowiązku uiszczenia należności celnych, gdyż materialnoprawną podstawę do nałożenia takiego obowiązku stanowią nie postanowienia ustawy karno-skarbowej, lecz przepisy celne, co zresztą stwierdza też władza pozwana powołując się na art. 1 rozporządzenia o taryfie celnej i przyznając, że powołanie art. 11 u. k. s. w zaskarżonym orzeczeniu ma tylko znaczenie posiłkowe. W tym stanie rzeczy rozpatrywanie sporu na temat interpretacji postanowienia art. 11 u. k. s. jest bezprzedmiotowe, gdyż istotne znaczenie dla sprawy ma tylko kwestia, czy zaskarżone orzeczenie posiada uzasadnienie prawne w obowiązujących przepisach celnych, w szczególności w powołanym w zaskarżonym orzeczeniu art. 1 rozporządzenia o taryfie celnej.

Otóż co się tyczy tej kwestii, czy art. 1 rozporządzenia o taryfie celnej mógł stanowić podstawę prawną do nałożenia na stronę skarżącą obowiązku wyrównania różnicy cła, powstałej wskutek tego, że przy odprawie celnej towaru wymierzono i pobrano cło w sumie mniejszej od należnej, to Trybunał podzielił zapatrywanie strony skarżącej, że zaskarżone orzeczenie w powołanym przepisie nie znajduje dostatecznego uzasadnienia prawnego. Omawiany przepis głosi: „Każdy towar, wprowadzony do obszaru celnego Rzeczypospolitej Polskiej, podlega opłacie celnej według obowiązującej taryfy o ile w niej nie zaznaczono wyraźnie, że jest wolny od cła. Towary wywiezione z obszaru celnego wolne są od cła, o ile cło wywozowe na te towary nie jest w taryfie wyraźnie wymienione“.

Przepis ten określa tylko w zasadzie obowiązek strony poddania towaru prawidłowej odprawie celnej i zapłacenia należności celnych. W jakim jednak trybie i granicach ten obowiązek strony i odpowiadające mu uprawnienie Skarbu Państwa do należności celnych powinny względnie mogą być zrealizowane, o tym decydują dopiero dalsze przepisy rozporządzenia o taryfie wzgl. rozporządzenia o postępowaniu celnym.

Gdy atoli władza wychodząc z odmiennej wykładni art. 1 rozporządzenia o taryfie celnej na tym wyłącznie przepisie oparła żądanie wyrównania różnicy należności celnych, uznał Trybunał, że władza nie rozprawiła się należycie z zarzutami odwołania, domagającego się uchylenia odnośnego wezwania płatniczego, co sta

nowi wadliwość postępowania, połączoną ze szkodą dla strony skarżącej.

Z powodu tej wadliwości orzekł Trybunał na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o Najwyższym Trybunale Administracyjnym (poz.

806/32 Dz. Ust.) uchylenie zaskarżonego orzeczenia, nie wdając się w rozpoznawanie innych zarzutów oraz, jako w tym stanie rzeczy bezprzedmiotowych.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

NIEDOKŁADNE WYPEŁNIENIE NAKAZU PŁATNICZEGO.

Niedokładne wypełnienie nakazu płatniczego, a zwłaszcza niewypełnienie rubryki „wyjaśnienia szczegółowe“ są uchybieniem formalnym a nie istotną wadliwością postępowania wymiarowego. (Wyrok N. T. A. z 12.10.1938 l. rej. 1315/36).

Decyzją wymiarową, zatwierdzoną przez Izbę Skarbową Okręgową w W. 7 grudnia 1928 r., wymierzono podatek spadkowy po śp. P. O., zmarłym 4 listopada 1923 r.

W odwołaniu zarzucono m. in., że w nakazach płatniczych nie wypełniono rubryki „wyjaśnienia szczegółowe“, wobec czego nie wiadomo do czego, komu, oraz na podstawie jakich danych i przepisów władza wymiarowa ustaliła wartość i obliczyła podatek, co pozbawia podatników możliwości sprawdzenia, czy wymiaru dokonano prawidłowo i zgodnie z przepisami.

Zaskarżonym orzeczeniem uwzględniono pewne zarzuty odwołania. W uzasadnieniu orzeczenia podano m. in., że zarzuty odwołania natury formalnej, dotyczące niewypełnienia w nakazie płatniczym rubryki „wyjaśnienia szczegółowe“, powołania niewłaściwych przepisów, oraz Urzędu Skarbowego, jako władzy wymiarowej, są na ogół słuszne, jednakże nieistotne, gdyż wobec wyjaśnień i zarzutu, dotyczące obszaru majątku spadkowego, przeprowadzono ponowne ustalenia wartości, szczegółowo wykazane w orzeczeniu. Mimo nieskorygowania formularza nakazu płatniczego, wymiaru podatku dokonano prawidłowo na zasadzie przepisów o op. sp. i dar. poz. 391/23 Dz. Ust. i ustawy z 18 lipca 1924 poz. 699 Dz. Ust. Wymiaru dokonała Izba Skarbową decyzją z 7 grudnia 1928 L. Rso. 2/V/28, a Urząd Skarbowy zakomunikował spadkobiercom tę decyzję nakazem płatniczym.

Rozpatrując niniejszą sprawę z pominięciem odpowiedzi pozwanej władzy na skargę, jako spóźnionej, Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył, co następuje:

Skarga podnosi zarzut wadliwości postępowania, wywodząc go z okoliczności, iż w nakazie płatniczym nie wypełniono rubryki „wyjaśnienia szczegółowe“, co spowodowało, że podatnicy pozbawieni byli należytej obrony w postępowaniu odwoławczym. Tak atoli ujęty zarzut przedstawia się w istocie, jako skierowany przeciw decyzji instancji wymiarowej, nie zaś przeciw orzeczeniu, wdanemu przez pozwaną władzę.

Skarga nie utrzymuje, iżby także zaskarżone orzeczenie nie zawierało danych, wyjaśniających ustalony przez pozwaną władzę wymiar, iżby zatem ono nie dawało stronie dostatecznych podstaw do obrony w postępowaniu kasacyjnym. Skarga nie podaje też, czy i co do jakich zarzutów oraz z jakich przyczyn strona skarżąca ponosi, jej zdaniem, uszczerbek w prawach obrony w postępowaniu kasacyjnym przez niewypełnienie w nakazie płatniczym rubryki „wyjaśnienia szczegółowe“. W tych warunkach nie można omawianemu zarzutowi wadliwości postępowania przyznać trafności w odniesieniu do zaskarżonego orzeczenia. Zresztą sama skarga nie precyzuje jasno, czy omówiony zarzut wadliwości podnosi, jako samodziśny, czy też podnosi go dla przejścia do zarzutów merytorycznych w niej zawartych, a nie przytoczonych w odwołaniu.

W związku z wadliwością nakazu płatniczego, o której mowa wyżej, Trybunał poddał rozpoznanie zarzut skargi, wymieniony w niej pod III a), i uznał go w postaci, nadanej mu w skardze, za bezzasadny wobec wyraźnego postanowienia końcowego ustępu art. 7 przepisów o op. sp. i dar. (poz. 391/23 Dz. Ust.), w myśl którego, celem obliczenia czystej wartości przedmiotu poddanego użytkowaniu, nie potrąca się wartości użytkowania. Użytkownikowi zaś wymierza się podatek od nabycia użytkowania (art. 1 przepisów o op. sp.), a obowiązek jego do uiszczenia podatku od tego nabycia opiera się na art. 17 tych przepisów.

Skarga zarzuca dalej, że pozwana władza, stosując stopę podatku „pomięła w zupełności przepisy ustawy z 14 marca 1933 (Dz. U. R. P. nr 21, poz. 141), art. 5 w związku z art. 6 ust. 1“. I temu zarzutowi skargi Trybunał nie przyznał trafności. O zastosowaniu w sprawie wymiaru kwestynnego podatku art. 6 wspomnianej ustawy nie może być mowy już z tej przyczyny, że podatek ten decyzją Izby Skarbowej z 24 marca 1930 L. W. V. 1213/2/30 rozłożono na 10 rat półrocznych, z których pierwsza miała być płatna 15 kwietnia 1930. W związku też z tym przeliczono stronie skarżącej podatek spadkowy przy zastosowaniu ulgi z art. 5 ustawy z 14 marca 1933, przyznając ulgi pod warunkiem, że całkowite uiszczenie podatku w nowo ustalonej kwocie nastąpi w ciągu 1933 r. (pismo Urzędu Skarbowego w M. M. z 2 września 1933 Sp. 41/28 32). Jak zaś widoczne z zaskarżonego orzeczenia podatek spadkowy, przeliczony w sposób wyżej określony, nie

został uiszczony do 1 kwietnia 1934 (art. 5 ust. 1 ustawy z 14 marca 1933). Gdy według stanu sprawy z akt widocznego, brak podstaw do zastosowania art. 6 wzgl. 5 ustawy i gdy skarga nawet bliżej nie wywodzi, na jakich podstawach opiera żądanie zastosowania w za-

skarżonym orzeczeniu wspomnianych przepisów ustawy, należało uznać omawiany zarzut za nietrafny.

Z powyższych przyczyn Trybunał oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Kronika skarbowa

SPRAWY OGÓLNE.

PODZIAŁ CZYNNOŚCI W MINISTERSTWIE SKARBU.

W wykonaniu uchwały Rady Ministrów z dnia 15 listopada 1938 r. zatwierdzającej Statut Ministerstwa Skarbu, oraz uchylając zarządzenie z dnia 9 czerwca 1938 r. L. B. P. 7290/Org./38 w sprawie podziału czynności w Ministerstwie Skarbu, zarządzam co następuje:

1) Zastrzegam do mojej osobistej decyzji wszelkie sprawy dotyczące stosunku do Izb Ustawodawczych, Rady Ministrów i Najwyższej Izby Kontroli Państwa oraz decyzje personalne dotyczące urzędników wyżej V-ej grupy uposażenia. Poza tym podlegają memu bezpośrednio nadzorowi agendy Prokuratury Generalnej R. P., Gabinetu Ministra oraz Departamentu Obrotu Pieniężnego w zakresie ustroju pieniężnego i stosunków finansowych z zagranicą.

2) Wyznaczam moim Zastępcą Podsekretarza Stanu p. Kajetana Morawskiego, ponadto podlegać mu będą sprawy związane z pracami Komitetu Ekonomicznego Ministrów, sprawy ogólnogospodarcze oraz agendy Departamentu Cel, Podatków i Opłat, Akcyz i Monopolów,

Komendy Straży Granicznej, Głównej Komisji Klasyfikacyjnej oraz Rady Spółdzielczej.

3) Podsekretarzowi Stanu p. Dr Tadeuszowi Grodyńskiemu podlegać będzie Departament Budżetu i Majątku Państwa, wszelkie związane z tym Departamentem sprawy kasowości i rachunkowości państwowej, Państwowy Zakład Emerytalny, Biuro Emerytur i Rent, wszystkie sprawy dotyczące budżetu i wydatków inwestycyjnych Państwa, oraz Komisarz Oszczędnościowy, powołany w ramach Departamentu Budżetu i Majątku Państwa do kontrolowania gospodarki budżetowej i pieniężnej.

4) Podsekretarzowi Stanu p. Józefowi Koźuchowskiemu podlegać będą sprawy związane z ochroną bilansu płatniczego, sprawy Wydziału Inspekcji i Przedsiębiorstw Państwowych i Mieszanych, oraz agendy Biura Personalnego Departamentu Organizacyjno-Administracyjnego, Państwowego Urzędu Kontroli Ubezpieczeń, jako też Departamentu Obrotu Pieniężnego, z wyłączeniem spraw zastrzeżonych w pkt 1) niniejszego zarządzenia. (O. M. S. z 28.XI.1938 L. D. I/1-A/1/38/38).

PRAWO DEWIZOWE.

ZEZWOLENIE NA DYSPONOWANIE POSIADANYM ZA GRANICĄ MIENIEM.

Na podstawie art. 3 ust. (2), 4 i 8 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dn. 26 kwietnia 1936 r. w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą oraz obrotu zagranicznymi i krajowymi środkami płatniczymi (Dz. U. R. P. z 1938 r. Nr 86, poz. 584), Komisja Dewizowa postanawia, co następuje:

§ 1. (1) Zezwala się aż do odwołania osobom fizycznym i prawnym, mającym miejsce zamieszkania lub siedzibę w kraju na:

- a) wynajmowanie lub wdzierżawianie posiadanych za granicą nieruchomości oraz przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych;
- b) dysponowanie wpływami osiągniętymi za granicą z posiadanych tam nieruchomości oraz przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych na następujące cele, jeżeli zapłata następuje nie przed terminem jej wymagalności:

na pokrycie podatków, opłat i wydatków związanych z posiadaniem, administracją i utrzymaniem danej nieruchomości lub przedsiębiorstwa oraz koniecznych nakładów i zakupów związanych z prowadzeniem gospodarstwa rolnego lub przedsiębiorstwa — w wysokości normalnie stosowanej;

na pokrycie odsetek i kapitału długów hipotecznych oraz innych zobowiązań obciążających dane nieruchomości lub przedsiębiorstwa.

(2) Osoby, będące posiadaczami tylko części położonych za granicą nieruchomości lub przedsiębiorstw, mogą dysponować wpływami osiągniętymi z tych nieruchomości lub przedsiębiorstw na cele wymienione w ust. (1) punkt b) tylko w stosunku do posiadanej części nieruchomości lub udziału w przedsiębiorstwie.

(3) Zezwolenie przewidziane w ust. (1) punkt b) dotyczy, jeśli chodzi o przedsiębiorstwa położone za granicą, tylko takich wpły-

wów, które zostały osiągnięte przez dane przedsiębiorstwo z jego własnych obrotów jako oddzielnej jednostki gospodarczej. Sumami innymi, zainkasowanymi przez takie przedsiębiorstwo na rzecz krajowego właściciela lub udziałowca z tytułu obrotów tego ostatniego z zagranicą (np. wpływy z polskiego eksportu), może także dysponować tylko w granicach określonych w § 3.

(4) Zezwolenia, o którym mowa w ust. (1) udziela się pod warunkiem, że korzystający z tego zezwolenia:

- a) dopełni obowiązku zgłoszenia posiadanego za granicą mienia stosownie do rozporządzeń wydanych na podstawie art. 10 dekretu Prezydenta R. P. z dn. 26.IV.1936 r. (Dz. U. R. P. z 1938 r. Nr 86, poz. 584);
- b) odsprzeda niezużyte na wydatki dozwolone w myśl ust. (1) punkt b) mienie zagraniczne Bankowi Polskiemu w takim terminie i w takim zakresie, w jakim Bank Polski tego zażąda;
- c) składać będzie Komisji Dewizowej w ciągu miesiąca po upływie każdego półrocza kalendarzowego, w którym z zezwolenia tego korzystał — dokładne sprawozdanie z obrotów na tej podstawie dokonanych.

§ 2. Zezwala się aż do odwołania na udzielanie cudzoziemcom pełnomocnictw do zarządzania posiadanymi za granicą nieruchomościami oraz przedsiębiorstwami handlowymi lub przemysłowymi do ich wynajmowania lub wdzierżawiania, jak również do inkasowania wpływów i dysponowania nimi w granicach określonych w § 1 ust. (1) punkt b) z obowiązkiem dopełnienia przez mocodawców warunków określonych w § 1 ust. (4).

§ 3. (1) Zezwala się aż do odwołania na udzielanie mającym miejsce zamieszkania lub

siedzibę za granicą przedstawicielom handlowym oraz innym osobom, którym powierzone zostały szczególne czynności w zakresie obrotu handlowego z zagranicą (np. ekspedytorom) pełnomocnictw do inkasowania należności od zagranicy z wszelkich tytułów oraz do dysponowania zainkasowanymi sumami w takim zakresie, w jakim dysponować nimi są upoważnieni mocodawcy na podstawie indywidualnego lub generalnego zezwolenia Komisji Dewizowej (np. w odniesieniu do kosztów związanych z polskim eksportem w ramach określonych w okólniku Komisji Dewizowej Nr 6).

(2) Zezwolenia, o którym mowa w ustępie poprzedzającym, udziela się pod warunkiem dopełnienia obowiązku zgłoszenia należności od zagranicy stosownie do rozporządzeń wydanych na podstawie art. 10 dekretu Prezydenta R. P. z dnia 26.IV.1936 r. (Dz. U. R. P. z 1938 r. Nr 86, poz. 584) oraz dekretu Prezydenta R. P. z dnia 7.V.1936 r. (Dz. U. R. P. z 1938 r. Nr 36, poz. 279) i zaoferowania ich do skupu stosownie do tych rozporządzeń Bankowi Polskiemu lub bankowi dewizowemu w części pozostałej po dokonaniu wypłat w ramach udzielonych mocodawcy zezwoleń.

§ 4. Wysyłanie za granicę czeków — w związku z dyspozycjami, o których mowa w § 1 — odbywać się może tylko:

- a) na podstawie specjalnego zezwolenia Komisji Dewizowej lub
- b) za pośrednictwem jednego z banków dewizowych, którym udziela się niniejszym — aż do odwołania — zezwolenia na wysyłanie takich czeków za granicę po udowodnieniu, iż чеки wysyłane są za granicę w celu wykonania dyspozycji, dozwolonych w § 1.

O PŁATY STEMPOWE.

WYKŁADNIA USTAWY O OPLATACH STEMPOWYCH.

Nr 520 (do art. 111 u. o. s.) Ministerstwo Skarbu zwalnia na podstawie art. 123 i 213 ordynacji podatkowej od opłat stempłowych pełnomocnictwa, upoważniające do zastępstwa

przed władzami ziemskimi bądź przed Państwowym Bankiem Rolnym w postępowaniu mającym na celu regulację struktury gospodarstw rolnych (art. 54, pkt 3 i art. 141 pkt 10 u. o. s.) w szczególności też dotyczące pożyczek celem dokonania regulacji (N. D. V. 21959/5/38).

ORDYNACJA PODATKOWA.

ULGI W PODATKU GRUNTOWYM NA SKUTEK KLĘSK ŻYWIÓLOWYCH.

* Celem usunięcia wątpliwości, zachodzących przy stosowaniu przepisów o ulgach w podatku gruntowym na skutek klęsk żywiołowych, zawartych w rozporządzeniu Ministra Skarbu z dnia 31 marca 1937 r. o wymiarze i poborze państwowego podatku gruntowego (Dz. U. R. P. Nr 32, poz. 250), Ministerstwo Skarbu wyjaśnia i zarządza co następuje:

- 1) Postanowienie § 116 powołanego rozporządzenia, uzależniając możliwość uzyskania ulg podatkowych od wysokości poniesionych szkód i strat („co najmniej 15% nominalnego przychodu“), dotyczy wyłącznie gospodarstw rolnych i nie ma zastosowania do gospodarstw leśnych.

2) Termin zgłaszania szkód i strat, powstałych w lasach skutkiem klęsk żywiołowych, nie jest ograniczony terminem określonym w ust. (1) § 118 w każdym jednak razie zgłoszenie to winno nastąpić w takim terminie, że możliwym będzie ustalenie rozmiarów szkód i strat, opar-

te na dostatecznie miarodajnych dowodach, stwierdzających wysokość uzyskanych przychodów w czasie od chwili powstania kłeski do chwili oszacowania szkód i strat. Jeżeli nastąpiła już decyzja w sprawie ulg, wydana na podstawie dawnych przepisów, ponowne zgłaszanie szkód i strat nie jest dopuszczalne.

3) W skład komisji, powołanych dla oszacowania szkód i strat w lasach (§ 121 rozp.) powinni wchodzić jako biegli — leśnicy z listy przedstawionej przez izbę rolniczą.

4) Wszystkie podstawy i rezultaty szacunkowe oraz wysokość ulg podatkowych mają dotyczyć zasadniczo obszaru dotkniętego kłeską.

5) Dla różnowiekowych drzewostanów dotkniętych tą samą kłeską żywiołową, za podstawę obliczania przychodów spodziewanych i osiągniętych oraz stosowania ulg może być przyjęty przeciętny wiek tych drzewostanów.

6) Za przychody uzyskane „zaraz po kłescie“ (§ 123 ust. (2) pkt 3), uważać należy przychody, uzyskane w roku kłeski. Tylko dla tych przychodów obowiązują przeciętne ceny lokalne w roku kłeski. O ile w czasie między okresem kłeski a dniem szacunku strat z obszaru dotkniętego kłeską uzyskane zostały dochody, których faktyczną wysokość można w chwili szacunku ustalić (np. na podstawie ksiąg), wówczas zamiast szacunkowej wartości przychodów spodziewanych za ten czas można przyjmować sumy faktycznie uzyskane.

7) Ustalenie wartości przychodów spodziewanych (§ 123 ust. (2) pkt 1 i 2) powinno nastę-

pować według przeciętnych cen drewna z pięcioletnia, poprzedzającego dzień dokonania przez komisję oszacowania szkód i strat.

8) Okres gospodarczy, w ciągu którego mają być stosowane rokrocznie ulgi w podatku gruntowym, względnie z który ma być obliczona wysokość jednorazowego umorzenia tego podatku (§ 123 ust. (7) pkt 2 i 3) powinien odpowiadać dla dotkniętych kłeską drzewostanów o przeciętnym ich wieku:

a) nieprzekraczającym $\frac{1}{4}$ przyjętej dla tych drzewostanów kolei rębny — przeciętnemu ich wiekowi,

b) powyżej $\frac{1}{4}$ do $\frac{3}{4}$ kolei rębny — różnicy między koleją rębny a przeciętnym wiekiem tych drzewostanów,

c) powyżej $\frac{3}{4}$ kolei rębny — okresowi czasu, po upływie którego nastąpiłby podług planu lub w razie braku planu, podług opinii biegłych, wyrąb tych drzewostanów w przypadku, gdyby kłeski nie było. Np. dla dotkniętych kłeską drzewostanów o przeciętnym ich wieku 100 lat, których wyrąb przewiduje się w ciągu 20 lat, miarodajnym dla stosowania rokrocznych ulg byłby okres 20-letni.

9) Przyniesiony w rozporządzeniu przykład posiada znaczenie tylko orientacyjne i nie może być dla wszystkich przypadków miarodajny, zwłaszcza dla dotkniętych kłeską drzewostanów najmłodszych i najstarszych, przy których powinny być stosowane zasady podane w pkt 8 lit. a) i c) niniejszego zarządzenia. (O. M. S. z 18.XI.1938 L. D. V 27315/3/38).

PODATEK SPADKOWY.

POTRĄCALNOŚĆ PRZY WYMIARZE PODATKU SPADKOWEGO OD SPADKÓW ZAGRANICZNYCH.

Ministerstwo Skarbu zarządza na podstawie art. 123 i 213 O. P. aby władze wymiarowe przy wymiarze podatku spadkowego od spadków, obejmujących przedmioty majątkowe, które w chwili śmierci spadkobiercy znajdowały się za granicą, zaliczały, celem obliczenia wartości czystej do stanu biernego — koszty wydobycia (realizacji) owych przedmiotów majątkowych, jednak tylko wtedy, gdy wydobycie nastąpiło

staraniem polskiego przedstawicielstwa konsularnego i jeśli przedstawicielstwo to przesłało pieniądze lub inne przedmioty majątkowe uzyskane droższą realizacją spadku Skarbowej Grodzkiej w Warszawie, bądź Sądowi Grodzkiemu celem wydania spadkobiercom.

Do stanu biernego należy zaliczyć te kwoty, które zostaną wymienione jako koszty wydobycia spadku w piśmie urzędowym przedstawicielstwa konsularnego, skierowanym do Izby Skarbowej Grodzkiej bądź do Sądu Grodzkiego. (O. M. S. z 29.XI.1938 L. D. V. 28610/5/38).

PODATKI POŚREDNIE.

WYROBY MĄCZNE.

Według § 6 rozporządzenia z dnia 19 sierpnia 1938 r. w sprawie wykonania ustawy z dnia 5 sierpnia 1938 r. o środkach finansowych na popieranie gospodarczo uzasadnionego kształtowania cen artykułów rolniczych (Dz. U. R. P. Nr 61, poz. 477) w przypadku zmieszania mąki, podlegającej opłacie, z inną mąką lub innymi produktami przemiału należy mieszaninę

taką traktować jako mąkę w całości podlegającą opłacie.

W związku z wątpliwościami, podniesionymi przez jedną z izb skarbowych, co do stosowania przytoczonego przepisu w przypadkach, gdy piekarnie przy produkcji specjalnych gatunków pieczywa, jak: chleb Steinmetza, chleb Grahama, sucharki Steinmetza itp., mieszają mąkę t. zw. domieszką specjalną Steinmetza (żytnią lub

pszenną), wyrabianą przez firmę „Polski Steinmetz, Towarzystwo Eksploatacji Patentów Steinmetza, Sp. z ogr. odp.“ w Starogardzie, Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, że w przypadkach tych przytoczony przepis nie ma zastosowania, ponieważ:

1) wspomniana domieszka, jakkolwiek jej głównym składnikiem są otręby (żytnie lub pszenne), nie jest jednym z produktów przemiału, lecz w stosunku do nich stanowi produkt wyższego rzędu, otrzymywany drogą przeróbki przemysłowej przy zastosowaniu szeregu procesów fizycznych i chemicznych.

2) w przypadkach, o których wyżej mowa, ma miejsce dodawanie domieszki Steinmetza do mąki, od której opłata została już uiszczona, przy czym mieszanie mąki z tą domieszką odbywa się w czasie przerobu mąki i stanowi ono jedną z faz produkcji specjalnych gatunków pieczywa; przepis ten zaś § 6 rozporządzenia z dnia 19 sierpnia 1938 r. ma na względzie te przypadki, w których zmieszanie mąki, podlegającej opłacie, z innym produktem przemiału nastąpiło przed uiszczaniem od mąki opłaty. (O. M. S. z 2.XII.1938. L. D. VI. 13868/3/38).

Ustawodawstwo

JEDNOLITY TEKST DEKRETU PREZYDENTA R. P. W SPRAWIE OBROTU PIENIĘŻNEGO Z ZAGRANICĄ (DEKRET DEWIZOWY).

(O. M. S. z dnia 7 listopada 1938 r. Dz. U. R. P. Nr 86, poz. 584).

Na podstawie art. 2 ust. (2) dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 6 listopada 1938 roku (Dz. U. R. P. Nr 85, poz. 571) ogłaszam w załączniku do obwieszczenia niniejszego jednolity tekst dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 26 kwietnia 1936 r. w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą oraz obrotu zagranicznymi i krajowymi środkami płatniczymi (Dz. U. R. P. Nr 32, poz. 249) z uwzględnieniem zmian wynikających z dekretów Prezydenta Rzeczypospolitej: z dnia 29 sierpnia 1936 r. (Dz. U. R. P. Nr 67, poz. 488) z dnia 3 października 1938 r. (Dz. U. R. P. Nr 76, poz. 528) i z dnia 6 listopada 1938 r. (Dz. U. R. P. Nr 85, poz. 571).

**DEKRET
PREZYDENTA RZECZYPOSPOLITEJ**
z dnia 26 kwietnia 1936 r. w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą oraz obrotu zagranicznymi i krajowymi środkami płatniczymi.

Na podstawie art. 55 ust. (1) ustawy konstytucyjnej i ustawy z dnia 30 marca 1936 r. o upoważnieniu Prezydenta Rzeczypospolitej do wydawania dekretów (Dz. U. R. P. Nr 23, poz. 186, postanawiam co następuje:

Art. 1. (1) Środkami płatniczymi w rozumieniu dekretu niniejszego są pieniądze (monety, banknoty oraz wszelkie znaki pieniężne papierowe), tudzież weksle, czek, asygnaty kasowe, akredytywy, polecenia wypłat i przekazy. Pieniądże, nie mające w kraju obiegu ustawowego (pieniądże zagraniczne), oraz weksle i czek, asygnaty kasowe, akredytywy, polecenia wypłat i przekazy, opiewające na waluty zagraniczne i płatne zagranicą (dewizy), stanowią środki płatnicze zagraniczne.

(2) Przez wyrażenie „handel zagranicznymi środkami płatniczymi“ rozumie się zawieranie

lub wykonywanie wszelkich umów, w których wyniku ma nastąpić lub następuje przeniesienie własności lub posiadania zagranicznych środków płatniczych.

(3) Cudzoziemcem w rozumieniu dekretu niniejszego jest osoba fizyczna lub prawna, mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą, nie wyłączając zagranicznych oddziałów (filij, agentur, przedstawicielstw) przedsiębiorstw i instytucji krajowych.

(4) Jako osoby, mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w kraju, uważa się również położone na terytorium Polski przedsiębiorstwa i zakłady przemysłowe, handlowe itp., których zarządy lub właściciele mają miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą, oraz znajdujące się w Polsce oddziały (filie, agentury, przedstawicielstwa) przedsiębiorstw i instytucji zagranicznych.

(5) Przepisy dekretu niniejszego oraz wydanych na jego podstawie rozporządzeń wykonawczych stosuje się do obszaru W. M. Gdańska analogicznie jak do terytorium zagranicznego.

(6) Zawarte w dekreście niniejszym oraz w wydanych na jego podstawie rozporządzeniach wykonawczych zakazy przekazywania, wysyłania i wywozu za granicę lub sprowadzania z zagranicy stosują się do wolnego obszaru celnego analogicznie jak do terytorium zagranicznego.

Art. 2. (1) Wszelkie zakazy i ograniczenia, zawarte w dekreście niniejszym oraz w wydanych na jego podstawie rozporządzeniach wykonawczych, nie mają zastosowania do Banku Polskiego.

(2) Podlegają jednak zakazom i ograniczeniom, zawartym w dekreście niniejszym oraz w wydanych na jego podstawie rozporządzeniach wykonawczych, obroty dokonywane na

prowadzonych przez Bank Polski rachunkach cudzoziemców.

Art. 3. (1) Jako organ wykonywujący przepisy dekretu niniejszego w zakresie, ustalonym w rozporządzeniach wykonawczych, powołaną zostaje Komisja Dewizowa. Liczbę członków Komisji Dewizowej oraz sposób ich powoływania określi rozporządzenie wykonawcze z tym, że przewodniczącemu Komisji mianuje Minister Skarbu.

(2) Komisja Dewizowa rozstrzyga ostatecznie według swobodnego uznania bez obowiązku uzasadniania swych decyzji. Decyzje Komisji mogą być bądź ogólne, bądź też dotyczyć poszczególnych spraw. Decyzje ogólne Komisja Dewizowa wydaje w formie zarządzeń, ogłaszanych w „Dzienniku Urzędowym Ministerstwa Skarbu”. Decyzje Komisji Dewizowej mogą uzależniać zezwolenie na czynności zabronione lub zwolnienie od obowiązków, ustanowionych w dekreście niniejszym albo w wydanych na jego podstawie rozporządzeniach wykonawczych, od dopełnienia określonych warunków.

(3) Komisja Dewizowa jest uprawniona do pobierania opłat manipulacyjnych od poszczególnych swoich czynności urzędowych w oznaczonej przez siebie wysokości.

(4) Podania i zgłoszenia, wnoszone do Komisji Dewizowej, oraz udzielane przez nią zezwolenia, jak również wszelka z tą Komisją korespondencja, wolne są od opłat stempowych.

Art. 4. Jeżeli w dekreście niniejszym lub w wydanych na jego podstawie rozporządzeniach wykonawczych jest mowa o zezwoleniu, rozumieć należy, — o ile z brzmienia lub treści danego przepisu inaczej nie wynika, — zezwolenie Komisji Dewizowej.

Art. 5. (1) Handel zagranicznymi środkami płatniczymi, jeżeli jedną ze stron nie jest Bank Polski lub przedsiębiorstwo bankowe, które uzyskało od Ministra Skarbu odpowiednie uprawnienia (uprawnienia dewizowe), jest bez zezwolenia zabroniony.

(2) Minister Skarbu ustala warunki i zakres udzielanych uprawnień dewizowych i może je na podstawie swobodnego uznania, bez obowiązku podania powodów, ograniczyć, zawiesić lub cofnąć.

(3) Listę przedsiębiorstw bankowych, uprawnionych do handlu zagranicznymi środkami płatniczymi, oraz jej zmiany ogłasza Minister Skarbu w dziale urzędowym „Monitora Polskiego”.

Art. 6. (1) Handel złotem, sprowadzanie go z zagranicy i wywóz za granicę, jak również stawianie go do dyspozycji cudzoziemców, są bez zezwolenia zabronione. Przez wyrażenie „handel złotem” rozumie się zawieranie lub wykonywanie wszelkich umów, w których wyniku ma nastąpić lub następuje przeniesienie własności lub posiadania złota.

(2) Przepis ustępu poprzedzającego stosuje się do złota w monetach, zarówno stanowiących

w jakimkolwiek kraju ustawowy środek płatniczy (art. 1), jak i nie mających nigdzie obiegu ustawowego, tudzież w sztabach, w postaci odlewów i przedmiotów, nie posiadających znamion gotowego do użytku wyrobu, oraz w stanie nieprzerobionym we wszelkiej postaci.

(3) Wysyłanie i wywóz za granicę złota w stanie przerobionym we wszelkiej postaci, platyny w postaci zarówno przerobionej jak i nieprzerobionej oraz kamieni szlachetnych i innych klejnotów są bez zezwolenia zabronione w zakresie ustalonym rozporządzeniami Ministra Skarbu.

Art. 7. Nabywanie zagranicznych papierów procentowych i dywidendowych oraz kuponów od takich papierów, sprowadzanie tych walorów z zagranicy, jak również nabywanie od cudzoziemców oraz sprowadzanie z zagranicy polskich papierów procentowych i dywidendowych oraz kuponów od takichże papierów — jest bez zezwolenia zabronione.

Art. 7a. Sprowadzanie do kraju z zagranicy bez zezwolenia środków płatniczych w zakresie ustalonym rozporządzeniami Ministra Skarbu jest zabronione.

Art. 8. (1) Wszelkiego rodzaju przekazywanie, wysyłanie i wywóz za granicę środków płatniczych, bez względu na walutę, na jaką one opiewają, są bez zezwolenia zabronione.

(2) Stawianie przez osoby fizyczne lub prawne, mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w kraju, do dyspozycji cudzoziemców wszelkiego rodzaju środków płatniczych, w szczególności zaś dokonywanie z polecenia lub na rzecz cudzoziemców przekazów, przelewów, wpłat i wypłat jest bez zezwolenia zabronione. Stawianiem do dyspozycji cudzoziemca środków płatniczych jest również udzielenie mu pełnomocnictwa do odbioru lub dysponowania środkami płatniczymi.

(3) Przelew wierzytelności, należnej cudzoziemcowi od osoby fizycznej lub prawnej, mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w kraju, jak również wstąpienie osoby trzeciej w prawa zaspokojonego wierzyciela — cudzoziemca wobec dłużnika, mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w kraju, są bez zezwolenia zabronione.

(4) Wszelkiego rodzaju dysponowanie przez osoby fizyczne lub prawne, mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w kraju, posiadanymi za granicą środkami płatniczymi, złotem (art. 6 ust. (2)), papierami procentowymi, dywidendowymi i kuponami od takich papierów, książeczkami oszczędnościowymi i wkładkowymi, należnościami od zagranicy z wszelkich tytułów, posiadanymi za granicą nieruchomościami, jak również wszelkiego rodzaju innymi prawami majątkowymi, jest bez zezwolenia zabronione bez względu na to, czy następuje w kraju, czy też za granicą. Nie jest dysponowaniem w rozumieniu powyższego przepisu przyjęcie należnego świadczenia, jeżeli przedmiot tego świadczenia zostaje sprowadzony do kraju.

DEKRET PREZYDENTA R. P. W SPRAWIE OBROTU PIENIĘŻ. Z ZAGRANICĄ

(5) Wysyłanie i wywóz za granicę papierów procentowych i dywidendowych, kuponów od takich papierów oraz książeczek oszczędnościowych i wkładkowych, są bez zezwolenia zabronione.

(6) Stawianie przez osoby fizyczne lub prawne, mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w kraju, do dyspozycji cudzoziemców papierów procentowych i dywidendowych, kuponów od takich papierów oraz książeczek oszczędnościowych i wkładkowych, jak również wykonywanie dyspozycji cudzoziemców, dotyczących powyższych wartości, są bez zezwolenia zabronione.

(7) Wysyłanie pocztą za granicę środków płatniczych, papierów procentowych i dywidendowych oraz kuponów od takich papierów, jak również książeczek oszczędnościowych i wkładkowych, może odbywać się z zachowaniem przepisów ustępów poprzedzających wyłącznie w listach lub paczkach wartościowych oraz w listach poleconych nadawanych na pocztę w stanie otwartym. Komisja Dewizowa może zezwolić na wysyłanie pocztą za granicę powyższych wartości także w przesyłkach zamkniętych.

Art. 9. (1) Udzielanie kredytu cudzoziemcom lub poręki za spłatę takich kredytów przez osobę fizyczną i prawną, mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w kraju, jest bez zezwolenia zabronione.

(2) Uzyskanie kredytu od cudzoziemca oraz udzielenie poręki za spłatę takiego kredytu przez osobę fizyczną lub prawną, mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w kraju, wymaga zgłoszenia w Banku Polskim.

(3) Przepis ustępu poprzedzającego nie dotyczy kredytów udzielanych nabywcom przez sprzedawców w postaci towaru (tzw. „kredyty towarowe“).

Art. 10. (1) Osoby fizyczne i prawne, mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w kraju, są obowiązane:

a) zgłosić oraz zaoferować do skupu bądź zlecić do sprzedaży lub inkasa instytucjom, które wskażą rozporządzenia wykonawcze, posiadane za granicą zagraniczne środki płatnicze i złoto (art. 6, ust. (2), zagraniczne i krajowe opiewające na walutę zagraniczną papiery procentowe i dywidendowe oraz kupony od takich papierów, należności od zagranicy z wszelkich tytułów, posiadane za granicą nieruchomości jak również wszelkiego rodzaju inne prawa majątkowe;

b) udowodnić wobec instytucji, które wskaże rozporządzenie wykonawcze, dopełnienia powyższych obowiązków.

(2) Przepis ustępu poprzedzającego obowiązuje w zakresie ustalonym rozporządzeniami Ministra Skarbu, które określają również, w jakiej postaci nastąpić winno zaspokojenie należności od zagranicy oraz sposób, w jaki udowodnić należy dopełnienie obowiązków przewidzianych w artykule niniejszym.

(3) Komisja Dewizowa może zwolnić od o-

bowiązków przewidzianych w ustępach (1) i (2).

Art. 11. Każde przedsiębiorstwo bankowe i instytucja kredytowa, nie wyłączając przedsiębiorstw i instytucji spółdzielczych, oraz te przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe, które prowadzą z zagranicą interesy handlowe albo swoją działalnością poważnie oddziałują na obrót pieniężny z zagranicą, — mogą być poddawane nadzorowi specjalnych komisarzy rządowych, wyznaczanych przez Ministra Skarbu na koszt danego przedsiębiorstwa lub instytucji.

Art. 12. (1) We wszystkich przypadkach, w których spełnienie świadczenia pieniężnego wymaga zezwolenia stosownie do przepisów dekretu niniejszego lub wydanych na jego podstawie rozporządzeń wykonawczych, dłużnikowi służy prawo na żądanie wierzyciela wpłacenia równowartości takiego świadczenia w walucie krajowej do Banku Polskiego lub do banku, posiadającego odpowiednie uprawnienia dewizowe, na rachunek wierzyciela.

(2) Zasądzone oraz wyegzekwowane od dłużnika po dniu wejścia w życie dekretu niniejszego świadczenia, wymagające zezwolenia w myśl tego dekretu lub wydanych na jego podstawie rozporządzeń wykonawczych, winny być na wniosek wierzyciela przez dłużnika lub organy egzekucyjne w równowartości tych świadczeń w walucie krajowej wpłacone do Banku Polskiego lub do banku, posiadającego odpowiednie uprawnienia dewizowe, na rachunek wierzyciela.

(3) Warunki dysponowania przez wierzyciela sumami, wpłaconymi na jego rachunek na zasadzie artykułu niniejszego, ustali rozporządzenie wykonawcze.

Art. 13. (1) Dla wszelkich obrotów i rozrachunków w zagranicznych środkach płatniczych obowiązują kursy banknotów zagranicznych lub dewiz, notowane w cedule urzędowej Giełdy Pieniężnej w Warszawie (dla pieniędzy zagranicznych — kursy podawane w rubryce ceduły „Bilety bankowe“, dla dewiz zaś — kursy w rubryce „Czeki i wypłaty“). W razie braku notowań w cedule urzędowej Giełdy Pieniężnej w Warszawie obowiązuje kurs zagranicznych środków płatniczych ustalany i ogłaszany przez Bank Polski w dziale urzędowym „Monitora Polskiego“.

(2) Do obrotów i rozrachunków w zagranicznych środkach płatniczych, których kursy nie są ogłoszone ani w urzędowej cedule giełdowej, ani przez Bank Polski, mogą być stosowane odpowiednie kursy zagraniczne.

(3) Komisja Dewizowa może zezwolić na stosowanie do obrotów i rozrachunków w zagranicznych środkach płatniczych kursów innych, niż obowiązujące na podstawie ustępów poprzedzających.

Art. 14. Poza kursami notowanymi w cedule urzędowej Giełdy Pieniężnej w Warszawie oraz ustalonymi i ogłaszanymi przez Bank Polski, ogłaszanie innych kursów krajowych lub

zagranicznych, określających stosunek zagranicznych środków płatniczych lub złota do złotego, jest bez zezwolenia zabronione. Zakazu tego nie stosuje się do Banku Polskiego, któremu wolno ogłaszać również kursy zagraniczne złotego, oraz nie dotyczy ustalania i ogłaszania stosunku zagranicznych środków płatniczych lub złota do złotego przez właściwe władze państwowe w przypadkach ustawowo przewidzianych.

Art. 14a. Ministrowie Skarbu i Sprawiedliwości mogą określić w drodze rozporządzenia sposób stosowania przepisów dekretu niniejszego w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym.

Art. 14b. Rozporządzenia Ministra Skarbu określają sposób kontroli nad wykonywaniem przepisów dekretu niniejszego przy przekraczaniu granicy.

Art. 15. Minister Skarbu władny jest w drodze rozporządzeń, pod warunkami przez siebie ustalonymi, zezwalać na wykonywanie czynności, dekretem niniejszym zakazanych lub ograniczonych, oraz zwalniać od ustanowionych w tym dekreście obowiązków.

Art. 16. (1) Kto bez zezwolenia Ministra Skarbu (art. 15) lub Komisji Dewizowej (art. 4) albo wbrew warunkom takiego zezwolenia dokonywa czynności, której zabraniają przepisy art. 5 ust. (1), art. 6, art. 7, art. 7a, art. 8, art. 9 ust. (1),

podlega karze więzienia do lat 5 i grzywny.

(2) Jeżeli sprawca działa nieumyślnie, podlega karze aresztu do lat 2 i grzywny, albo jednej z tych kar.

(3) Sąd może zastosować karę przewidzianą w ust. (2) także wtedy, gdy zachodzi przypadek mniejszej wagi, zasługujący na szczególne uwzględnienie.

(4) Sąd orzeka karę nie niższą niż 3 lata więzienia i 100.000 złotych grzywny, jeżeli sprawca uczynił sobie proceder z popełnienia przestępstw, określonych w artykule niniejszym; w tym przypadku sąd może również wymierzyć grzywnę do wysokości nieograniczonej

(5) Karom, przewidzianym w ust. (1) i (3), podlegają również osoby upoważnione do rozstrzygania o działalności instytucji, które dowiedziawszy się o zamiarze popełnienia przestępstwa, określonego w artykule niniejszym, przez pracownika tej instytucji, nie starały się zapobiec jego popełnieniu lub powstaniu skutku przestępnego, albo też dowiedziawszy się o takim już popełnionym przestępstwie, nie zawiadomiły o tym Komisji Dewizowej.

(6) Przepisu art. 6 kodeksu karnego nie stosuje się do przestępstw, polegających na wykroczeniu przeciwko przepisom art. 8 ust. (4) i art. 9 ust. (1).

Art. 17. (1) Kto wykracza przeciwko przepisom art. 10 lub rozporządzeń na jego podstawie wydanych, albo nie dopełnia warunków, pod jakimi otrzymał zwolnienie od obowiązków określonych w tych przepisach,

podlega karze więzienia do lat 5 i grzywny. (2) Przepisy art. 16 ust. (2) — (4) stosuje się tu odpowiednio.

Art. 18. (1) W razie skazania za przestępstwo określone w art. 16 lub 17 na więzienie, sąd orzeka przepadek będącym przedmiotem przestępstwa: złota, pieniędzy, papierów procentowych i dywidendowych oraz kuponów od takich papierów, bez względu na to, czyją stanowią własność. W razie skazania za powyższe przestępstwa na karę aresztu i grzywny lub jedną z tych kar sąd orzec może przepadek tych przedmiotów.

(2) W razie skazania za powyższe przestępstwa sąd może orzec przepadek także innych wartości i praw majątkowych, będących przedmiotem przestępstwa, bez względu na to, czyją stanowią własność.

Art. 19. (1) Kto bez zezwolenia Ministra Skarbu (art. 15) lub Komisji Dewizowej (art. 4) albo wbrew warunkom takiego zezwolenia:

a) stosuje do obrotów lub rozrachunków w zagranicznych środkach płatniczych kurs wyższy od obowiązującego w myśl artykułu 13,

b) ogłasza kursy krajowe lub zagraniczne, których ogłaszanie jest zabronione przepisami art. 14,

podlega karze więzienia do lat 2 i grzywny.

(2) Jeżeli sprawca działa nieumyślnie, podlega karze aresztu do roku i grzywny, albo jednej z tych kar.

(3) Sąd może zastosować karę przewidzianą w ust. (2) także wtedy, gdy zachodzi przypadek mniejszej wagi, zasługujący na szczególne uwzględnienie.

(4) Karom, przewidzianym w ust. (1) i (3), podlegają również osoby upoważnione do rozstrzygania o działalności instytucji, które, dowiedziawszy się o zamiarze popełnienia przestępstwa, określonego w artykule niniejszym, przez pracownika tej instytucji, nie starały się zapobiec jego popełnieniu, lub powstaniu skutku przestępnego albo też, dowiedziawszy się o takim już popełnionym przestępstwie, nie zawiadomiły o tym Komisji Dewizowej.

Art. 20. Kto wykracza przeciwko przepisowi art. 9 ust. (2),

podlega karze aresztu do roku i grzywny, lub jednej z tych kar.

Art. 20a. (1) Kto w celu uzyskania dla siebie lub innej osoby zezwolenia, wymaganego przez przepis dekretu niniejszego, przytacza dane niezgodne z rzeczywistością lub przedstawia fałszywe dowody,

podlega karze aresztu i grzywny.

(2) Tym samym karom podlega, kto czynu, określonego w ust. (1), dopuszcza się w celu uzyskania zwolnienia od obowiązków, wynikających z art. 10 lub rozporządzeń na jego podstawie wydanych.

Art. 20b. Kto wykracza przeciwko nakazom lub zakazom, zawartym w rozporządzeniach wydanych na podstawie art. 14b,

DEKRET PREZYDENTA R. P. W SPRAWIE OBROTU PIENIĘŻ. Z ZAGRANICĄ

podlega karze aresztu do roku i grzywny, lub jednej z tych kar.

Art. 21. Przepęstwa, przewidziane w dekreście niniejszym, należą do właściwości sądów okręgowych z wyjątkiem przestępstw, przewidzianych w art. 20b, które należą do właściwości sądów grodzkich.

Art. 21a. (1) Dochodzenia w sprawach o przestępstwa, przewidziane w dekreście niniejszym oraz w dekreście Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 7 maja 1936 r. w sprawie kontroli obrotu towarowego z zagranicą i z Wolnym Miastem Gdańskim (Dz. U. R. P. Nr 36, poz. 279) prowadzi prokurator bezpośrednio bądź za pośrednictwem władz skarbowych i ich organów wykonawczych.

(2) Minister Skarbu określi w drodze rozporządzenia, które władze skarbowe i ich organy wykonawcze uprawnione są do powyższych czynności.

(3) Do prowadzenia dochodzeń stosuje się przepisy postępowania karnego, przy czym władzom skarbowym oraz ich organom wykonawczym służą uprawnienia policji państwowej.

(4) Policja państwowa działa w zakresie ścigania przestępstw określonych w ust. (1) w zastępstwie nieobecnych organów władz skarbowych. O wykryciu przestępstwa i o przedsięwziętych czynnościach policja państwowa zawiadamia niezwłocznie właściwego prokuratora i właściwą władzę skarbową.

Art. 22. Wykonanie dekretu niniejszego porucza się w części objętej art. 16—21 Ministrowi Sprawiedliwości, w odniesieniu do art. 14a Ministrom Skarbu i Sprawiedliwości, w odniesieniu do art. 12 Ministrowi Skarbu w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości, w części pozostałej Ministrowi Skarbu.

Art. 23. (1) Dekret niniejszy wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

(2) Jednocześnie traci moc obowiązującą rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 15 lutego 1928 r. w sprawie wywozu za granicę złota (Dz. U. R. P. Nr 18, poz. 156).

ROZPORZĄDZENIE MINISTRA SKARBU z dnia 7 listopada 1938 r. w sprawie zgłoszenia i zaofiarowania do skupu mienia posiadane go za granicą oraz należności od zagranicy. (Dz. U. R. P. Nr 86, poz. 583).

Na podstawie art. 10 i 22 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 26 kwietnia 1936 r. w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą oraz obrotu zagranicznymi i krajowymi środkami płatniczymi (Dz. U. R. P. Nr. 43, poz. 249) w brzmieniu nadanym dekretemi Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 29 sierpnia 1936 r. (Dz. U. R. P. Nr 67, poz. 488) z dnia 3 października 1938 r. (Dz. U. R. P. Nr 76, poz. 528) oraz z dnia 6 listopada 1938 r. (Dz. U. R. P. Nr 85, poz. 571) zarządzam co następuje:

§ 1. Osoby fizyczne i prawne, mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w kraju, są obowiązane zgłosić Bankowi Polskiemu w ciągu dni 30 od dnia wejścia w życie rozporządzenia niniejszego posiadane za granicą zagraniczne pieniądze, złoto, papiery procentowe i dywidendowe zarówno zagraniczne jak i krajowe opiewające na walutę zagraniczną, kupony od takich papierów, należności od zagranicy z wszelkich tytułów (z tytułu rachunków w instytucjach kredytowych, udzielonych kredytów, umów o ubezpieczenie, rent i świadczeń okresowych itp.), bez względu na to czy dowód należności znajduje się w kraju czy za granicą, posiadane za granicą nieruchomości oraz wszelkiego rodzaju inne prawa majątkowe (udziały w przedsiębiorstwach itp.).

§ 2. W zgłoszeniu podać należy:

a) rodzaj pieniędzy, ich walutę oraz sumę, na jaką opiewają;

b) rodzaj złota (monety, sztaby, odlewy itp.), jego wagę i próbę;

c) rodzaj i nazwę papierów procentowych i dywidendowych (obligacje, akcje, kupony itp.) oraz sumę nominalną, na jaką opiewają;

d) rodzaj i tytuł należności oraz jej wysokość i termin wymagalności;

e) rodzaj nieruchomości (nieruchomość wiejska lub miejska, grunt orny, łąka, las, dom mieszkalny itp.), jej obszar i zabudowanie oraz ustanowione na niej obciążenia;

f) rodzaj innego prawa majątkowego (udziały w przedsiębiorstwach itp.).

§ 3. (1) Obowiązek, przewidziany w § 1, stosuje się do osób fizycznych i prawnych, mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w kraju, jeżeli łączna wartość posiadanej przez nie mienia, podlegającego zgłoszeniu w myśl § 1, przekracza równowartość 5.000 złotych. Posiadane za granicą nieruchomości podlegają zgłoszeniu bez względu na ich wartość; wartość tych nieruchomości należy jednak uwzględnić zawsze przy ustalaniu łącznej wartości, powyżej której istnieje obowiązek zgłoszenia.

(2) Obowiązek, przewidziany w § 1, nie dotyczy jednak należności, zgłoszonych w myśl przepisów wydanych na podstawie dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 7 maja 1936 r. w sprawie kontroli obrotu towarowego z zagranicą i z Wolnym Miastem Gdańskim (Dz. U. R. P. Nr 36, poz. 279).

§ 4. Osoby obowiązane do zgłoszenia w myśl rozporządzenia niniejszego mają nadto obowiązek zaofiarować Bankowi Polskiemu do skupu, równocześnie ze zgłoszeniem, całkowitą sumę posiadanych za granicą zagranicznych pieniędzy i złota oraz zlecić Bankowi Polskiemu na jego żądanie posiadane za granicą papiery procentowe i dywidendowe do sprzedaży, a wszelkie inne należności do inkasa.

§ 5. (1) Osoby obowiązane do zgłoszenia w myśl rozporządzenia niniejszego mają nadto obowiązek na żądanie Banku Polskiego udzielać mu wszelkich wyjaśnień i dostarczać wszel-

kich danych, dotyczących mienia podlegającego zgłoszeniu.

(2) Osoby, które w myśl przepisu § 4 udzieliły Bankowi Polskiemu zlecenia sprzedaży lub inkasa, są obowiązane dostarczyć Bankowi Polskiemu na jego żądanie wszelkich dokumentów, potrzebnych do wykonania tego zlecenia, oraz udzielić mu wszelkiej pomocy potrzebnej do wykonania zlecenia.

§ 6. Dowodem dopełnienia obowiązków, przewidzianych w niniejszym rozporządzeniu, jest odpowiednio zaświadczenie Banku Polskiego.

§ 7. Dane zgłoszone w myśl §§ 1 i 2 oraz dostarczone Bankowi Polskiemu w myśl § 5 będą przez Bank Polski udzielane władzom skarbowym.

§ 8. Od obowiązków, przewidzianych w rozporządzeniu niniejszym są wolne:

a) banki dewizowe;

b) osoby korzystające w Polsce z prawa zakrajowości oraz zawodowi konsulowie państw obcych i przydani im zawodowi urzędnicy, jeżeli osoby te posiadają obywatelstwo państwa wysyłającego;

c) mający miejsce zamieszkania w Polsce obywatele tych państw, które w zakresie spraw uregulowanych w rozporządzeniu niniejszym bądź w ogóle obowiązków analogicznych nie wprowadziły, bądź nie stosują ich do obywateli Państwa Polskiego.

§ 9. Rozporządzenie niniejsze wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

DEKRET

PREZYDENTA RZECZYPOSPOLITEJ

z dnia 18 listopada 1938 r. o zaniechaniu postępowania karnego w sprawach o niektóre przestępstwa (Dz. U. R. P. Nr 88, poz. 598).

Na podstawie art. 55 ust. (2) ustawy konstytucyjnej postanawiam co następuje:

Art. 1. (1) Nie wszczyna się postępowania karnego, wszczęte zaś postępowanie umarza się, jeżeli przy dopełnianiu obowiązków, przewidzianych w rozporządzeniach wydanych na podstawie art. 10 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 26 kwietnia 1936 r. w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą oraz obrotu zagra-

nicznymi i krajowymi środkami płatniczymi (Dz. U. R. P. z 1938 r. Nr 86, poz. 584) ujawni się:

1) przestępstwo, przewidziane w dekrecie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 26 kwietnia 1936 r. w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą oraz obrotu zagranicznymi i krajowymi środkami płatniczymi (Dz. U. R. P. z 1938 r. Nr 86, poz. 584);

2) przestępstwo, przewidziane w dekrecie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 7 maja 1936 r. w sprawie kontroli obrotu towarowego z zagranicą i Wolnym Miastem Gdańskiem (Dz. U. R. P. Nr 36, poz. 279);

3) przestępstwo podatkowe;

4) naruszenie przepisów o opłatach stempłowych, przewidziane w art. 40 i 43 ustawy o opłatach stempłowych (Dz. U. R. P. z 1935 r. Nr 64, poz. 404);

5) przestępstwo, przewidziane w przepisach o opodatkowaniu spadków i darowizn;

6) przestępstwo skarbowe.

(2) W przypadkach wymienionych w ustępie poprzedzającym nie będzie również wszczynane postępowanie z powodu naruszenia przepisów o opłatach stempłowych przewidzianego w art. 42 ustawy o opłatach stempłowych (Dz. U. R. P. z 1935 r. Nr 64, poz. 404).

(3) Przepisy ustępów (1) i (2) stosuje się pod warunkiem całkowitego dopełnienia wszystkich obowiązków określonych w ustępie (1).

Art. 2. Dane, wynikające z dopełnienia obowiązków, przewidzianych w rozporządzeniach wydanych na podstawie art. 10 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 26 kwietnia 1936 r. w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą oraz obrotu zagranicznymi i krajowymi środkami płatniczymi (Dz. U. R. P. z 1938 r. Nr 86, poz. 584) nie mogą być użyte do wymiaru jakichkolwiek podatków za rok, w którym zgłoszenie i zaofiarowanie nastąpiło i za lata poprzedzające, jak również do wymiaru jakichkolwiek opłat o charakterze publiczno-prawnym.

Art. 3. Wykonanie dekretu niniejszego porucza się Ministrom Skarbu i Sprawiedliwości.

Art. 4. Dekret niniejszy wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

Prace nadesłane

Władysław Józef Szatensztein, adwokat, „OCENA BILANSOWA MAJĄTKU OBROTOWEGO WFDŁUG KODEKSU HANDLOWEGO“. „Monografie Prawa Handlowego“ og. zbioru zeszyt 12. Wydawnictwo „Biblioteka Prawnicza“, Warszawa 1938, 8°, str. 30.

Jako dalszy kolejny zeszyt „Monografii Prawa Handlowego“ ukazała się praca p. adwokata Władysława Józefa Szatensztejna, wybitnego znawcy prawa handlowego i zagadnień związa-

nych z rachunkowością kupiecką. Przedmiotem pracy tej jest zbadanie pojęcia „wartości rzeczywistej“, pojęcia kilka razy wspomnianego w polskim prawie handlowym, ale przez prawo to niewyjaśnionego w zupełności. Autor zakładając na naczelnym miejscu definicję pojęcia majątku obrotowego wyjaśnia szereg cech charakterystycznych dla polskiego prawa handlowego w drodze historycznego rozwoju tego prawa, w dalszym zaś ciągu podkreśla różnicę

dogmatycznego pojęcia wartości rzeczywistej a rzeczywistości. Po zbadaniu zagadnienia wartości majątku obrotowego w literaturze polskiej oraz zagranicznej, dokonywa analizy judykatury Najwyższego Trybunału Administracyjnego i w konkluzji dochodzi do uzasadnionych wniosków, iż 1) nie ma różnic pomiędzy wartością bilansową kupca jednoosobowego, spółki jawnej i komandytowej — a spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjnej,

2) wartość bilansowa — jest to niższa wartość realna ujęta jako granica maksymalna.

Praca p. adw. Szatensztejna — dzięki wnikliwości badania, sumiennemu oparciu się na źródłach naukowych oraz jasnemu i przystępnemu wykładowi — stanowi rzeczywisty cenny przyczynek w kwestii rachunkowości kupieckiej. Jest to na tle prawa polskiego pierwsze monograficzne i pogłębione ujęcie omawianego problemu. *A. D. S.*

WYDAWNICTWO „PRASA PRAWNICZA”

Warszawa, ul. Leszno 56, tel. 11.98-73. Konto P. K. O. 19.385.

Ukazała się pierwsza część

ENCYKLOPEDII PRAKTYKI PRAWNICZEJ

POD REDAKCJĄ NACZELNĄ

ADAMA DANIELA SZCZYGIELSKIEGO, Asystenta U. J. P.

obejmująca

PRAWO HANDLOWE

„Prawo Handlowe” składa się z 3-ch tomów ogólnej objętości około 1500 str. tekstu.

„PRAWO HANDLOWE” wydane zostało na luksusowym papierze ilustracyjnym. Cena całości dzieła wynosi Zł. 55 (3 tomy broszur.), wzgl. Zł. 65 (3 tomy w ozdobnej oprawie dermatoid.). Dotąd ukazał się tom I dzieła, pozostałe 2 ukazały się w odstępach ok. 3 mies. Należność za dzieło może być spłacana

w ratach miesięcznych po zł. 5.

Celem otrzymania tomu I „Prawa Handlowego” i dalszych — po ich ukazaniu się, należy wpłacić pierwszą ratę w wysokości zł. 5. na konto czekowe P. K. O. Nr 19385 („Prasa Prawnicza“).

Celem umożliwienia naszym Abonentom należytego kolekcjonowania poszczególnych roczników „Przeglądu Skarbowego” — zostały wydane

specjalne oprawy płócienne do rocznika 1938

efektownie wykonane — ze złotym nadrukiem. Oprawy te wysyłamy P.P. Abonentom na żądanie po cenie zł 1.50, łącznie z kosztami przesyłki. P.P. Abonenci, którzy opłacą prenumeratę za rocznik 1939 (zł 24) jednorazowo, otrzymają oprawy płócienne

bezpłatnie.

Wszelkie wpłaty prosimy skutecznie na konto P. K. O. Nr 19.385 („Prasa Prawnicza“), lub Pocz. Konto Rozrachunkowe Nr 309.

Wydawnictwo „Prasa Prawnicza“.

Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny

Organ Wydziału Prawno-Ekonomicznego Uniwersytetu i Wyższej Szkoły
Handlowej w Poznaniu.

Poświęcony nauce i życiu prawnemu i gospodarczemu
Rzeczypospolitej Polskiej.

Redaktor Naczelny i Kierownik Działu Prawniczego
PROF. DR ANTONI PERETIATKOWICZ

Kierownicy działów:

Ekonomicznego: Prof. dr St. Rosiński. *Nauk Handlowych:* Prof. W. Skalski. *Socjologicznego:* Prof. dr J. St. Bystron, Prof. dr Cz. Znamierowski i dr T. Szczurkiewicz. *Sądownictwa:* Sędzia Sądu Najwyższego W. Miszewski.

Rocznik siedemnasty.

Wychodzi w pierwszym miesiącu każdego kwartału.
Prenumerata roczna wynosi z przesyłką 25 zł. Za granicą 30 zł.

Cena pojedynczego zeszytu 12,50 zł.

Redakcja i Administracja: Poznań, Zamek, pok. 9 (P.K.O. 201.346).

Wydawca: Uniwersytet Poznański i Wyższa Szkoła Handlowa w Poznaniu.

Nakładem Wydawnictwa „PRASA PRAWNICZA”
ukazuje się czasopismo

PRASA PRAWNICZA

PRZEGLĄD USTAWODAWSTWA,
PIŚMIENICTWA PRAWNICZEGO,
ORZECZNICTWA SĄDOWEGO ORAZ BIBLIOGRAFII

REDAKTOR

ADAM DANIEL SZCZYGIELSKI

ASYSTENT UNIwersYTETU J. PIŁSUDSKIEGO

„PRASA PRAWNICZA”

podaje w streszczeniach lub wyciągach — opracowanych przez własnych referentów, prawników-specjalistów z poszczególnych gałęzi prawa, — wszystkie artykuły jakie ukazują się we wszystkich polskich czasopismach prawniczych, zamieszcza przegląd bieżącego ustawodawstwa, ogłasza wszystkie orzeczenia instancji najwyższych jak i ważniejsze — niższych instancji, drukuje bibliografię ukazujących się prawniczych książek i odbitek.

„PRASA PRAWNICZA” ukazuje się w odstępach 3—4 tygodni (w miarę ukazywania się materiału piśmienniczego) w zeszytach objętości 160 szpalt tekstu. 10 zeszytów (obejmujących, łącznie z indexem alfabetycznym, 1600 szpalt tekstu), stanowi 1 tom. Cena 1 tomu wynosi w prenumeracie zł. 25.

Należność za prenumeratę można uiszczać jednorazowo za każdy tom (10 zeszytów) lub

w ratach miesięcznych.

Nowoprzybyli abonenci, którzy pragną rozpocząć prenumeratę od tomu II-go, mają prawo nabyć tom I w opr. płóc. (wraz z indexami przedmiotowym i ustawowym)

po cenie ulgowej zł. 15.

Wszelkie wpłaty prosimy dokonywać na konto P. K. O. Nr. 19.385 lub konto rozrachunkowe pocztowe Nr. 309.

Wydawca: W imieniu „Przeglądu Skarbowego” — Władysław Opatowski.

„Drukarnia Lekarska”, Warszawa, Leszno 56, tel. 11.98-73 (biuro) i 11.98-75 (dz. techniczny).