

E. 146
253.

PRZEGLĄD SKARBOWY

SPRAWY PODATKOWE SPRAWY DEWIZOWE, CŁA, MONOPOLE i FINANSE KOMUNALNE

MIESIĘCZNIK DLA PRAKTYKI PRAWA SKARBOWEGO
ZAŁOŻONY W R. 1923

REDAKTOR
Adw. LEOPOLD MARGULIES



0001353
BIBLIOTEKA WYDZIAŁU PRAWA I ADMINISTRACJI
w Lublinie

1689/05

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

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.

Pismo będzie powoływane: PSK. Przedruk dozwolony za podaniem źródła.

Spis rzeczy

	str.
ARTYKUŁY ORYGINALNE	
W kwestii opodatkowania wydatków na inwestycje i naprawy poniesionych przez najemcę	329
Elementy fiskalne opłat przemysłowych	343
Udział członka rodziny w postępowaniu odwoławczym od wymiaru podatku dochodowego	348
Z PRAKTYKI SKARBOWEJ	
O prawidłowe wymiary podatku drogowego	351
GLOSZY	
<i>Intencja ustawodawcy jako podstawa wykładni prawa</i>	
A. Pojęcie przedsiębiorstwa w dekreście o podatku od nieruchomości	352
B. opodatkowanie alimentów	359
NA TEMATY SKARBOWE	
Opinie „Polskiego Procesu Cywilnego“ w sprawach skarbowych	361
WYJAŚNIENIA I ODPOWIEDZI	
Posag jako przedmiot podatku od darowizn	366
Amortyzacja budynków	369
Nieściągalność wierzytelności	369
Odpis na straty wartości budynków rozebranych	369
Podatek od nieruchomości. Opodatkowania pieca do wypalania gliny i cegły	370
Podatek od nieruchomości. Obowiązek wezwania do wyjaśnień. Wartość bilansowa	371
ORZECZNICTWO SKARBOWE	
<i>Ordynacja podatkowa</i>	
Zmiana treści orzeczenia Komisji Odwoławczej	371
<i>Podatek przemysłowy</i>	
Stawka podatkowa. Komis towarów firmy zagranicznej, przerobionych na terenie Polski	372
<i>Podatek dochodowy</i>	
Periodyczne świadczenia na korzyść członków rodziny	373
Obowiązek doliczania dochodu członka rodziny	374
Uposażenia, wypłacone za rok bieżący i poprzedni	375
<i>Podatek od nieruchomości</i>	
Pojęcie przedsiębiorstwa	376
<i>Podatek od lokali</i>	
Pojęcie osoby zajmującej lokal	377
<i>Podatek od spadków i darowizn</i>	
Przedawnienia prawa wymiaru	377
<i>Oplaty stemplowe</i>	
Ocena woli stron	378

PRZEGLĄD SKARBOWY

SPRAWY PODATKOWE i DEWIZOWE
CŁA, MONOPOLE i FINANSE KOMUNALNE

Miesięcznik dla praktyki prawa skarbowego

Rocznik IV

Lipiec — Sierpień 1939 r.

Zeszyt 7—8

Artykuły oryginalne

ACHILLES ROSENKRANZ.

W KWESTII OPODATKOWANIA WYDATKÓW NA INWESTYCJE I NAPRAWY PONIESIONYCH PRZEZ NAJEMCĘ.

Celem rozważań niniejszych jest ustalenie, czy i w jakiej mierze kwoty, wydatkowane nie przez właściciela nieruchomości wynajętej ale przez najemcę: na inwestycje bądź naprawy, wiążące się z daną nieruchomością, należy wliczyć do podstawy wymiaru niektórych danin publicznych. Chodzi o daniny następujące: 1) podatek od nieruchomości, 2) podatek od lokali, 3) dochodowy, 4) o opłatę stemplową od pisma stwierdzającego umowę najmu, 5) o opłatę na Śląski Fundusz Gospodarczy. Przez „inwestycje“ rozumiem — parafrazując art. 8 ustawy o podatku dochodowym — utworzenie, powiększenie, lub ulepszenie źródła dochodu (nieruchomość wynajęta przynosi dochód właścicielowi; może też być częścią składową źródła, z którego czerpie dochód najemca).

1. Podatek od nieruchomości.

W tej mierze rozważania poniższe zmiernają do interpretacji art. 6 ustawy o podatku od nieruchomości (poz. 14/36 Dz. Ust.). Powołany przepis głosi m. in.: „(1) Rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, (2) *Podstawę wymiaru podatku na rok podatkowy stanowi czynsz z tytułu najmu... należny za rok poprzedzający rok podatkowy*“. Chodzi więc o to, czy i w jakiej mierze należy uważać za *czynsz* bądź te wydatki na inwestycje lub naprawy, które w roku poprzedzającym rok podatkowy najemca faktycznie poniósł, bądź kwoty, których nie wydatkował, ale do których wydatkowania w owym roku poprzedzającym na inwestycje lub naprawy był prawnie obowiązany.

§ 16 rozporządzenia wykonawczego (poz. 259/36) zawiera następujące tezy interpretacyjne wiążące się z przytoczonym tekstem art. 6: „(1) Przez *czynsz „należny“* rozumie się *czynsz, który najemca... obowiązany jest płacić wynajmującemu... (2) Gdy najemca... oprócz czynszu, wyrażonego w określonej kwocie, zobowiązał się z tytułu najmu... jeszcze do innych świadczeń (w gotówce, w naturze, w pracy lub w innej formie) na rzecz wynajmującego..., jednorazowych lub powtarzających się, wówczas do sumy czynszu dolicza się wartość tych świadczeń wykonanych w ciągu roku poprzedzającego rok podatkowy*“.

Ustęp (1) przytoczonego § 16 wydaje mi się jasnym; nie widzę też sprzeczności między nim a podanym wyżej tekstem art. 6. Tezy, wynikające z ust. (1) § 16 w zakresie naszej kwestii, podam później, odpowiadając na pytania szcze-

gólwe, na które podzielę pytanie ogólne ujawnione w ustępie pierwszym niniejszego artykułu.

Ustęp (2) przytoczonego § 16 nie jest mi od razu jasny: Passus „do sumy czynszu dolicza się wartość tych świadczeń“ wywołuje wrażenie, że do podstawy wymiaru należy wliczyć *oprócz* czynszu pewne świadczenia, *nie będące* czynszem. Ta teza jest niedopuszczalna, skoro w myśl art. 6 podstawę wymiaru co do nieruchomości wynajętej stanowi *tylko* czynsz. Zdaje się więc, że celem zrozumienia ust. (2) należy oprzeć się na wyrazach: „w określonej kwocie“. Z tego ujęcia wynika, że passus: „jeszcze do innych świadczeń“ oznacza czynsz, którego wysokość nie jest z góry — w umowie najmu — oznaczona cyfrowo; zdarza się np., że wysokość czynszu jest uzależniona od wysokości produkcji w przedsiębiorstwie, którego prowadzenie było pobudką najęcia danej nieruchomości bądź wzięcia w dzierżawę. Zdaje się więc, że na skutek przeoczenia opuszczono passus, który powinien znajdować się po wyrazach: „wówczas do sumy czynszu“, a który brzmiałby: „wyrażonego w określonej kwocie“.

Z ustępu poprzedzającego wynika, że ust. (2) § 16 jest w zakresie naszej wyżej sprecyzowanej kwestii *podstawowej bez wartości* — wobec czego w dalszych rozważaniach nad kwestią *podstawową* zostanie pominięty. Emanacje ustępu (2) § 16 o charakterze wtórnym zostaną uwzględnione.

Zajmę się najpierw inwestycjami, następnie naprawami.

A. *Inwestycje*. Omówię najpierw *utworzenie* jak również powiększenie źródła dochodu czyli konkretnie: zbudowanie domu jak również powiększenie ilości pomieszczeń np. nadbudowanie piętra (choć doniosłość praktyczna tej grupy inwestycji jest w zakresie naszej kwestii nie wielka — ze względu na ugi dla nowoznoszonych budowli). Zdarza się, że właściciel nieruchomości zawiera z kimś umowę, na mocy której drugi kontrahent zobowiązuje się zbudować dom na danej nieruchomości (bądź powiększyć już istniejący), a wynagrodzenie bądź nie ma być wypłacone gotówką, bądź ma być wypłacone gotówką tylko w części i wobec tego bądź całkowicie bądź w części polega na tym, że właściciel nieruchomości oddaje nową budowlę na pewien czas do dyspozycji drugiemu kontrahentowi, który następnie bądź sam używa nowej budowli, bądź ją odnajmuje. Celem oceny umowy takiej ze stanowiska podatkowego jest niezbędne skwalifikowanie jej ze stanowiska prawa prywatnego. Otóż umowa taka da się zmieścić wygodnie zarówno w definicji umowy o dzieło (art. 478 k. z.) jako też w definicji umowy najmu (art. 370 k. z.). Wszak wynagrodzenie za dzieło może — *lege non distinguente* — polegać nie tylko na zapłacie sumy pieniężnej lecz też na świadczeniu innego rodzaju (prof. Longchamps „Zobowiązania“ wyd. 1 str. 544), a w myśl art. 370 k. z. czynsz najmu „może być oznaczony w pieniądzach lub w świadczeniach innego rodzaju“.

Nadają się do dyskusji trzy tezy: a) zawarto wyłącznie umowę o dzieło, b) zawarto wyłącznie umowę najmu, c) zawarto *dwie* umowy: 1) umowę o dzieło, 2) umowę najmu; w razie przyjęcia tezy c) doszlibyśmy do wniosku, że zobowiązanie do zapłacenia wynagrodzenia wynikające z umowy o dzieło zostaje umorzone — w całości lub częściowo — przez potrącenie zobowiązania z tytułu czynszu najmu (art. 254 i nast. k. z.).

W razie rozstrzygnięcia, że zawarto wyłącznie umowę o dzieło (teza „a“) nie miałyby zastosowania przytoczony wyżej ustęp (2) artykułu 6 prawa o podatku od nieruchomości, w myśl którego podstawę wymiaru stanowi „czynsz z tytułu najmu“, nie byłoby bowiem najmu. Miałyby zastosowanie bądź ust. (3), w myśl którego „dla nieruchomości lub ich części nie oddanych w najem za

podstawę wymiaru przyjmuje się wartość czynszową, ustaloną w wysokości czynszu, jaki by został uzyskany w razie wynajęcia“, bądź przepis zawarty w ust. (4)—(6), w myśl którego wśród pewnych okoliczności za podstawę wymiaru bierze się pewien procent „wartości obiegowej“.

Najwyższy Trybunał Administracyjny w wyroku z dn. 20.XI.1936 r. L. rej. 7870/34 wyszedł z założenia, że w przypadku, o jakim mowa, mamy do czynienia wyłącznie z umową o dzieło; zapatrywania tego nie umotywował.

Do tezy a) bądź b) doszlibyśmy, stosując metodę wskazaną przez prof. Longchamps'a (op. cit. str. 484), polegającą na zbadaniu *celu gospodarczego* umowy. Za pomocą tej metody dochodzi prof. Longchamps do tezy — niewątpliwie trafnej — kwalifikującej jako umowę o pracę, a nie jako najem, umowę, na mocy której ktoś zobowiązuje się do pełnienia czynności dozorca domu, a strona druga zobowiązuje się w szczególności do dostarczenia mieszkania (por. art. 461 § 2 k. z.); w tym bowiem przypadku celem umowy jest zapewnienie domowi dozoru oraz uzyskanie pracy przez osobę, która do tego dozoru się zobowiązała, nie zaś uzyskanie przez nią mieszkania. Znaczenie tej tezy wypukła zestawienie jej z art. 372 § 2 k. z. wyraźnie przewidującym czynsz „oznaczony w całości lub części w pracy osobistej“. Podobnie jak w rozprawie pod tytułem „Umowy o świadczenie usług ze stanowiska podatkowego“¹⁾ (str. 42) oświadczyłem się „za wyborem rodzaju, który bądź przeważa w danym stosunku prawnym ilościowo, bądź jest ważniejszy jakościowo (jest rodzajem głównym a grupa druga jest w stosunku do pierwszej uboczna)“, dodając, iż „za takim ujęciem — które ujawniło się w wyroku O. P. A. 2089/38 — przemawia okoliczność, że w przypadkach, o jakich mowa, intencja stron jest skierowana ku urzeczywistnieniu jednej z obu grup świadczeń, a grupa druga dołącza się ze względów raczej technicznych“ (por. nadto artykuł G. I. pod tyt. „O pracy wykonywanej tytułem odrobku“ w Przeglądzie Prawa Pracy z 1938 r. str. 14).

Nie negując więc użyteczności metody opisanej w ustępie poprzedzającym, sądzę jednak, że ona nie zawsze da się zastosować i że w wielu razach odpowiada istocie rzeczy konstrukcja podana wyżej pod c), dopatrująca się równoległego istnienia dwóch stosunków umownych. Ta konstrukcja jest odpowiednia, gdy — jak w przypadku, o jakim mowa — żadna z obu grup świadczeń nie dołącza się jako uboczna do drugiej jako głównej, lecz obie są jednakowo ważkie. Wyobraźmy sobie, że nie właściciel placu zwrócił się do przedsiębiorcy budowlanego z sugestią, aby wybudował dom oraz aby wynagrodzenie pokrył drogą używania domu przez szereg lat, lecz że odwrotnie ktoś, komu potrzebne są pomieszczenia pewnego rodzaju na czas dłuższy, składa właścicielowi placu ofertę, aby zbudował odpowiedni dom i dom ten wynajął oferentowi na lat 20, aby od oferenta przyjął pożyczkę celem pokrycia kosztów budowy i aby spłata pożyczonego kapitału wraz z odsetkami nastąpiła drogą potrącenia poszczególnych należności z tytułu rat czynszu, co potrwa dajmy na to lat 7. W razie przyjęcia tej oferty nie moglibyśmy chyba być zdania (kierując się wyłącznie celem gospodarczym), że doszła do skutku wyłącznie umowa najmu, a kwota określona przez strony jako należność z tytułu pożyczki jest częścią czynszu.

Konstrukcja dwóch stosunków umownych odpowiada pewnym podstawowym wytycznym z zakresu polityki prawodawczej. Skoro prawodawca nie utożsamiał umowy o dzieło z umową najmu rzeczy, lecz jedną od drugiej odróżnia

¹⁾ Warszawa 1939, wydawnictwo „Biblioteka Prawnicza“, zeszyt 16 cyklu „Monografie prawa Handlowego“.

i dla każdego z tych dwóch rodzajów ustanowił normy swoiste, to chodziło mu o osiągnięcie przy każdym z nich pewnych szczególnych, odrębnych celów. Teza zatem, według której w przypadku, o jakim mowa, mielibyśmy do czynienia tylko z jedną umową, byłaby sprzeczna z wolą prawodawcy, który chciał powodować *dwie* grupy skutków prawnych: pochłonięcie zaś jednego typu umownego przez drugi uniemożliwia bądź bardzo utrudnia ujawnienie się skutków, które prawo wiąże z typem pochłoniętym. Wszystkie kwestie, na które odpowiada tytuł VIII k. z., poświęcony umowie najmu, mogą powstać również w sytuacji, o jakiej mowa. Gdyby było trafne zapatrywanie, że sytuacja taka wynika wyłącznie z umowy o dzieło, a wcale nie zawiera stosunku najmu, wykonawca ustawy nie miałby prawa posługiwać się tytułem VIII k. z., lecz zostałby zesłany do tytułu XI, w którym nie znajdzie żadnej odpowiedzi na owe kwestie.

Przechodzę do omówienia takich inwestycji, które polegają na *ulepszeniu* rzeczy wynajętej.

Stwierdzam, że art. 6 prawa o podatku od nieruchomości nie podaje definicji *czynszu*. Wobec tego — i ponieważ czynsz jest pojęciem prywatnoprawnym — należy za czynsz w rozumieniu powołanego art. 6 uważać każde takie świadczenie, które jest czynszem w rozumieniu przepisów o najmie, zawartych w kodeksie zobowiązań. Art. 370 § 1 k. z. głosi: „Przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się dać najemcy używanie rzeczy... za zapłatą *umówionego* czynszu“. Z tego tekstu wynika: 1) że czynszem może być tylko takie świadczenie, do którego najemca *zobowiązał się* wobec wynajmującego bądź w pierwotnej umowie najmu bądź w umowie dodatkowej, uzupełniającej umowę pierwotną, 2) że (w razie istnienia kryterium wymienionego tylko co pod 1) jest czynszem takie świadczenie, które według woli stron jest w rozumieniu art. 51 k. z. — odpowiednikiem (ekwiwalentem) świadczenia polegającego na dozwoleniu najemcy używania rzeczy.

W świetle powyższych zasad podstawowych mogę przystąpić do oceny poszczególnych ujęć prawnych, w jakie przyobleka się poniesienie przez najemcę kosztów ulepszenia rzeczy najętej. Sądzę, że należy odróżnić cztery typy:

a) Zdarza, się że najemca w umowie najmu bądź w umowie dodatkowej, uzupełniającej umowę pierwotną, *zobowiązuje się* bądź do dokonania kosztem własnym inwestycji ulepszającej, bądź do wypłacenia wynajmującemu kwoty potrzebnej do pokrycia kosztów takiej inwestycji uskutecznionej przez wynajmującego. Takie ujęcie kojarzy się z art. 373 § k. z., w myśl którego „wynajmujący powinien wydać najemcy rzecz ... w stanie do *umówionego* użytku zdatnym“. Z przepisu tylko co przytoczonego wynika, że w zasadzie *wynajmujący jest obowiązany* do dokonania na swój koszt inwestycji ulepszającej. Skoro dana inwestycja ulepszająca została wykonana, to stąd wynika niewątpliwie, że przed jej uskutecznieniem dane pomieszczenie nie było zdadne do tego użytku, do jakiego ono jest potrzebne najemcy lub na jakim zależy wynajmującemu, i że dopiero na skutek tej inwestycji pomieszczenie jest „w stanie do użytku zdatnym“. Gdy zaś *umowa* między wynajmującym a najmującym ustala, że dana inwestycja ulepszająca ma być wykonana, więc rzecz jasna, że użytek, dopiero tą inwestycją umożliwiony, jest *użytkiem umówionym*.

Przytoczony przepis art. 373 § 1 k. z. nie jest *ius cogens*, lecz jest *ius dispositivum*: stronom wolno drogą zgodnych oświadczeń woli obciążyć kosztami inwestycji najemcę. Jeśli strony tak właśnie postanowiły, to przez to wynajmujący zostaje *zwolniony* od ustawowego obowiązku. W takiej sytuacji wykonanie

inwestycji przez najemcę bądź wypłacenie wynajmującemu kwoty potrzebnej do pokrycia kosztów inwestycji wykonanej przez wynajmującego jest świadczeniem najemcy na rzecz wynajmującego. Świadczenie to ma obie wyżej pod 1) i 2) przytoczone cechy czynszu; jest bowiem umówione (najemca jest do tego świadczenia obowiązany), a wiążąc się najściślej z dozwolonym najemcy „używaniami rzeczy“ stanowi (wraz z czynszem w gotówce) odpowiednik świadczenia wynajmującego. Świadczenie zatem to należy wliczyć do podstawy wymiaru podatku od nieruchomości²⁾. Teza ta jest zgodna z przytoczonym wyżej § 16 ust. (1) rozp. wykon.³⁾.

Nasuwa się pytanie: za który rok podatkowy należy świadczenie, o jakim mowa, wliczyć do podstawy wymiaru. Jeśli np. roboty inwestycyjne zostały rozpoczęte w 1938 r., a zakończone w 1939 r., to pytanie brzmi: czy należy wliczyć do podstawy wymiaru podatku na rok 1939 czy na 1940, czy częściowo na każde z tych lat lub na rok jeszcze inny?

Jeśli w myśl umowy wynajmujący ma wykonać inwestycję, a najemca ma mu wypłacić kwotę potrzebną do pokrycia kosztów inwestycji, to tę kwotę należy wliczyć do podstawy wymiaru podatku na rok podatkowy, następujący po

²⁾ Teza ta znajduje potwierdzenie (pośrednio) w wyrokach NTA z dnia 7.3.1935 r. l. rej. 7346/32 i z dnia 16.12.1935 r. l. rej. 6194/33, o których będzie mowa niżej w dziale III, oraz w wyroku NTA z dnia 16.3.1936 r. l. rej. 2601/32, o których będzie mowa niżej w dziale IV.

³⁾ Zdarza się, że najemca, zobowiązując się do wykonania inwestycji swoim kosztem, zobowiązuje się też do usunięcia jej swoim kosztem po zakończeniu najmu. Nasuwa się pytanie: czy i jaki skutek powoduje takie oświadczenie najemcy w zakresie naszej kwestii — w szczególności: czy należy przyjąć, że pierwotne świadczenie najemcy, polegające na wykonaniu inwestycji, zostaje anulowane przez odebranie tego świadczenia po zakończeniu najmu i że wobec tego nie powinno być wliczone do podstawy wymiaru.

Zauważam najpierw nawiasowo: 1) że w czasie trwania najmu wartość inwestycji ulepszającej może spaść do zera, a w takim razie ze stanowiska wynajmującego nie ma różnicy, czy inwestycja zostaje usunięta, czy pozostaje; 2) że jeśli wartość inwestycji nie spadła do zera, to zazwyczaj wynosi po ukończeniu najmu znacznie mniej niż wynosiła w chwili wykonania, że zatem owe „anulowanie“ dotyczy tylko części; 3) że gdyby inwestycję wykonał wynajmujący swoim kosztem, to czynsz w gotówce byłby wyższy niż umówiony w przypadku wykonania kosztem najemcy — z czego wynika w myśl zasad słuszności, że wydatek na inwestycję poniesiony przez najemcę jest surogatem czynszu w gotówce, że zatem podlega opodatkowaniu na równi z czynszem gotówkowym. Powyższe trzy uwagi pomijam, gdyż są natury gospodarczej bądź z zakresu ratio legis, a celem artykułu niniejszego jest ustalenie tez wynikających z norm prawnych.

Otóż w myśl art. 396 k. z. (o którym będzie jeszcze mowa niżej) istnieje, w razie wykonania inwestycji ulepszającej kosztem najemcy, zobowiązanie przemienne, którego istota polega bądź na pozostawieniu inwestycji wynajmującemu za zapłatą równowartości, bądź na usunięciu inwestycji przez najemcę, przy czym wybór służy wynajmującemu. Zobowiązanie się najemcy — już w umowie najmu — do usunięcia inwestycji oznacza, że wynajmujący dokonał wyboru już przy zawarciu umowy najmu. Nie ma żadnej podstawy logicznej do traktowania przypadku, o którym mowa, inaczej niż przypadku na tym polegającego, że umowa najmu nie postanawia o losie inwestycji po ukończeniu najmu, a wynajmujący dopiero po ukończeniu najmu żąda usunięcia inwestycji. Jeszcze ważniejszym jest, że tezy prawne normujące los inwestycji po zakończeniu najmu tworzą instytucję prawną zupełnie odrębną od kwestii: czym kosztem inwestycja ma być wykonana. Fakt zatem, że najemca zwalniając wynajmującego od obowiązku ustawowego zobowiązał się na rzecz wynajmującego do świadczenia, polegającego na wykonaniu inwestycji, wystarcza sam przez się do uznania tego świadczenia za część składową czynszu.

Z tego samego punktu widzenia należy ocenić zdarzające się w niektórych umowach najmu oświadczenie stron, iż inwestycja — do której wykonania swoim kosztem zobowiązuje się najemca — „przechodzi na własność“ wynajmującego po ukończeniu najmu bez świadczenia wzajemnego. Nie byłaby więc trafna teza, według której brak oświadczenia wymienionego w zdaniu poprzedzającym, odbiera świadczeniu inwestycyjnemu charakter czynszu; także bowiem w braku owego oświadczenia wynajmujący został zwolniony od obowiązku ustawowego.

tym kalendarzowym, w którym owa należność była płatna. (Z tego wynika, że w powyższym przykładzie — jeśli dodamy ciągle przykładowo, że w myśl umowy najemca ma ową należność uiszczyć jednorazowo w 1941 r. — należy ją wliczyć do podstawy wymiaru podatku na 1942 r.). Jeśli więc należność, o której mowa, jest płatna ratami w ciągu kilku lat, to każdą poszczególną ratę wlicza się do podstawy wymiaru podatku na rok następujący po tym, na który przypadł termin płatności danej raty. Powyższe zasady należy stosować również wówczas, jeśli należność, o jakiej mowa, nie została uiszczona w tym roku kalendarzowym, na który przypadł termin płatności; podstawę wymiaru bowiem stanowi w myśl tylekroć już powołanego art. 6 czynsz „należny za rok poprzedzający rok podatkowy“, a według § 16 r. w. „czynsz, który najemca *obowiązany jest płacić wynajmującemu*“. Z tego samego powodu rozstrzyga termin płatności w razie uiszczenia przedterminowego; jeśliby w przytoczonym przypadku przykładowym należność płatna w 1941 r. została uiszczona faktycznie już w 1939 r., wchodziłaby mimo to w rachubę dopiero przy podatku na rok 1942.

Jeśli w myśl umowy najemca ma wykonać inwestycję kosztem własnym, to *wykonanie inwestycji* jest świadczeniem, do którego najemca jest obowiązany i które podlega opodatkowaniu (nie zaś uiszczenie należności przedsiębiorcy, który wykonał roboty inwestycyjne). Jeśli więc w umowie został oznaczony termin, do którego inwestycja ma być wykonana, to z przyczyn podanych w ustępie poprzedzającym ten termin rozstrzyga w zasadzie o roku podatkowym, za który wartość inwestycji ma być opodatkowana; jeśli jednak faktycznie inwestycja została wykonana nie w tym roku kalendarzowym, na który przypadł umowny termin wykonania, ale w roku późniejszym (w szczególności też w razie wykonania części w roku oznaczonym w umowie, a reszty w roku następnym) należy wartość inwestycji bądź jej części wliczyć do podstawy wymiaru podatku na rok następujący po tym, w którym inwestycja bądź jej część została *faktycznie* wykonana: tak bowiem postanawia § 16 ust. (2) r. w. (inwestycja jest właśnie świadczeniem, o jakim mowa w przepisie tylko co powołanym: wartość nie da się oznaczyć z góry cyfrowo; powołany przepis rozporządzeniowy zawiera odroczenie ustawowego terminu płatności podatku).

Jeśli wreszcie umowa nie oznacza terminu wykonania inwestycji, do której wykonania zobowiązał się najemca, to w zakresie prawa prywatnego ma zastosowanie art. 192 § 1 k. z., w myśl którego „dłużnik obowiązany jest spełnić świadczenie w terminie ... wynikającym z natury zobowiązania“. W zakresie podatku od nieruchomości należy stosować § 16 ust. (2) r. w., a zatem wliczyć do podstawy wymiaru wartość robót inwestycyjnych *faktycznie* wykonanych w ciągu roku poprzedzającego rok podatkowy; ta teza nigdy chyba nie będzie sprzeczna z art. 192 k. z., a może być dla płatnika korzystniejsza niż ścisłe zastosowanie art. 192.

b) Typ drugi jest następujący: Strony w umowie nie poprzestały na określeniu przedmiotu najmu (np. na szczegółowym opisie), lecz nadto wymieniły *przeznaczenie* rzeczy wynajętej t. j. cel, który najemca chce osiągnąć przez używanie tej rzeczy, np. oświadczyły, że celem tym jest prowadzenie kawiarni. Zarazem postanowiły, że wszelkie wydatki na inwestycje powinien ponieść najemca. Nie określiły jednak rodzajów i rozmiarów inwestycji lub nawet wyraźnie oświadczyły, że rodzaje i rozmiary są pozostawione uznaniu najemcy.

Ujęcie takie należy w zasadzie traktować na równi z typem a). Strony bowiem ustaliły zgodnie przeznaczenie rzeczy wynajętej i tym urzeczywistniły

pojęcie „umówionego użytku“, przewidzianego w art. 373 § 1 k. z. Przyjmijmy celem uwypuklenia, że lokal, który według danej umowy najmu ma służyć do prowadzenia kawiarni, ani nie był budowany z myślą o takim przeznaczeniu, ani też przed zawarciem owej umowy najmu nie służył do prowadzenia kawiarni. Wynajmujący, zgadzając się na kawiarnię, tym samym — w braku odmiennego postanowienia w umowie — byłby na mocy *ius dispositivum* (art. 373 § 1 k. z.), obowiązany „wydać najemcy“ lokal tak ukształtowany, aby mógł służyć właśnie do prowadzenia kawiarni, czyli byłby obowiązany do dokonania odpowiedniej t. j. właśnie kawiarnianej inwestycji. Skoro najemca zwolnił wynajmującego od tego obowiązku ustawowego, więc w zasadzie wynikają stąd wszystkie konsekwencje ujawnione wyżej przy omawianiu typu a).⁴⁾

Nie można jednak pominąć, że w ramach wymienionego w umowie przeznaczenia rzeczy wynajętej dadzą się pomyśleć ukształtowania rozmaite, że np. kawiarnia może być bądź skromna bądź w rozmaitym stopniu wytworna. Jeśli więc najemca, wykonywując umowę typu b), ukształtował lokal w sposób skrajnie luksusowy, to nie możemy powiedzieć, że wynajmujący — w braku postanowienia umownego przerzucającego koszty inwestycji na najemcę, i w braku szczegółowego określenia inwestycji — byłby na mocy *ius dispositivum* obowiązany wydać najemcy lokal właśnie w stanie takim, jaki odpowiada upodobaniom najemcy, t. j. skrajnie luksusowy. Należy raczej — zgodnie z tezą Domańskiego („Instytucje kodeksu zobowiązań. Część szczególna“ str. 199) — zastosować art. 209 k. z., który głosi: „Jeżeli przedmiotem zobowiązania jest rzecz, oznaczona tylko co do gatunku bez ściślejszego określenia, dłużnik winien dać rzecz *średniej jakości i dobroci*“. Jeśli więc najemca, wykonywując umowę typu b), ukształtował rzecz najętą w sposób przekraczający średnią jakość i dobroć, to nadwyżki kosztów ponad kwotę, odpowiadającą średniej jakości i dobroci, nie należy wliczyć do podstawy wymiaru.

c) Typ trzeci jest następujący: Strony nie oznaczają przeznaczenia przed-

⁴⁾ Nie podzielałam więc zapatrywania Kobrynera, które w artykule p. tyt. „Komorne niepieniężne w świetle prawa cywilnego i podatkowego“ (Głos Miast z 1938 r. Nr 14/15) zostało ujęte w tekst następujący: „Pozornie wydawać by się mogło, że skoro właściciel nieruchomości wynajął lokal na kawiarnię, to z mocy ustawy musiałby przystosować przedmiot najmu do wyglądu i charakteru kawiarni. W rzeczywistości jednak tak nie jest. Każdy lokal posiada swoje *przeznaczenie naturalne*, tym nie mniej użytkowany być może na cele przejściowe bez konieczności dokonywania jakiegokolwiek inwestycji. Wiadomo powszechnie, iż znaczna część lokali mieszkalnych użytkowana jest na biura, szkoły, przedsiębiorstwa handlowe. Obowiązek właściciela nieruchomości, wynikający z art. 373 k. z., ogranicza się tylko do wydania przedmiotu najmu w stanie odpowiadającym *jego naturalnemu przeznaczeniu*. Z powyższego przykładu należy wyprowadzić wniosek ogólny tego rodzaju: do komornego niepieniężnego dolicza się wartość robót dokonanych przez lokatora zarówno przy objęciu lokalu, jak i w czasie trwania umowy najmu, bez wykonania których przedmiot najmu nie byłby zdalny do umówionego użytku w *granicach naturalnego przeznaczenia lokalu*. Za komorne należy uznać tylko *minimum wydatków*, nie zaś dowolnie ustalony zakres ich przez lokatora“.

Otóż pojęcie „przeznaczenia naturalnego“ t. j. tego, które dany lokal miał w chwili wybudowania domu, w żaden sposób nie da się zająć o kodeks zobowiązań, który wszak zna tylko „*umówiony użytek*“ czyli to przeznaczenie, jakie mu nadali kontrahenci zawierający umowę najmu; jest też „przeznaczenie naturalne“ sprzeczne z istotą rzeczy, mianowicie: ze zmiennością stosunków faktycznych warunkujących sposób korzystania z domów, z długością okresu istnienia domu oraz z łatwością dokonywania daleko idących przeróbek, na skutek których lokal otrzymuje nie raz przeznaczenie, o jakim twórca domu nawet nie myślał. (Por. Longchamps „Uzasadnienie projektu kodeksu zobowiązań“, tom 2, str. 124).

miotu najmu; najemca nie zobowiązuje się ani do wykonania inwestycji, ani do wypłacenia wynajmującemu kwoty potrzebnej do pokrycia wydatku na inwestycję, uskutecznioną przez wynajmującego; umowa o tyle tylko dotyczy inwestycji, że wynajmujący udziela najemcy *pozwolenia* na dokonanie inwestycji: bądź szczegółowo wymienionych, bądź wszelkich, jakie najemca uzna za stosowne. Takie użycie (z którym mamy do czynienia w szczególności wówczas, gdy strony oświadczyły, że najemca „ma prawo“ wykonać inwestycje na swój koszt), jest przewidziane wyraźnie w art. 381 § 1 k. z.; jest więc traktowane przez kodeks zobowiązań *odrębnie* od przewidzianego w art. 373 wydania rzeczy w stanie do umówionego użytku zdatnym. Użycie to stwarza zobowiązanie jedynie po stronie wynajmującego: zobowiązanie do znoszenia (art. 2§ 2 k. z.); najemca zaś tylko nabywa *prawo*, do niczego się nie zobowiązując. Brak więc tego, co wyżej zostało określone, jako istotna cecha czynszu: brak zobowiązania najemcy do świadczenia na rzecz wynajmującego. W takiej więc sytuacji wykonanie inwestycji przez najemcę jest bez znaczenia przy ustaleniu podstawy wymiaru podatku od nieruchomości.

To ustalenie nie rozstrzyga kwestii całkowicie. Ma bowiem nadto znaczenie art. 396 k. z., który głosi: „Jeżeli najemca rzecz ulepszył, wynajmujący, w *braku odmiennej umowy*, ma prawo zatrzymać ulepszenia za zapłatą sumy, odpowiadającej ich wartości w chwili zwrotu“ (mianowicie zwrotu rzeczy najętej, na skutek zakończenia najmu: art. 394 k. z.) „lub żądać, aby najemca je usunął“. Nie ma znaczenia dla naszej kwestii zastosowanie przepisu tylko co przytoczonego, polegające na tym, że najemca usuwa ulepszenia lub na tym, że wynajmujący zatrzymuje ulepszenia za zapłatą sumy odpowiadającej ich wartości w chwili zwrotu rzeczy najętej. Ma dla nas znaczenie umowa, na mocy której najemca zgadza się na zatrzymanie ulepszeń przez wynajmującego: bądź bez żadnego świadczenia wzajemnego, bądź za zapłatą sumy wynoszącej mniej niż wartość ulepszeń w chwili zwrotu rzeczy najętej; takie postanowienie umowne może mieścić się bądź już w pierwotnej umowie najmu, bądź w umowie dodatkowej; nie może stanowić różnicy, czy taka umowa dodatkowa została zawarta w czasie trwania najmu czy dopiero po jego zakończeniu, gdy zatrzymanie bądź usunięcie ulepszeń stają się aktualne. Skoro najemca, będąc w myśl ustawy uprawniony bądź do zabrania ulepszeń, bądź do otrzymania ich równowartości, zrzeka się tych uprawnień lub kontentuje się tylko częścią owej równowartości, to przez to wynajmujący otrzymuje od najemcy *świadczenie* w postaci bądź wartości ulepszeń bądź części tej wartości (nadwyżki wartości ponad sumę, którą wynajmujący wypłaca najemcy). To świadczenie ma cechy czynszu ustalone wyżej w rozważaniach wstępnych, dotyczących inwestycji, które polegają na ulepszeniu rzeczy wynajętej; należy więc świadczenie to wliczyć do podstawy wymiaru podatku od nieruchomości.

Zgodnie z wywodami o terminie płatności czynszu, dotyczącymi typu a), świadczenie, o jakim mowa, wchodzi w rachubę przy ustaleniu podstawy wymiaru podatku na rok podatkowy, następujący bezpośrednio po tym kalendarzowym, w którym najemca zwrócił wynajmującemu rzecz najętą na skutek zakończenia najmu. Jeśli więc już pierwotna umowa najmu postanawia, że wszelkie inwestycje, które wykona najemca, zatrzyma wynajmujący bez świadczenia wzajemnego, to mimo to wliczenie do podstawy wymiaru powinno nastąpić dopiero po zwrocie rzeczy najętej. Wlicza się wartość, jaką miały ulepszenia w chwili zwrotu rzeczy najętej, gdyż tylko tę wartość otrzymuje wynajmujący:

nie wlicza się nic, jeśli ulepszenia — na skutek zużycia lub zesterzenia się — nie mają dla wynajmującego żadnej wartości.⁵⁾

d) Typ ostatni polega na tym, że najemca wykonał inwestycje nie otrzy-
mawszy od wynajmującego pozwolenia. Stało się tak bądź dlatego, że pozwo-
lenie nie jest potrzebne, gdyż chodzi o inwestycję wymienioną w art. 381 § 2
k. z. (oświetlenie elektryczne, gaz, telefon, radio lub inne tego rodzaju urzą-
dzenia, nie zagrażające bezpieczeństwu nieruchomości) bądź dlatego, że wpraw-
dzie danej inwestycji nie wolno wykonać bez pozwolenia wynajmującego, ale
najemca zasadę tę zlekceważył. Typ d) nie różni się od typu c). Także bowiem
do typu d) ma zastosowanie art. 396 k. z., z czym wiąże się wszystkie konsekw-
wencji wysnute wyżej dla typu c).⁶⁾

⁵⁾ W razie wątpliwości, czy przypadek konkretny jest typem b) czy c), należy oprzeć się
na art. 108 k. z., który głosi: „W umowach należy raczej badać, jaki był wspólny zamiar
stron i cel umowy, aniżeli opierać się na dosłownym znaczeniu wyrazów“. Z tego punktu
widzenia zaliczymy do typu b) przypadek następujący: Umowa najmu określa przeznaczenie
lokalu; przeznaczenie to jest *inne* niż to, któremu dany lokal służył dotychczas, a różnica
między przeznaczeniem dotychczasowym a nowym jest tak duża, że używanie lokalu zgodnie
z nowym przeznaczeniem *nie jest możliwe bez przeróbek*. Najemca — według brzmienia
umowy („dosłownego znaczenia wyrazów“) — nie zobowiązuje się do wykonania inwestycji;
według brzmienia umowy wynajmujący „pozwala“ na wykonanie inwestycji kosztem najem-
cy. Przyjmijmy, że lokal, dotychczasowy używany do mieszkania ma być w myśl umowy
kawiarnią.

Logiczna konieczność zmusza do rozumowania następującego: Skoro „umówiony uży-
tek“ nie jest możliwy bez przeróbek, więc wykonanie umowy polega w szczególności (w myśl
art. 373 § 1 k. z.) na dokonaniu przeróbek: uskuteczenie ich nie jest pozostawione uznaniu
najemcy, lecz jest — w myśl *ius dispositivum* — treścią zobowiązania, które obciąża wynaj-
mującego. Skoro więc w myśl umowy *najemca* ponosi koszty przeróbek, to jest wolą stron
przerzucenie ustawowego zobowiązania wynajmującego na najemcę; oświadczenia, iż wynaj-
mujący „pozwala“ na przeróbki, bądź że najemca jest do nich „uprawniony“, nie należy brać
dosłownie.

Inaczej miałyby się rzecz, jeśli by w umowie najmu dotyczącej lokalu, który już do-
tychczas służył na kawiarnię, strony ograniczyły się do ustalenia, że lokal ma być nadal
używany do prowadzenia kawiarni, nie oznaczając typu kawiarni, jakim dany lokal ma być
na przyszłość, typu odmiennego od dotychczasowego. Do wykonania umowy tak ukształtowa-
nej nie są potrzebne przeróbki. Chociaż więc w umowie wynajmujący „pozwala“ na inwe-
stycje, nie można z faktu, że najemca kawiarnię dotychczas skromną przerobił na wytworną,
wysnuć wniosku, że właśnie prowadzenie wytwornej a nie skromnej jest „umówionym użyt-
kiem“; mieliśmy więc do czynienia z typem c).

Zdarza się, że umowa najmu wymienia kilka przeznaczeń lokalu, pozostawiając najemcy
wybór jednego z wymienionych przeznaczeń i uprawniając go do wykonania potrzebnych
ewentualnie inwestycji: postanawia np., że najemca może użyć lokalu bądź do mieszkania,
bądź do prowadzenia kawiarni. Jeśli w przypadku takim najemca obrał przeznaczenie wy-
magające przeróbek i przeróbki wykonał, to mamy do czynienia z *typem b)* (choć umowa
wymienia również przeznaczenie nie wymagające przeróbki). Umowa bowiem taka stwarza
zobowiązanie przemienne (art. 22 k. z.) wynajmującego, przy czym wybór jest zastrzeżony
najemcy. Jednym ze świadczeń stanowiących treść zobowiązania przemiennego jest w przy-
toczonym przykładzie wydanie lokalu w stanie zdatnym do mieszkania, drugim: wydanie
w stanie zdatnym do prowadzenia kawiarni. Jeśli więc najemca wybrał kawiarnię, to sytu-
acja prawna jest taka sama, jak gdyby w umowie było wymienione prowadzenie kawiarni
jako przeznaczenie jedyne.

⁶⁾ W rozmowach na temat niniejszy spotkałem się z pytaniem: czy inwestycje dokonane
na polecenie władzy należy traktować na równi z dokonanymi dobrowolnie. Zważmy, że kon-
trolla urzędowa nie zawsze prowadzi do nakazu wykonania inwestycji, lecz może zakończyć
się stwierdzeniem, że wszystko jest w porządku, że zatem dana osoba sama, bez nacisku
z zewnątrz, uczyniła, do czego była zobowiązana w myśl prawa. Już z tego wynika, że niepo-
słuszni prawu nie mogą być traktowani lepiej niż posłuszni. Nadto: Obowiązek wykonania
inwestycji, nakazanych przez władzę, nie powstaje dopiero na skutek nakazu władzy, lecz
wynika z przepisu prawnego, a nakaz władzy stwierdza, że stan faktyczny jest niezgodny
z prawem. Np. urządzenie lokalu kawiarnianego zgodnie z rozporządzeniem Ministra Opieki

B. *Naprawy*. W myśl art. 373 k. z. wynajmujący powinien utrzymywać rzecz „w stanie do umówionego użytku zdatnym przez czas trwania najmu“; „drobne naprawy obciążają najemcę“⁷⁾. Jeśli więc na mocy umowy najemca jest obowiązany do ponoszenia wydatków na naprawy takie, jakie nie należą do napraw drobnych (nazwijmy je „naprawami większymi“), to poniesione przez najemcę wydatki na takie większe naprawy mają cechy czynszu ustalone wyżej w części A; należy więc te wydatki wliczyć do podstawy wymiaru podatku od nieruchomości. Taki stan rzeczy jest w szczególności wówczas, jeśli najemca zobowiązał się do dokonywania na swój koszt „wszelkich napraw, które okażą się konieczne“.

Rzecz jasna, że to samo dotyczy napraw większych, których potrzeba okazała się już przy wydaniu rzeczy najętej, gdyż wtedy obowiązek wynajmującego do poniesienia kosztów wynika z przepisu art. 373 k. z. omówionego wyżej w części A, w myśl którego „wynajmujący powinien wydać najemcy rzecz w stanie do umówionego użytku zdatnym“.

Nie stanowi czynszu wydatek poniesiony przez najemcę na naprawę większą, jeżeli najemca uprzednio wezwał wynajmującego do skutecznego naprawy i wezwanie to mimo upływu odpowiedniego czasu pozostało bezskuteczne. Wtedy bowiem poniesienie wydatku przez najemcę jest w myśl art. 374 k. z. tymczasowe, gdyż najemcy służy regres. Jest bez znaczenia, czy najemca wykonał prawo regresu: w sytuacji bowiem, o jakiej mowa, wydatek poniesiony przez najemcę *w żadnym razie* nie jest świadczeniem umówionym, a — jak już zostało ustalone wyżej w części A — umowność jest cechą istotną czynszu.

Mamy do czynienia z umową — i wobec tego ze świadczeniem mającym cechy czynszu — jeśli wprawdzie w pierwotnej umowie najmu nie powieźdiano, kogo obciążają naprawy większe, następnie jednak najemca stwierdził potrzebę takiej naprawy i zawiadamiając o tym wynajmującego oświadczył, że gotów jest naprawę wykonać na swój koszt, a wynajmujący na to się zgodził.

Również jest stan umowny, jeśli najemca wykonał naprawę na swój koszt, nie zawiadomiwszy wynajmującego, a wynajmujący — chociaż on bądź jego pełnomocnik (administrator) wiedział o przedsięwzięciu naprawy — nie sprzeciwił się. W tej mierze ma znaczenie art. 29 k. z. w myśl którego „wołę oświadczyć można nie tylko słowami i powszechnie przyjętymi znakami, lecz i takim zachowaniem się, które w danych okolicznościach nie budzi wątpliwości co do treści oświadczenia“. Należy też — stosując analogicznie art. 249 k. p. c. — przyjąć, że wynajmujący bądź jego pełnomocnik wie o wszelkich naprawach, przedsiębranych co do przedmiotu najmu i od tej reguły odstąpić tylko w razie wykazania lub uprawdopodobnienia⁸⁾, że nie wiedzieli.

Należy jeszcze rozważyć, czy i jakie znaczenie ma dla naszej kwestii pła-

Spółecznej z dnia 13 maja 1937 r. w sprawie przepisów sanitarnych dla publicznych miejsc spożycia (poz. 327 Dz. Ust.) należy tak samo do istoty pojęcia kawiarni, jak należy do tej istoty podawanie gościom kawy. Jeśli więc w umowie najmu strony postanowiły, że lokal wynajęty ma służyć do prowadzenia kawiarni, to lokal ten dopiero po uzgodnieniu z powołanym rozporządzeniem stanie się „zdatnym do umówionego użytku“ (art. 373 k. z.). Nie ma więc podstawy do czynienia różnicy między inwestycjami nakazanymi a dobrowolnymi.

⁷⁾ Według prof. Longchamps'a (op. cit. str. 488) do drobnych napraw należą takie „jak naprawa drzwiczek od pieca, naprawa kurka od wodociągu, naprawa zamka od drzwi“, według Domańskiego (op. cit. str. 200): „dopasowanie obluźnionych ram okiennych lub drzwi, wylepianie gliną pieców i palenisk kuchennych“.

⁸⁾ art. 261 k. p. c. oraz w mojej książce pod tyt. „Ordynacja podatkowa“ str. 120.

ARTYKUŁY ORYGINALNE

cenie przez najemcę zakładowi ubezpieczeń składek z tytułu ubezpieczenia od stłuczenia szyb. W tej mierze typy mogą być następujące:

a) Umowę ubezpieczenia zawarł z zakładem ubezpieczeń wynajmujący. Najemca w umowie z wynajmującym (art. 182 k. z.) zobowiązał się do płacenia składek. Mamy w tej sytuacji do czynienia z umownym świadczeniem najemcy na rzecz wynajmującego, przy czym świadczenie to wiąże się bezpośrednio z używaniem rzeczy najętej (obejmującej owe szyby). Świadczenie to jest więc częścią składową czynszu.

b) Umowę ubezpieczenia zawarł z zakładem ubezpieczeń najemca, jednak na rzecz wynajmującego (art. 92 k. z.); przez cały czas trwania najmu szyby nie uległy stłuczeniu. Przy ocenie tego stanu faktycznego nie możemy oprzeć się na art. 373 k. z.; utrzymanie się bowiem szyb nie naruszonych czyli „w stanie do umówionego użytku zdatnym“ nie zostało w żadnej mierze spowodowane płaceniem składek ubezpieczeniowych. Jeśli jednak najemca zobowiązał się wobec wynajmującego do ubezpieczenia szyb na rzecz wynajmującego, to zawarcie umowy ubezpieczenia i w konsekwencji też zapłacenie składki jest świadczeniem umownym na rzecz wynajmującego i to wiążącym się bezpośrednio z używaniem rzeczy najętej: w tej sytuacji zatem zapłacenie składki jest częścią składową czynszu.

Tylko w przypadku (bardzo nieprawdopodobnym) na tym polegającym, że najemca zawarł umowę ubezpieczenia na rzecz wynajmującego, chociaż nie był do tego obowiązany, zapłacenie składki nie miałyby cech czynszu.

c) Najemca zawarł z zakładem ubezpieczeń umowę ubezpieczenia na rzecz wynajmującego; w czasie trwania najmu szyba została stłuczona: wynajmujący otrzymał sumę ubezpieczenia i pokrył nią koszt wstawienia nowej szyby. Ponieważ stłuczenie szyby zostało poprzedzone zapłaceniem co najmniej jednej składki, więc do typu c) mają zastosowanie przede wszystkim tezy podane wyżej w związku z typem b). Wypłata sumy ubezpieczenia jest bez znaczenia, gdyż jest świadczeniem zakładu ubezpieczeń a nie świadczeniem najemcy.

d) Najemca zawarł z zakładem ubezpieczeń umowę ubezpieczenia na swoją rzecz. Jeśli przedtem zobowiązał się wobec wynajmującego do zawarcia owej umowy ubezpieczenia oraz — w przypadku stłuczenia szyby — do pokrycia sumą ubezpieczenia wydatku na wstawienie nowej, to zawarcie umowy ubezpieczenia i w konsekwencji płacenie składek jest świadczeniem, do którego najemca jest obowiązany wobec wynajmującego, a zatem ma cechy czynszu.

Jeśli zaś najemca nie zobowiązał się wobec wynajmującego do zawarcia owej umowy ubezpieczenia, to zapłacenie składki nie ma cech czynszu, a pokrycie sumą ubezpieczenia wydatku na nową szybę nie różni się od opisanych wyżej (w ustępach początkowych części B) typów wykonania jakiegokolwiek naprawy większej kosztem najemcy.

e) Najemca zawarł z zakładem ubezpieczeń umowę ubezpieczenia na swoją rzecz; następnie przelał na wynajmującego swoje prawo z umowy ubezpieczenia. Od chwili przelewu typ e) nie różni się od typu b) bądź c).

II. Podatek od lokali.

W myśl art. 4 prawa o podatku od lokali (poz. 505/35 Dz. Ust.) „podstawę wymiaru podatku na okres podatkowy“ (t. j. na okres dwuletni określony w art. 6), stanowi faktyczne komorne z roku poprzedzającego okres podatkowy“. W myśl § 14 ust. (1) rozporządzenia wykonawczego (poz. 258/36 Dz.

Ust.) „przez faktyczne komorne rozumie się komorne, które najemca obowiązany jest płacić wynajmującemu“. Ust. (2) powołanego § 14 jest prawie dosłownie zgodny z przytoczonym wyżej w dziale I tekstem ust. (2) § 16 rozp. wykon. w przedmiocie podatku od nieruchomości; różnica jest tylko ta, że w § 14 zamiast wyrażenia „Gdy najemca“ jest wyrażenie „Jeżeli lokator“, a zamiast terminu „czynsz“ znajduje się termin „komorne“.

Termin „faktyczne komorne“ tłumaczy się prawdopodobnie historycznie jako przeciwstawiony artykułowi 4 ustawy z dnia 2 sierpnia 1926 r. o podatku od lokali (poz. 718/34 Dz. Ust.), w myśl którego podstawę wymiaru stanowiło „dla lokali, podlegających ustawie z dnia 11 kwietnia 1924 r. o ochronie lokatorów (poz. 406 Dz. Ust.) komorne... obliczone zgodnie z art. 6 p. 4 powyższej ustawy“, a zatem komorne oparte na płaconym w czerwcu 1914 r. (art. 5 ust. o ochronie lokatorów) — nawet w przypadkach przewidzianych w art. 3 ustawy o ochronie lokatorów, umożliwiającym w pewnych granicach zawarcie „umowy co do wysokości komornego“. Skoro myśl ujęto w tekst „faktyczne komorne z roku poprzedzającego“ a nie w tekst „faktyczne komorne zapłacone w roku poprzedzającym“, więc interpretacja zawarta w § 14 ust. (1) nie jest sprzeczna z tekstem interpretowanym. Ma też znaczenie, że między datami prawa o podatku od lokali i prawa o podatku od nieruchomości (14 listopada 1935 r. i 14 stycznia 1936 r.) upłynął czas bardzo krótki, wobec czego przyjąć należy, iż prawodawca w art. 4 prawa o podatku od lokali miał na myśli to samo co w art. 6 prawa o podatku od nieruchomości.

Gdy więc w zakresie naszej kwestii nie ma rozbieżności między porównywanymi przepisami prawnymi, to tezy interpretacyjne wypowiedziane wyżej w dziale I są stosowne również do niniejszego działu II.

III. Podatek dochodowy.

W myśl art. 16 ustawy o podatku dochodowym (poz. 6/36 Dz. Ust.) „za dochód z budynków wynajętych uważa się rzeczywiście osiągnięty całoroczny czysty czynsz...“ W myśl § 29 rozporządzenia wykonawczego (poz. 301/36 Dz. Ust.) „za przychód z budynków wynajętych uważa się rzeczywiście osiągnięty czynsz najmu... Do czynszu najmu należy doliczyć wartość pieniężną świadczeń ubocznych, obciążających najemcę na korzyść wynajmującego, jak również wartość pieniężną wszelkich korzyści, zastrzeżonych wynajmującemu. Nieosiągnięte czynsze najmu nie stanowią dochodu podatkowego. Od przychodów powyżej wymienionych należy potrącić koszty rzeczywiście poniesione, a w szczególności ...koszty naprawy...“

Pojęcie czynszu brutto jest w myśl powołanego art. 16 to samo, które zostało ustalone wyżej w dziale I na podstawie przepisów o podatku od nieruchomości. Także bowiem art. 16, nie podając definicji czynszu, przejmuje pojęcie prywatnoprawne. Że wydatki, które poniósł najemca zgodnie z zobowiązaniem umownym, a których celem jest pokrycie kosztów inwestycji, stanowią część składową czynszu, stwierdził Najwyższy Trybunał Administracyjny w wyroku z dnia 7 marca 1935 r. L. rej. 7346/32 (Zb. wyr. Nr 1035 S. OPA 1040/35). Nie wynika to wprawdzie z tezy oficjalnej, która brzmi: „Kwoty wpłacone właścicielowi nie wykończonego budynku na wykończenie mieszkań przez najmobiorców tychże mieszkań stanowią przychód w rozumieniu art. 6 i 16 ustawy o podatku dochodowym“. Ale to wynika z motywacji wyroku, mianowicie ze zdania następującego: „Kwoty..., wpłacone w związku z najmem lokali, nie tracą charakteru czynszu, o którym mowa w art. 16 ustawy o po-

datku dochodowym, z tego powodu, że lokale te w chwili wpłaty nie są wykonane względnie, że lokali tych w owej chwili nie zajmuje lokator“. To samo wynika z wyroku z dn. 16 grudnia 1935 r. I. rej. 6194/33 OPA 1560/36, którym NTA orzekł, że „wydatek na przerobienie lokalu, najętego na przedsiębiorstwo, dokonany zastępczo za wynajmującego i stanowiący integralną część czynszu za lokal, jest potrącalny“ celem ustalenia dochodu, stanowiącego podstawę wymiaru podatku dochodowego.

W przytoczonym wyżej tekście § 29 rozporządzenia wykonawczego nie jest jasne zdanie zaczynające się od wyrazów: „Do czynszu najmu“. Przeciwstawia bowiem pewne „świadczenia“ bądź „korzyści“ czynszowi (wyrażając się: „Do czynszu najmu należy doliczyć“), choć z określenia: „zastrzeżonych“, zdaje się wynikać, że chodzi o świadczenia oparte na zobowiązaniu umownym, a zatem mające cechy czynszu. Wobec wyraźnego brzmienia art. 16 popartego powołanymi wyrokami nie jest — w ramach tematu niniejszej pracy — potrzebne dalsze wnikanie w § 29, w szczególności też dociekanie, czy powołane zdanie § 29 ma na myśli wydatki na inwestycje czy świadczenia innego rodzaju.

Ponieważ zarówno w myśl art. 6 prawa o podatku od nieruchomości, jako też w myśl art. 16 ustawy o podatku dochodowym podstawę wymiaru stanowi czynsz, więc stąd wynika z jednej strony, że tezy interpretacyjne wypowiedziane wyżej w dziale I, o ile dotyczą pojęcia czynszu, są stosowne również w zakresie podatku dochodowego, z drugiej: że powołane wyroki z dn. 7 marca i 16 grudnia 1935 r. chociaż dotyczą podatku dochodowego, popierają owe tezy interpretacyjne, dotyczące podatku od nieruchomości.

Różnica w zakresie tematu niniejszej pracy między podatkiem od nieruchomości, a podatkiem dochodowym (różnica wynikająca z istoty rzeczy) polega na tym, że w zakresie podatku dochodowego chodzi nie o ten czynsz którego termin płatności przypadł „w ostatnim roku kalendarzowym lub w ostatnim roku operacyjnym względnie gospodarczym, poprzedzającym rok podatkowy“ (art. 13 ustawy o podatku dochodowym), lecz o ten czynsz, który w okresie, wymienionym tylko co w cudzysłowie, został przez najemcę faktycznie uiszczony wynajmującemu. W szczególności więc w razie pobrania czynszu z góry za okres kilkoletni cała pobrana kwota stanowi przychód za ten rok, w którym została pobrana (wyrok N. T. A. z dn. 9 września 1935 r. I. rej. 6458/34, OPA 1281/35).

IV. Opłata stemplowa od pisma stwierdzającego umowę najmu.

W myśl art. 88 ustawy o opłatach stemplowych (poz. 404/35 Dz. Ust.) „pisma, stwierdzające umowę o ...najem rzeczy, przedłużenie takiej umowy albo przelew (cesję) praw ...biorącego w najem, podlegają opłacie stemplowej w wysokości 1% od wartości zobowiązań ...biorącego w najem względnie cesjonariusza“.

Z wyroku N. T. A. z dnia 16 marca 1936 r. I. rej. 2601/32 wynika teza następująca: „Jeśli w myśl prawa cywilnego wynajmujący jest obowiązany utrzymywać rzecz w stanie zdatnym do użytku, to wartość umownego zobowiązania najemcy do ponoszenia kosztów utrzymania rzeczy należy włączyć do podstawy wymiaru opłaty stemplowej od pisma stwierdzającego umowę najmu“. A zatem nie włącza się do podstawy wymiaru wartości takich świadczeń

najemcy, do których on jest obowiązany nawet w braku oświadczenia woli (art. 29 k. z.), stwierdzającego jego obowiązek do tych świadczeń: nie wlicza się więc do podstawy wymiaru wartości drobnych napraw (art. 373 § 2 k. z.). Należy wliczyć do podstawy wymiaru wartość tych świadczeń, do których najemca stał się zobowiązany dopiero na skutek swego oświadczenia woli, do których więc w braku tego oświadczenia byłby obowiązany wynajmujący: a więc wartość wydatków na inwestycje i na naprawy większe, jeśli najemca zobowiązał się do tych wydatków.

V. Opłata na Śląski Fundusz Gospodarczy.

Na obszarze województwa śląskiego nie jest pobierany podatek od nieruchomości ani też podatek od lokali (art. 14 prawa o podatku od nieruchomości poz. 14/36 Dz. Ust. i art. 14 prawa o podatku od lokali, poz. 505/35). Odpowiednikiem pierwszego z tych podatków jest na wymienionym obszarze opłata na Śląski Fundusz Gospodarczy, unormowana ustawą z dnia 8 lutego 1928 r. poz. 12/39 Dz. Ust. Śl. oraz rozporządzeniem Śląskiej Rady Wojewódzkiej i Wojewody Śląskiego z dnia 17 kwietnia 1939 r. poz. 31 Dz. Ust. Śl.

Art. 2 powołanej ustawy zawiera tekst następujący: „Na Śląski Fundusz Gospodarczy ustanawia się opłaty, które ponoszą: 1) właściciele nieruchomości (domów i budowli) ...*od pobieranych czynszów*, 2) dzierżawcy nieruchomości, będących własnością Państwa lub związków samorządowych, *od pobieranych czynszów* od ubikacyj, oddanych przez siebie w dalszy podnajem, ...według następującej skali: ... % *pobranego czynszu*, w stosunku miesięcznym“ W myśl art. 5 „opłaty wymienione w art. 2 p. 1 i 2, należy wpłacać do dnia 15 po upływie *umownego terminu płatności czynszu*“.

W myśl § 2 ust. (1) powołanego rozporządzenia „podstawę wymiaru opłat ...stanowią czynsze umowne z lokali wynajętych ..“ Ust. (2) powołanego § 2 nie różni się istotnie od omówionego wyżej w dziale I § 16 ust. (2) rozporządzenia wykonawczego w przedmiocie podatku od nieruchomości.

Ponieważ przytoczone teksty śląskie nie podają definicji „czynszu“ i przy tym rozporządzenie wykonawcze posługuje się terminem „*czynsze umowne*“, więc pojęcie czynszu jest w zakresie omawianej daniny publicznej śląskiej to samo, które zostało określone wyżej w dziale I.

Wyrażenia: „*od pobieranych czynszów*“ i „*pobranego czynszu*“ wywołują wrażenie, że podstawę wymiaru stanowi czynsz uiszczony (jak przy podatku dochodowym), a nie czynsz należny (jak przy podatku od nieruchomości). Temu przypuszczeniu przeczą: przytoczony wyżej tekst art. 5, w którym jest mowa o umownym terminie płatności oraz załączony do rozporządzenia wykonawczego formularz wykazu, który powinni składać płatnicy, wreszcie § 18 rozporządzenia wykonawczego, który głosi: „W przypadku, gdy umowne terminy płatności poszczególnych czynszów z tej samej nieruchomości przypadają na różne dni tego samego miesiąca ...płatnik może za dany miesiąc złożyć tylko jeden wykaz i uiszczyć wykazane w nim opłaty bez odsetek w terminie do dnia 15 następnego miesiąca kalendarzowego“. Wyrażenie „*od pobieranych czynszów*“ wynikło widocznie z przesłanki, że na to czynsz zostaje umówiony, aby był pobierany. Także więc w tej mierze nie ma różnicy między opłatą na Śląski Fundusz Gospodarczy, a podatkiem od nieruchomości.

ADW. SEWERYN CYNSZTANG

ELEMENTY FISKALNE OPŁAT PRZEMIAŁOWYCH.

Geneza, źródła prawne przepisu.

Oddziaływanie na cenę zboża stanowi jedno z najpoważniejszych zadań polityki rolnej państwa. Do licznych wielokrotnie zmienianych i nie zawsze udatnych instrumentów regulowania cen zboża należy obowiązujący od niespełna roku system opłat przemiałowych. W źródłach prawnych przepisu odróżnić należy dwa okresy. W pierwszym okresie na zespół tych przepisów składały się: 1) ustawa z dnia 5.8.1938 o środkach finansowych na popieranie gospodarczo uzasadnionego kształtowania cen artykułów rolniczych, 2) rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 19.8.1938 wydane w porozumieniu z Ministrami Rolnictwa i Reform Rolnych oraz Przemysłu i Handlu w sprawie stosowania ustawy z dnia 5.8.1938 o środkach finansowych na popieranie gospodarczo uzasadnionego kształtowania cen artykułów rolniczych, oraz 3) instrukcja z dnia 23.8.1938 o stosowaniu rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 19.8.1938. W drugim okresie funkcjonowania systemu opłat przemiałowych pod względem prawnym wyszczególnić należy nowelę do rozporządzenia wykonawczego a mianowicie: 4) rozporządzenie Min. Skarbu z dnia 28.2.1939 wydane w porozumieniu z Ministrami Rolnictwa i Reform Rolnych oraz Przemysłu i Handlu o zmianie rozporządzenia z dnia 19.8.1938, jak również wiążącą się z tą nowelą 5) instrukcję Ministra Skarbu z dnia 25.4.1939 o stosowaniu rozporządzenia wykonawczego w brzmieniu znowelizowanym*).

Jak wynika z oświadczenia złożonego w swoim czasie przez dyr. J. Rakowskiego geneza opłat przemiałowych pozostawała w związku z potrzebą wprowadzenia nowego dodatkowego instrumentu oddziaływania na politykę cen zbożowych. Akt poboru opłat nie stwarza oczywiście automatycznie lepszych cen na zboże. Dopiero odpowiednie zużycie zebranych tą drogą funduszy może oddziaływać na poziom cen wewnętrznych. Celem opłat przemiałowych miało być stworzenie rolnictwu pewności, że w razie spadku cen poniżej przewidzianej w ustawie wysokości automatycznie tworzyć się będą kapitały na interwencję, uzupełniając w ten sposób inne środki państwowe. Równocześnie dyr. Rakowski podkreślił, że nowy charakter oddziaływania tego środka stwarza szereg wątpliwości i zastrzeżeń a pełna jego realizacja wymaga subordynacji całego społeczeństwa.

Niewątpliwie w praktyce instrument ten okazał się istotnie trudnym do wykorzystania. Widocznym objawem tych trudności była stosunkowo szybka nowelizacja rozporządzenia wykonawczego, która zresztą poszła po linii zaostrzenia rygorów, przewidywanych przepisami o opłatach przemiałowych. Że system tych opłat nasunie poważne trudności praktyczne można było z góry przypuszczać. Nie jest bowiem łatwą rzeczą w ogóle, a na odcinku zbożowym w szczególności, włączanie w czysto administracyjne formy problemów gospodarczych, które przerastając te formy, wytwarzają nowe konfiguracje gospodarcze nie zawsze uchwytnie dla reglamentacji administracyjnej. Niezależnie wszakże od różnic dzielących liczne oświetlenia systemu opłat przemiałowych, stwierdzić należy, że gospodarze założenia opłat mniej wywoływały zastrzeżeń i mniej mogą nasuwać wątpliwości aniżeli techniczna, realizacyjna strona, której wyrazem były zmiany rozporządzenia wykonawczego i instrukcji ministerialnych.

System opłat przemiałowych.

Zgodnie z postanowieniami ustawy rozporządzenie zasadnicze z 19.8.1938 precyzuje, że opłacie podlegają wszelkie gatunki mąki żytniej, pszennej i jęczmiennej oraz kaszy pszennej i jęczmiennej, zarówno wytworzonej w kraju jak i sprowadzonej z zagranicy lub z obszaru W. M. Gdańska, z wyjątkiem mąki i kaszy pochodzenia krajowego, przeznaczanych do spożycia we własnym gospodarstwie producenta lub pracownika rolnego. Od opłaty zwolnione też są mąka i kasza wywożone zagranicę lub na obszar W. M. Gdańska. Obowiązek uiszczenia opłaty powstaje w chwili sprowadzenia mąki lub kaszy do wolnego obrotu. Tak więc od mąki i kaszy wytworzonej w kraju opłata winna być uiszczona przez przedsiębiorcę przed wydaniem tych produktów z młyna do obrotu handlowego lub do zakładów przetwórczych, stanowiących własność młynów. Przy przywozie mąki lub kaszy z zagranicy, opłatę pobiera się przy odprawie celnej, a przy przywozie z W. M. Gdańska przy t. zw. odprawie przekazowej. Za podstawę obliczenia opłaty służy waga brutto produktu wraz z workiem, samą zaś opłatę uiszcza się przez umieszczenie na opakowaniu z mąką lub kaszą odpowiednich etykiet. Etykiety te wydawane są przez kasy właściwych terytorialnie urzędów skarbowych zakładom przemiału zboża, w odpowiednich cenach odpowiadających opakowaniom o wadze 5 kg, 10 kg, 80 kg i 100 kg. Zagadnienie obrotu gospodarczego, polegającego na dostarczeniu przez rolnika młynowi zboża i otrzymywaniu wzamian mąki lub kaszy wolnej od opłaty, rozwiązane zostało w rozporządzeniu przez wprowadzenie imiennych kart kontroli przemiału gospodarczego. Karty te wydawane są rolnikom i pracownikom rolnym przez sołtysa gromady lub zarząd gminy jednorazowo na cały rok gospodarczy lub na poszczególne partie zboża. W odniesieniu do spraw kontroli rozporządzenie ustaliło ogólną zasadę, że wszelki przemiał zboża, wszelkie fazy obrotu handlowego oraz obrót gospodarczy mąką i kaszą podlega kontroli, przy czym młyny i piekarnie mogą być kontrolowane o każdej porze dnia i nocy. Dla ułatwienia tej kontroli rozporządzenie nałożyło szereg obowiązków na młyny, składy hurtowe, sklepy detalicznej sprzedaży oraz piekarnie, do których zakłady te muszą się stosować.

Nowelizacja rozporządzenia z lutego 1939 z jednej strony podciągnęła pod rygory przepisów wyroby mączne, a z drugiej wprowadziła zasadę wymiany zboża na mąkę i kaszę przeznaczoną do obrotu gospodarczego. Nowela szeregiem nowych przepisów obostrzyła dotychczasowe zasady kontroli opłat przemiałowych, z drugiej strony jednak dokładniej sprecyzowała i rozgraniczyła kompetencje władz skarbowych i administracyjnych w systemie opłat przemiałowych. Instrukcja ministerialna z dnia 25.4.1939 uwzględniła zmiany wprowadzone znowelizowanym rozporządzeniem oraz wyjaśniła szereg kwestii natury technicznej. Instrukcja ta nie wiele wniosła nowego w sensie zliberalizowania rygorów rozporządzenia o opłatach przemiałowych.

Charakter prawny opłat przemiałowych.

Omówione wyżej przepisy stanowią specyficzną strukturę prawną, w której elementy skarbowe powiązane są z elementami administracyjnymi i karno-administracyjnymi a władze skarbowe i akcyzowe zobowiązane są do współpracy z władzami administracji ogólnej. Analiza prawna pojęcia opłat prze-

miałowych wymaga zróżniczkowania w ogólnym systemacie prawa skarbowego, a w szczególności wyodrębnienia ich z pojęć podatku, opłaty administracyjnej, cła, i akcyzy.

Opłaty przemiałowe a podatki.

Podatek państwowy jest świadczeniem na rzecz państwa, nałożonym przez administrację państwową z mocy aktów ustawodawczych. Opłaty przemiałowe niewątpliwie nie mieszczą się w ramach systemu podatkowego, celem ich bowiem nie jest świadczenie na rzecz państwa, a system funkcjonowania nie jest objęty normami procedury skarbowej, jaką stanowi ordynacja podatkowa. Jeśli podatek jest świadczeniem generalnym nie opartym na specjalnej okazji, uzasadniającej to świadczenie, w systemie opłat administracyjnych, ceł i akcyz, występuje już ta specjalna okazja. Rozważamy zatem, czy opłaty przemiałowe zmieszczą się w jednym z tych trzech pojęć prawnoskarbowych.

Opłaty przemiałowe a system opłat administracyjnych.

Opłaty administracyjne są daninami, których uiszczenie wiąże się z wywołaniem pewnej działalności organów państwowych w sferze całkowicie lub przeważająco publiczno-prawnej lub z korzystaniem z pewnych urzędzeń czy instytucji o charakterze publiczno-prawnym. Nie można zatem do opłat administracyjnych zaliczyć opłat stemplowych, związanych z aktami obrotu, opłat widowiskowych, sądowych, kolejowych, itp. opłat za świadczenia. Opłaty administr. są pobierane przy sposobności pewnych aktów władz publicznych, lecz nie jako wynagrodzenie za te czynności. Z tych względów opłaty przemiałowe, jako niezwiązane z żadnym konkretnym świadczeniem ze strony władz nie mogą być podciągnięte pod pojęcie opłat administracyjnych. Istnieje wprawdzie pewne podobieństwo pomiędzy opłatą przemiałową a administracyjną, podobieństwo to jednak nie ma zasadniczego wpływu na klasyfikację w tym względzie opłaty przemiałowej. W szczególności założeniem opłat administracyjnych jest m. inn. moment przyczyniania się przez zainteresowanych lub odnoszących korzyści z działalności organów publicznych do ponoszenia kosztów utrzymania tych organów. W systemie opłat przemiałowych moment ten występuje wyraźnie, nie może on jednak stanowić o podciągnięciu opłaty przemiałowej pod pojęcie opłaty administracyjnej, tym więcej że w praktyce spotykamy się z używaniem opłat pobieranych w pewnych gałęziach administracji na cele nie związane ściśle z funkcjonowaniem danych organów, a opłaty przemiałowe w zasadzie swojej nie mogą służyć innym celom, aniżeli związanym z interwencją na rynku zbożowym.

Opłaty przemiałowe a cła.

W przepisach normujących w systemie opłat przemiałowych obrót z zagranicą i z W. M. Gdańskiem, władzom celnym przekazane zostały pewne funkcje związane ze zwolnieniem mąki lub kaszy od opłat; nadto § 10 rozporządzenia o opłatach przemiałowych powołuje się na przepisy prawa celnego dla ustalenia, kto rozporządza towarem, a zatem kto jest odpowiedzialny za uiszczenie opłaty.

W tych warunkach opłata przemiałowa mimo posługiwania się pewnymi

formami manipulacji celnej, nie staje się jednak opłatą celną, która ma charakter całkowicie odrębny, figuruje w taryfie celnej i normowana jest przepisami celnymi.

Opłaty przemiałowe a system opłat akcyzowych.

Z charakteru swego opłaty przemiałowe zbliżają się najbardziej do opłat akcyzowych. Istnieją wszakże liczne odrębności, które nie pozwalają na zaliczenie opłat przemiałowych do systematu akcyzy. Przez akcyzę rozumieć należy daniny, obciążające konsumpcję określonych towarów. Jakkolwiek nie są wydane przepisy obejmujące łącznie materialne i formalne zagadnienia akcyzowe, istnieje jednak szereg cech charakterystycznych wspólnych dla obciążenia akcyzowego takich artykułów: jak cukier, piwo, wino, oleje, drożdże, itd. Główną cechą charakteryzującą akcyzę jest patent akcyzowy, różny zresztą w zależności od rodzaju daniny, miejsca wyrobu, magazynowania i sprzedaży artykułów, podlegających akcyzie. Pojęcie patentu akcyzowego nie jest znane opłatom przemiałowym. Względem ten powoduje, że opłaty przemiałowe z zasady swojej nie mogą być podciągnięte pod pojęcie akcyzy. Jeśli chodzi o kwestię akcyzowego obowiązku, możemy się dopatrzeć licznych analogii akcyzowych w opłatach przemiałowych, w których ten obowiązek określony jest na zasadzie powszechnie stosowanej w systemie akcyzowym. Również analogicznie jak i w akcyzie opłatom przemiałowym znane jest pojęcie akcyzowego kredytu, który w przepisach tych znajduje wyraz w kredytowaniu zakładów przemiału zboża przy zakupywaniu etykiet. W akcyzie wymiar należy do urzędów akcyz i monopolu państwowych. W opłatach przemiałowych do wymiaru powołane są nadto inne władze. Przedawnienie wymiaru lub ściągania w systemie prawa akcyzowego ustalone jest na 10 lat od powstania obowiązku akcyzowego. W opłatach przemiałowych prawo żądania należnej opłaty przedawnia się po upływie 5 lat. W opłatach akcyzowych kontrola należy wyłącznie do władz akcyzowych. W systemie opłat przemiałowych kontrola ta podzielona jest pomiędzy urzędy skarbowe, akcyz oraz powiatowe władze administracji ogólnej i zarządy gmin. System weryfikacji zakładów akcyzowych i kontroli ksiąg akcyzowych znajduje również swój wyraz w szeregu przepisów normujących pobór opłat przemiałowych. Jeżeli chodzi o naruszenie przepisów w polskim prawie akcyzowym karno-prawna ochrona akcyzy nie jest unormowana w sposób jednolity, większość przepisów doznaje ochrony na zasadzie prawa karnego skarbowego z 3.11.1936.

Natomiast — słusznie podnosi M. K. w Poradni Prawniczej „Głosu Sądownictwa“*) — zarówno przekroczenie nakazów i zakazów ustawy (art. 12), jak:

„Przestępstwa, przewidziane w art. 10 i 11 ustawy z dnia 5 sierpnia 1938 o środkach finansowych na popieranie gospodarczo uzasadnionego kształtowania cen artykułów rolniczych (Dz. U. R. P. Nr 56, poz. 447) nie należą do przestępstw karno-skarbowych.

Postępowanie w sprawach o wspomniane przestępstwa odbywa się wyłącznie według przepisów Kodeksu Karnego 1932 r. oraz Kodeksu Postępowania Karnego z dnia 19 marca 1928 (Dz. U. R. P. z 1939 Nr 8, poz. 44 — tekst jednolity).

Dochodzenia w tych sprawach przeprowadza policja, stosując odpowiednie przepisy rozdziału I księgi VI K. P. K.

Do wnoszenia i popierania oskarżenia w sprawach o przestępstwa z art. 10 i 11 ustawy z 5 sierpnia 1938 (Dz. Ustaw, poz. 447) uprawniona jest jedynie policja państwowa (o ile prokurator sam nie działa). Urzędy skarbowe akcyz i monopolów państwowych takiego

*) Nr 6/39, str. 523.

ARTYKUŁY ORYGINALNE

uprawnienia nie posiadają, w myśl bowiem art. 58 K. P. K. oskarżycielem publicznym przed sądami grodzkimi jest policja państwowa, inne zaś organa administracyjne tylko w granicach, zakreślonych przez poszczególne ustawy.

Wobec tego, że ustawa z 5 sierpnia 1938 nie udziela władzom skarbowym prawa oskarżania w sprawach o przestępstwa z art. 10 i 11 tejże ustawy, prawo to — o ile prokurator sam nie działa — przysługuje tylko policji państwowej, stosownie do przepisu art. 58 § 1 K. P. K.

Przepis zawarty w § 55 ust. 1 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 19 sierpnia 1938 w sprawie wykonania ustawy z dnia 5 sierpnia 1938 o środkach finansowych na popieranie gospodarczo uzasadnionego kształtowania cen artykułów rolniczych (w brzmieniu rozporz. Ministra Skarbu z dnia 28 lutego 1939 — Dz. U. R. P. Nr 19, poz. 128), postanawiający, iż urząd skarbowy akcyz i monopolów państwowych przesyła akta sprawy o uszczuplenie ustanowionej opłaty od mąki i kaszy do właściwego sądu grodzkiego w celu zastosowania sankcyj karnych, przewidzianych w ustawie z dnia 5.8.1938 (Dz. Ustaw, poz. 447) — jest nieprzystosowany do obowiązujących przepisów w zakresie sądowego postępowania karnego i wprowadza tryb postępowania, nie przewidziany w K. P. K. Ponieważ urząd skarbowy nie jest uprawniony do wnoszenia do sądu oskarżenia o przestępstwa z art. 10 i 11 ustawy z 5.8.1938, przesłanie przezeń sądowi grodzkiemu akt w trybie § 55 rozp. wykonawczego do tej ustawy nie stanowi podstawy do wszczęcia postępowania sądowego, sąd bowiem w myśl art. 2 § 1 K. P. K. wszczyna postępowanie tylko na żądanie uprawnionego oskarżyciela. Sąd grodzki po otrzymaniu od urzędu skarbowego akt we wspomnianym wyżej trybie musi je dopiero przesłać policji państwowej celem przeprowadzenia dochodzenia i sporządzenia ewentualnie aktu oskarżenia“.

Istnieje jednak szereg akcyz, których ochrona karno-prawna opiera się na przepisach zawartych w tych ustawach, które ją wprowadzają, i w tym względzie system opłat przemiałowych może być raczej podciągnięty pod systemat akcyzy. Jak widzimy, opłaty przemiałowe jakkolwiek posiadają wiele cech zbliżających je do pojęcia akcyzy, nie stanowią jednak akcyzy w dośłownym tego pojęcia znaczeniu.

Elementy fiskalne w przepisach o opłatach przemiałowych.

W ten sposób przepisy o środkach finansowych na kształtowanie cen artykułów rolniczych ze stanowiska prawnego nie dają się określić jako zespół przepisów o charakterze skarbowym, a jedynie zawierają szereg elementów skarbowych, pomieszanym z elementami prawa administracyjnego i karno-administracyjnego. Wyjaśniliśmy wyżej, że opłaty przemiałowe nie dają się podciągnąć pod zasadnicze pojęcia prawa skarbowego materialnego. Jeśli chodzi o procedurę przyjętą w opłatach przemiałowych, to zawiera ona rzadko spotykane połączenie kompetencyjne różnych władz i postępowań. § 11 rozporządzenia przewiduje, że opłata nieuiszczona w terminie podlega ściągnięciu przymusowemu w trybie administracyjnym. § 13 ustala, że w razie nieuiszczenia opłaty przez umieszczenie odpowiednich etykiet, wymierza tę opłatę urząd skarbowy akcyz i monopolów skarbowych. Zgodnie z § 14 przy przywozie mąki i kasz z zagranicy opłatę wymierza urząd celny. Prawo zajęcia mąki zgodnie z § 15 przysługuje władzy skarbowej, a na zasadzie § 18 władza skarbowa drugiej instancji uprawniona jest do umarzania nieściągalnych należności. Pobór opłat od kart kontroli w obrocie gospodarczym odbywa się przy udziale sołtysów i zarządów gmin. W akcji kontrolnej przyjmują udział urzędy skarbowe akcyz i monopolów państwowych, powiatowe władze administracji ogólnej i zarządy gmin, izby skarbowe i organa P. K. P.

Jak widzimy, wachlarz władz i związanych z tymi władzami procedur w systemie opłat przemiałowych jest nader szeroko rozłożony. Odrębności postępowania w zależności od władzy stosującej przepisy, niejednokrotnie pomieszczenie i ząębienie o siebie kompetencji tych władz, czyni z przepisów

instrument nad wyraz trudny praktycznie i stanowi o dużej zawilości opłat przemiałowych w sensie prawnym. Jak bardzo sprawy te są nieskoordynowane, tego dowodzić może następująca sytuacja zacierpnięta z praktyki. Władze skarbowe na tle obejścia przepisu ustawy sporządziły protokół i zajęły mąkę. Starostwo na rozprawie karno-administracyjnej nałożyło grzywnę, ale zajęcia nie uchyliło. Zdawałoby się, że z momentem wymierzenia i uiszczenia grzywny sprawa została wyczerpana i zajęcia powinno być cofnięte. W praktyce każda z władz w omówionym wypadku nie uznała się za powołaną do uchylenia zajęcia i odsyłała petenta do drugiej władzy, nie zważając na to, że mąka pod zajęciem ulega zepsuciu.

Tego rodzaju przykładów funkcjonowania systemu opłat przemiałowych można mnożyć znacznie więcej. Przy dużej ilości protokółów karnych i stosunkowo nieznacznym uszczupleniu wpływów należnych z opłat, funkcjonowanie tego systemu wydaje się niewątpliwie zbyt rygorystyczne. Celem opłat przemiałowych ma być uzyskanie środków na interwencję zbożową, w praktyce jednak młynarz, kupiec czy nawet rolnik, nie tyle pamiętają o samym obciążeniu, ile o trudnościach i kłopotach, płynących z technicznej strony funkcjonowania opłat przemiałowych. Wyłaje się sprawą pilną znowelizowanie tych przepisów w kierunku ich znacznego uproszczenia i powiązania w zespół norm bardziej skoordynowanych pod względem prawnym a zwłaszcza skarbowym.

MGR. P. ANDE

UDZIAŁ CZŁONKA RODZINY W POSTĘPOWANIU ODWOŁAWCZYM OD WYMIARU PODATKU DOCHODOWEGO.

Wielorakie węzły sprzęgają rodzinę. Powstają z chwilą jej zawiązania, rozrastają się, krzyżują. Akt małżeństwa rodzi obowiązki moralne i prawne, powiększenie rodziny tworzy nowy splot licznych nakazów i zakazów. Obowiązek wierności małżeńskiej i szacunku synowskiego, przymus współżycia i współmieszkania, prawo zarządzania i rozrządzania majątkiem i tytuł prawny do pensji alimentarnej, władza rodzicielska i konieczność łożenia na utrzymanie, wychowanie i wykształcenie dzieci — tworzą szereg oczek rodzinnej pajęczyny.

Ustawodawca umocnił tę siatkę pajęczą — węzłem *podatkowym*.

Wykorzystując prerogatywy rodzica — głowy rodziny, jego możliwości egzekucyjne i ześrodkowanie zarządu majątkiem rodzinnym w jego osobie, ustawodawca bezkompromisowo i nie bacząc na odchylenia w gospodarce tej komórki społecznej narzucił głowie rodziny funkcję współczynnika wymiarowego i egzekucyjnego. Możliwość rozporządzania majątkiem i dochodami członków rodziny, związanie węzłem małżeńskim bez względu na układ stosunków majątkowych męża i żony stało się podstawą ustalania dochodu podatkowego u głowy rodziny, stworzenia z rodziną *jednego* płatnika, którego symbolizuje i reprezentuje wobec władzy podatkowej nowoczesny pater familias.

Ustawa o podatku dochodowym narzuca głowie rodziny jeszcze jeden obowiązek bez żadnej odpłaty, obowiązek tym cięższy, że w skutkach połączony z nieproporcjonalnym przyrostem (progresją) podatku w stosunku do skumulowanego dochodu rodziny. Nie wynagradzają tego obciążenia ulgi rodzinne w postaci zniżek za dzieci na utrzymaniu, gdyż dotyczą właśnie przypadków, kiedy

głowa rodziny nie może rozporządzać dochodami członków rodziny z prostej zupełnie przyczyny — że dochodów w ogóle nie posiadają.

Natura tak układa wypadki, że rodzina narażona jest na rozprzężenie. Zwykła kolej losu, czy niezwykle wydarzenia stawiają rodzinę przed rozpadem. Rozdział męża i żony (separacja, rozwód), dojście dzieci do pełnoletności lub usamowlnienie, śmierć — nożycami rozcinają wszelkie węzły rodzinne. Prawo prywatne zna przypadki, gdy nawet w ramach współżycia rodzinnego, gospodarka majątkowa męża i żony zdąża odmiennymi torami pod samodzielnym kierownictwem każdego z małżonków. Ustawa podatkowa nie wdaje się w tego rodzaju szczegóły: sam fakt istnienia ważnego małżeństwa, nierozłączonego sądownie daje podstawę do łącznego opodatkowania. Wyjątek czyni przepis dla małżonka i krewnych zstępnych co do dochodu z pracy i zajęcia zawodowego. Natomiast ustawodawca podatkowy nie przewidział istnienia sprzeczności między głową rodziny a jej członkami, jakkolwiek zabezpieczył swoje należności, czyniąc członków rodziny odpowiedzialnymi za podatek przypadający od ich dochodów. Nie przewidział również wyjścia zstępnym z pod władzy rodzicielskiej lub rozłączenia małżeństwa po dokonaniu wymiaru podatku, za nim orzeczenie wymiarowe stało się prawomocne.

Kolizja interesów głowy i członków rodziny ujawnia się najczęściej przy nieściągalności należności podatkowych, kiedy wchodzi w grę zastosowanie art. 128 Ordynacji Podatkowej, w myśl którego członkowie rodziny odpowiadają solidarnie wraz z płatnikiem za tę część należnego podatku dochodowego, który przypada stosunkowo na ich dochód, opodatkowany łącznie z dochodem głowy rodziny. Słowem, kiedy członkowie rodziny stają się czynnikiem samodzielnie działającym w postępowaniu podatkowym. W tym razie głowie rodziny może być obojętna taka czy inna wysokość wymiaru podatku, przypadającego na członka rodziny, skoro i tak ten członek rodziny, a nie jej głowa będzie płacić należności. Wtedy udział głowy rodziny w postępowaniu odwoławczym od wymiaru staje się bądź nieistotny bądź nawet szkodliwy, zaleźnie od stopnia zainteresowania głowy rodziny w pokryciu podatku w jak największej mierze przez krewnego zstępnego lub małżonka. Staje się natomiast realnie niezbędny ze stanowiska interesu członka rodziny *jego* udział w postępowaniu odwoławczym. Przykładów możnaby przytoczyć wiele: załamanie majątkowe ojca, przy dobrej koniunkturze dla źródła dochodu zstępnego; tarcia między mężem i żoną nierozłączoną sądownie, a posiadającą osobisty majątek przekraczający znacznie majątek męża, przynoszący pewien dochód, nie stanowiący jednak wartości nadającej się do egzekucji.

Konieczność samodzielnej obrony w postępowaniu odwoławczym powstać może mimo braku sprzeczności między głową rodziny a jej członkami w chwili wymiaru, gdy następnie różnica poglądów spowoduje tak istotne zaostrenie, że niezbędne jest wkroczenie zainteresowanego członka rodziny. Taką sytuację może wywołać rozłączenie sądowne lub rozwód po wymiarze, albo osiągnięcie pełnoletności przez dziecko w toku postępowania odwoławczego.

Śmierć płatnika po wymiarze może zaktualizować zagadnienie własnej obrony członka rodziny zwłaszcza, gdy nie przyjmuje spadku, pragnie jednak bronić tych też odwołań, które kwestionują wymiar dochodu i podatku ze źródeł należących nie do głowy, lecz do tegoż członka rodziny. Odwołanie może kwestionować ustalenia dotyczące wyłącznie tego źródła, i wtedy interes zstępn-

nego lub małżonka jest oczywisty w popieraniu odwołania szczególnie, gdy płatnik nie pozostawił spadku z jakichkolwiek powodów (wydatki na chorobę, wygaśnięcie dochodu z chwilą śmierci) i członek rodziny zrzekł się prawa do spadku pragnie zmniejszyć do właściwych rozmiarów obowiązek płacenia podatku, do granic odpowiadających faktycznemu dochodowi osiągniętemu z jego źródła.

Przepisy postępowania przy wymiarze pod. dochodowego, mieszczące się w Ordynacji Podatkowej, nie przewidują wyraźnie udziału członka rodziny w postępowaniu odwoławczym. Jeżeli chodzi o spadkobierców, to w razie śmierci płatnika przed upływem ustawowego terminu do złożenia odwołania, służy im prawo do wniesienia odwołania w ciągu 60 dni po dniu śmierci płatnika (art. 103 § 3 Ordynacji). Jeżeli śmierć nastąpiła po wniesieniu odwołania, w myśl ogólnych zasad prawnych spadkobiercy mogą brać udział w postępowaniu odwoławczym jako następcy zmarłego we wszystkich jego prawach i obowiązkach (następcy ogólni). Zagadnienie narasta dopiero, gdy małżonek i krewni zstępni zrzekli się spadku, gdy zatem uprawnienia zmarłego nie przechodzą na nich. Jest rzeczą niewątpliwą, że sprawa ich dotyczy, jakkolwiek podatek obciąża ich wtórnie, jako osoby odpowiedzialne, nie z tytułu spadkobrania, o czym mowa w art. 127 Ordynacji, lecz z tytułu łącznego opodatkowania (art. 128 § 2 Ordynacji). NTA zaprzecza osobie odpowiedzialnej prawa do kwestionowania ustaleń wymiarowych (wyrok z 29.11.1937 l. rej. 6382/35 Zb. W. 1343 S.). Gdyby uznać za słuszne to stanowisko, tym bardziej przyznać by należało członkowi rodziny łącznie opodatkowanemu prawo samoistnego udziału w postępowaniu odwoławczym, gdy osoba reprezentująca jego interesy zmarła. Na poparcie tego poglądu wskazać można art. 103 § 1 Ordynacji o osobie uprawnionej do złożenia odwołania; prawo to służy osobie, której orzeczenie dotyczy. Tak samo udział w postępowaniu odwoławczym może brać osoba, której orzeczenie dotyczy, o ile wniesiono odwołanie. Gdy jednak głowa rodziny — choćby w wyniku owej sprzeczności interesów — odwołania nie wniosła, trudno by znaleźć podstawę do dalszego udziału w postępowaniu odwoławczym członka rodziny wobec uchybienia terminu odwołania. Dlatego wydaje się bardziej słuszne to stanowisko, które daje osobie odpowiedzialnej prawo kwestionowania zakresu odpowiedzialności bez względu na prawomocność wymiaru w stosunku do osoby bezpośrednio zobowiązanej (płatnika), w danym razie głowy rodziny. Wtedy również będzie zachowany jednolity charakter osoby odpowiedzialnej, która tylko w tej roli będzie się bronić przed nadmierną odpowiedzialnością, nawet wywołaną zaniedbaniem czy złą wolą głowy rodziny.

Podobnie przedstawiać się będą uprawnienia mężatki rozwiedzionej po dokonaniu wymiaru, dziecka, które osiągnie pełnoletność w toku postępowania odwoławczego. Gdyby jednak tak im, jak osieroconym krewnym zstępnym lub odwdowiałemu małżonkowi, nie dziedziczącym po głowie rodziny — nie przyznać możliwości stawiania zarzutów ustaleniom wymiarowym, słuszność nakazywałaby przyznanie w tych wszystkich przypadkach prawa samodzielnej obrony członkowi rodziny obok lub nawet wbrew stanowisku głowy rodziny.

Takie oto próby rozcięcia węzła, który z rozdarciem rodziny zadzierzga się z winy prawa pisanego i zacieśnia swobodną działalność jednostki w ramach jej interesu majątkowego i obrony swego dobra.

Z praktyki skarbowej

MGR. J. ZELKIN.

O PRAWIDŁOWE WYMIARY PODATKU DROGOWEGO.

Władze komunalne w powołaniu na art. 12 ustawy o tymcz. uregul. finansów komunalnych w brzmieniu noweli z 5.8.1938 (Dz. U. R. P. 59/38, poz. 455) rozsyłają obecnie nakazy płatnicze na podatek drogowy m. in. wszystkim bez wyjątku wykupującym świadectwa przemysłowe; praktykę taką stosuje również i Zarząd Miejski m. st. Warszawy. Czy jest ona słuszna?

Art. 12 ust. 2 p. b. cytowanej ustawy w brzmieniu znowelizowanym obciąża podatkiem drogowym nie wszystkie bez wyjątku osoby wykupujące świadectwa przemysłowe, lecz tylko i wyłącznie „przedsiębiorstwa“. W tych warunkach wypada rozważyć, czy wyrażenie „przedsiębiorstwa“, użyte przez ustawę, ma być interpretowane rozszerzająco, a w szczególności, czy może być rozciągnięte na osobiste zajęcia przemysłowe. W naszym przekonaniu taka rozszerzająca interpretacja jest błędna i to zarówno w świetle ogólnych norm prawnych, jak i w świetle zwłaszcza przepisów podatkowych.

Jeżeli wyrażenie „przedsiębiorstwa“ użyte w art. 12 ust. 2 p. b) oceniać w świetle ogólnych norm prawnych, to w zestawieniu z brzmieniem art. 40 Kod. Handl. staje się jasnym, że prawodawca rozumie tu zorganizowaną całość, posiadającą byt materialny odrębny od osoby właściciela—kupca, i mogącą być przedmiotem obrotu. Przedsiębiorstwem tedy nie będzie w rozumieniu prawa handlowego wykonywanie zajęcia przemysłowego pośrednika giełdowego, agenta ubezpieczeniowego, komiwojażera itp., nie ma bowiem w tym wypadku obiektywnej zorganizowanej całości, oderwanej od osoby właściciela.

Jednakże oparcie wymiaru podatku drogowego na cenie świadectwa przemysłowego czy karty rejestracyjnej — nakazuje przy ocenie znaczenia „przedsiębiorstwa“ stosować kryteria ustaw fiskalnych w ogóle, a ustawy o podatku przemysłowym (Dz. U. R. P. 34/36, poz. 339) wzgl. ustawy o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. 34/38, poz. 292) wraz z ustawą o opłatach rejestracyjnych od przedsiębiorstw i zajęć (Dz. U. R. P. 34/38, poz. 293) w szczególności.

W płaszczyźnie dotychczasowej ustawy o pod. przem. pojęcie „przedsiębiorstwa“ jest ustawowo wyodrębnione i przeciwstawione pojęciu „zajęcia przemysłowego“ (art. 1 i zał. do art. 23 cz. III p. D). Z rozdziału tych dwóch pojęć wynika jasno, iż zajęcia przemysłowe nie mogą być zaliczone do rzędu przedsiębiorstw nawet sensu largo, a, co za tym idzie, obliczenie podatku drogowego od ceny świadectwa przemysłowego, wykupionego na zajęcia przemysłowe — jest sprzeczne z ustawą.

Jeśli chodzi o ustawę o opł. rej. od przedsiębiorstw i zajęć, to już sama nazwa tej ustawy wskazuje na zachowanie dotychczasowego rozróżnienia; wynika to zresztą i z treści ustawy: art. 2 odróżnia przedsiębiorstwa, zakłady i składy od zajęć przemysłowych, a art. 7 odsyła przy kwalifikacji tych ostatnich do tekstu załącznika do ustawy. Część I tego załącznika zajęcia przemysłowe traktuje zupełnie odrębnie; tak samo treść art. 22 wskazuje na zupełne wyeliminowanie pojęcia „zajęcia przemysłowego“. Wreszcie rozp. wyk. do ust. o pod. obr. (Dz. U. R. P. 44/39, poz. 287 w § 10 ust. 1 również pojęcie „zajęcia“ stawia obok pojęcia „przedsiębiorstwa“ jako równorzędne.

W tych warunkach należy dojść do wniosku, że obciążanie podatkiem drogowym wszystkich osób, wykupujących świadectwa przemysłowe — jest nie zgodne z ustawą i że zachodzi konieczność rozróżnienia świadectw (wzgl. kart rejestracyjnych) wykupywanych na zajęcia przemysłowe i na pozostałe przedsiębiorstwa. Tylko cena tych ostatnich świadectw (wzgl. kart rejestracyjnych) może stanowić podstawę wymiaru podatku drogowego, zajęcia przemysłowe natomiast od tego podatku zgodnie z brzmieniem ustawy są wolne.

Glosy

INTENCJA USTAWODAWCY JAKO PODSTAWA WYKŁADNI PRAWA.

A.

MGR. J. PROROK

POJĘCIE PRZEDSIĘBIORSTWA W DEKRECIE O PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI.

Mało mamy dotychczas wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego, wydanych w sprawie sporów wynikłych na tle stosowania dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 14 stycznia 1936 o podatku od nieruchomości (Dz. U. R. P. Nr 3, poz. 14). Nie znaczy to bynajmniej, aby dekret ten był jasny i w praktyce nie nastęczał trudności, i przez jego stosowanie nie wywoływał reakcji u płatników niezadowolonych z takiej lub innej decyzji władzy podatkowej. Przeciwnie, powodem tego jest fakt, że NTA przeciążony pracami nie jest w stanie szybko rozpatrywać skarg, a po drugie, że nowy dekret ma żywot stosunkowo młody (czwarty rok stosuje się go). Te jednak wyroki, które Trybunał dotychczas ogłosił, są z zainteresowaniem przyjmowane przez czynniki skarbowe, zwłaszcza jeśli dotyczą zagadnień w dekrete jasno nie sprecyzowanych, a przepisom dawniej obowiązującym nieznanym.

Nie można się zatem dziwić, że wyrok NTA z dnia 22 czerwca 1938 l. rej. 4973*), zapadły w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości od rzeźni miejskiej Gminy miasta Kartuzy woj. pomorskiego, został przyjęty z większym niż dotychczas zaciekawieniem, ze względu zaś na motywy tegoż wyroku z pewną rezerwą. Wyrok ten bowiem poniekąd przekreślił dotychczasową praktykę władz wymiarowych w kwestii opodatkowania nieruchomości związków samorządowych i międzykomunalnych, zajętych przez przedsiębiorstwa o charakterze użyteczności publicznej, i postanowienie art. 2 pkt. 2 dekretu przedstawił w nowym świetle interpretacyjnym.

Dlatego wyrok wspomniany wymaga odpowiedniego omówienia a motywy jego poddania krytycznej ocenie. Ze względu na gramatyczny układ art. 2 pkt. 2 dekretu oraz z uwagi na intentio legis ustawodawcy (ściśle mówiąc Ministerstwa Skarbu, które było redaktorem tego przepisu) wyrok Trybunału wydaje się być sprzeczny z celem, jakiemu przepis ten — wprowadzony w odmiennej formie, niż dawniej — miał służyć.

*) p. str. 376.

I.

Motywację wspomnianego wyroku można podzielić na dwie części. Pierwsza dotyczy interpretacji pojęcia „przedsiębiorstwa“ z art. 2 pkt. 2 dekretu, druga zaś tejże interpretacji na tle ustawy o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych, w szczególności przepisów art. 27 i 31 ustawy.

NTA drogą tłumaczenia logicznego art. 2 pkt. 2 dekretu wypowiedział pogląd, że za przedsiębiorstwo w sensie dekretu z dnia 14 stycznia 1936 należy uważać takie przedsiębiorstwo, które obliczone jest na zysk gospodarczy i jest wyrazem prywatnoprawnej (kupieckiej) działalności właściciela nieruchomości, zajętej na to przedsiębiorstwo. „Z samego zestawienia — wywodzi NTA — w tekście p. 2 art. 2 — jako równorzędnych wyjątków od wolności podatkowej — nieruchomości przynoszącej dochód przez wynajęcie lub wydzierżawienie z nieruchomościami zajętej przez właściciela na przedsiębiorstwa widać, że ustawodawca wychodził ze wspólnej cechy obu powyższych kategorii nieruchomości. Jako taka wspólna cecha występuje tu charakter nieruchomości jako źródła prywatnoprawnych dochodów. Że mianowicie ustawodawca przyjął za kryterium wyłącznie dochody prywatnoprawne i to będące wynikiem gospodarki właściciela (pozostającej w tej dziedzinie prywatnej) — zostało zaznaczone w sposób niewątpliwy co do nieruchomości wydzierżawianych lub wynajmowanych, gdy zaś, jako to wyżej zauważono, logiczna interpretacja przepisów każe przyjąć jednolitość kryteriów co do obu kategorii nieruchomości, potraktowanych w dekrecie jak równorzędne wyjątki od wolności podatkowej — to trzeba przyjąć, że druga kategoria winna odpowiadać tym samym warunkom podstawowym co i pierwsza“.

Jak z powyższego widać, Trybunał potraktował drugą kategorię nieruchomości, wyłączonych spod wolności podatkowej z art. 2 pkt. 2 dekretu zbyt ciasno i jednostronnie, co się rzuca w oczy bez głębszego nawet wniknięcia w sedno motywów. Jednostronność ta jest jednak wynikiem błędnego założenia rozumowania Trybunału. NTA, wychodząc w swym poglądzie z głównej cechy pierwszej kategorii nieruchomości, mianowicie nie przynoszących dochodów przez wynajęcie lub wydzierżawianie, wyraża niedwuznaczne twierdzenie, że ta cecha „dochodowości“ odnosi się również do drugiej kategorii obiektów podatkowych. O ile w pierwszym wypadku „dochodowość“, nieruchomości tkwi w jej wynajęciu lub wydzierżawieniu — co istotnie odpowiada intencji przepisu, — to w drugim Trybunał zdaje się dopatrywać tejże „dochodowości“ w dochodowości przedsiębiorstwa. Innymi słowy do dochodowości nieruchomości, w której widzi warunek wyłączenia z wolności podatkowej, Trybunał zdąża drogą pośrednią, przez dochodowość (ściśle mówiąc: zyskowość) przedsiębiorstwa i od niej uzależnia kwalifikację samego pojęcia przedsiębiorstwa. Atoli sam tekst i gramatyczny układ p. 2 art. 2 dekretu przeczy powyższemu rozumowaniu Trybunału i jest dostatecznym kontrargumentem stanowiska instancji kasacyjnej.

Z porównania przepisu art. 2 p. 2 dekretu z takimże postanowieniem, zawartym w art. 2 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 17 czerwca 1924 o wymiarze i poborze państwowego podatku od nieruchomości w gminach miejskich oraz od niektórych budynków w gminach wiejskich (Dz. U. R. P. z 1934 Nr 76, poz. 717), widać jasno, że dekret z 14 stycznia 1936 w zasadzie przejął w całości brzmienie powołanego art. 2 pkt. 3 rozporządzenia z tym jednakowoż zastrzeżeniem, że o ile z jednej strony rozszerzył zakres zwolnienia na nieruchomości, stanowiące własność związków międzykomunalnych,

instytucji ubezpieczeń społecznych, prawnie uznanych związków i gmin wyznaniowych oraz zakładów opiekuńczych — dawniej podatkowi podlegających — to z drugiej ścieśnił krąg tego zwolnienia przez wyłączenie nieruchomości, zajętych przez przedsiębiorstwa wymienionych związków i instytucyj. Uczynił to dekret przez dodanie do dawnego tekstu przepisu zdania „oraz, gdy nie są zajęte przez przedsiębiorstwa wymienionych związków i instytucyj“. Rozdzielenie nowego zdania od poprzedniego słowem „oraz“ wskazuje wyraźnie na to, że nowa kategoria nieruchomości podlegających podatkowi z art. 2 pkt. 2, nie pozostaje w żadnym związku ani gramatycznym, ani myślowym z kategorią pierwszą. Przepis p. 2 art. 2 dekretu, stanowiąc, że wolne są od podatku nieruchomości, należące do związków samorządowych międzykomunalnych i innych szczegółowo tam wymienionych „jeżeli te nieruchomości lub ich części nie przynoszą dochodu przez wynajęcie lub wydzierżawienie oraz gdy nie są zajęte przez przedsiębiorstwa wymienionych związków i instytucyj“ obejmuje dwa rodzaje obiektów: 1) nieruchomości wynajmowane i wydzierżawiane i 2) nieruchomości zajęte na przedsiębiorstwa. Zestawienie tych dwu kategorii nieruchomości nie pozwala na wysnucie wniosku, że one stanowią równorzędne wyjątki od wolności podatkowej. Cecha pierwszej kategorii nieruchomości, jaką jest „dochodowość“, będąca wynikiem wynajęcia lub wydzierżawienia, nie może odnosić się do kategorii drugiej, bo to sprzeczne byłoby ze sformułowaniem gramatycznym przepisu. Gdyby zamiarem ustawodawcy było uczynić kryterium „dochodowości“ wspólną cechą obu kategorii nieruchomości — to brzmienie końcowych zdań p. 2 art. 2 dekretu musiałyby być zgoła odmiennie, niż jest obecnie. Ustawodawca musiałby wyraźnie i bez niedomówień myślową ująć tak, by nie budziła żadnej wątpliwości. Mianowicie końcowe zdanie p. 2 art. 2 musiałyby brzmieć np.: „jako też przez zajęcie ich przez przedsiębiorstwa wymienionych związków i instytucyj“. Taka konstrukcja przepisu byłaby może bliższa stanowisku Trybunału, co do wspólności kryterium dochodowości dla obu rodzajów nieruchomości, ale mogłaby również prowadzić do stwierdzenia — reprezentowanego przez władze skarbowe nawet przy obecnym brzmieniu art. 2 pkt. 2 — że *już samo zajęcie nieruchomości przez przedsiębiorstwo* decyduje o obowiązku podatkowym nieruchomości.

Warto obecnie zastanowić się, czy i jaki ciężar gatunkowy przy ocenie obowiązku podatkowego ma kryterium „dochodowości“ przy pierwszej kategorii nieruchomości wynajmowanych lub wydzierżawianych i czy jest ono tak doniosłe, że trzeba było, aby NTA poświęcił mu tyle uwagi. Pojęcie dochodu, o którym mowa w art. 2 pkt. 2 dekretu, nie jest synonimem czystego dochodu, będącego przedmiotem państwowego podatku dochodowego. Podatek od nieruchomości jest wybitnie przychodowy, zatem wspomniany dochód — o którym raz tylko w dekrecie jest wzmianka — jest równoznaczny z przychodem. Właściwe znaczenie „dochodu“ z art. 2 pkt. 2 nie obce jest Najwyższemu Trybunałowi Administracyjnemu — czemu już niejednokrotnie dał wyraz w poprzednich wyrokach — na gruncie jednak omawianego zagadnienia Trybunał zdaje się odmiennie rzecz potraktował, skoro wyraził pogląd, że przez przedsiębiorstwo winno się uważać jedynie te zakłady, które obliczone są na zysk, t. zn., które są dochodowe w pojęciu czystego dochodu. Otóż trzeba stwierdzić, że przy nieruchomościach wynajmowanych lub wydzierżawianych z art. 2 pkt. 2 nie decyduje osiągnięcie dochodu (przychodu), wystarczy tylko, aby w danym roku podatkowym nieruchomość była oddana w najem lub dzierżawę. Czy zaś w następstwie wynajęcia lub wydzierżawienia właściciel poniósł

straty przez niewypłacalność lokatorów, czy też zyskał dochód jest dla kwalifikacji podatkowej obojętne: „Dochodowość“ nieruchomości nie posiada więc żadnego znaczenia i jej momentem wtórnym, ubocznym obok faktu podstawowego, jakim jest najem lub dzierżawa. Nasuwa się pytanie, w jakim zatem celu ustawodawca użył jej za motyw przy pierwszej kategorii obiektów. Odpowiedź na to pytanie jest prosta. Ustawodawca nad tym głębiej właściwie się nie zastanawiał i odruchowo, wiedziony może tradycją skorzystał z takiego brzmienia przepisu, jakie zawierał art. 2 pkt. 3 obowiązującego dawniej rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 17 czerwca 1924, nie przywiązując do tego większej wagi. W każdym razie wypada nadmienić, że ujęcie przepisu art. 2 pkt. 2 nie jest szczęśliwe. Każde negatywne skonstruowanie normy prawnej budzi zawsze zastrzeżenia i nie jest jasne. Nie mniej jednak obecne brzmienie tego przepisu nie może doprowadzać do wspomnianego poglądu NTA. Jeżeli zatem kwestia dochodowości nie odgrywa żadnej roli przy pierwszej kategorii nieruchomości (wynajmowanych lub wydzierżawianych), tym bardziej nie ma ona znaczenia przy drugiej i nie może stać się jedyną i podstawową przesłanką dla określenia pojęcia „przedsiębiorstwa“ z art. 2 pkt. 2 dekretu. Następnie Trybunał zaznaczył, że zyskowność przedsiębiorstwa musi być wynikiem prywatnoprawnej (kupieckiej) działalności właściciela, aby ono mogło być uznane za przedsiębiorstwo. To zapatrywanie Trybunału, w następstwie którego Trybunał odmówił zakładom komunalnym o celach użyteczności publicznej charakteru przedsiębiorstwa, nie wytrzymuje krytyki. Fakt bowiem, że wspomniane zakłady byt swój opierają na przepisach prawa publicznego, nakładających na związki samorządowe obowiązek wykonywania pewnych świadczeń dla obywateli oraz, że obowiązek ten mieści się w ramach prawa wyłączności (monopolu) — nie ma znaczenia dla określenia pojęcia przedsiębiorstwa z dekretu. Przecież i „Polskie Koleje Państwowe“, „Polska Poczta, Telegraf i Telefon“, „Polski Monopol Solny“ i „Polski Monopol Tytoniowy“ oraz „Państwowy Monopol Spirytusowy“ też są oparte na przepisach prawa publ. i pozostają w dziedzinie prawa monopolowego Państwa — a nikt nie będzie utrzymywał, że nie są one przedsiębiorstw. w znaczeniu gospodarczym. W świetle dekretu o podatku od nieruchomości nieruchomości państwowe zajęte przez te przedsiębiorstwa w zasadzie stanowią przedmiot podatkowy, i podlegałyby podatkowi, gdyby na podstawie specjalnych aktów prawnych ustawodawca nie postanowił o ich zwolnieniu. Istota przedsiębiorstwa tkwi nie w tym, w drodze jakiego postępowania dochodzone są spory, wynikłe między przedsiębiorstwami a osobami korzystającymi z tych przedsiębiorstw, a więc czy w drodze administracyjnej czy sądowej, ani czy ich działalność opiera się na prawie wyłączności — lecz co jest przedmiotem tej działalności. Funkcje przedsiębiorstwa określają się jako czynności, polegające na wytwarzaniu, przetwarzaniu, obróbce oraz wymianie pieniężnej rzeczy i usług. Te czynności w końcowej fazie sprowadzają się zawsze do wymiany pieniężnej przedmiotów przedsiębiorstwa. Nie da się zaprzeczyć, że powyższe elementy składają się na działalność komunalnych zakładów o charakterze użyteczności publicznej. To jedna strona zagadnienia. Druga dotyczy intencji przepisu art. 2 pkt. 2 dekretu, jaką kierował się ustawodawca przy jego redagowaniu.

Intencje ustawy można wyczuć bądź z uzasadnień rządowych projektów, bądź z dyskusji komisji sejmowej i senackiej jako też prac całego plenum obu izb ustawodawczych. Odmienne przedstawia się sprawa, gdy chodzi o dekrety (rozporządzenia) z mocą ustaw, wydawane przez Prezydenta Rzplitej. W tych

aktach prawnych wola ustawodawcy zawarta w przepisach znana jest tylko projektodawcom tych przepisów, tj. poszczególnym ministerstwom, które w ramach swoich resortów te akta prawne opracowywały.

W dziedzinie podatkowej Ministerstwo Skarbu, realizując oddawna zasadę równomierności w obciążeniu daninami publicznymi działalności gospodarczej, dąży do sprawiedliwego rozkładu podatków na każdą działalność i każdy przedmiot niezależnie od charakteru osoby reprezentującej tę działalność i w następstwie tego obowiązanej do opłacania podatków. Powyższa zasada znalazła swój wyraz również w dekrete z dnia 14 stycznia 1936 (Dz. Ust. poz. 14). Myślą przewodnią dekretu było opodatkowanie *wszystkich* nieruchomości zarówno prywatnych, jak i państwowych i samorządowych z tym jednak wyjątkiem, by nieruchomości państwowe były użytkowane przez przedsiębiorstwa państwowe, posiadające odrębną osobowość prawną i nie były zwolnione od podatku z mocy szczególnych przepisów, zaś nieruchomości związkowych samorządowych i międzykomunalnych, dalej instytucji ubezpieczeń społecznych, prawnie uznanych związków i gmin wyznaniowych i ich instytucji, zakładów opiekuńczych oraz instytucji naukowych, oświatowych i dobroczynnych nie były wynajmowane lub wdzierżawione, oraz nie były zajęte przez *przedsiębiorstwa* tychże związków i instytucji. Wprawdzie dekret nie sprecyzował bliżej pojęcia przedsiębiorstwa, jednakże przez to nie otworzył w drodze interpretacyjnej możliwości dowolnego i ciasnego jego tłumaczenia. Jeśli przestudiuje się wszystkie przepisy z zakresu podatków państwowych, to okaże się, że ani jedno nie konkretyzowało pojęcia przedsiębiorstwa; nawet tak kazuistyczna ustawa, jaką była ustawa o państwowym podatku przemysłowym z dnia 15 lipca 1925 (Dz. Ust. z 1936 Nr 46, poz. 339). Natomiast, zależnie od potrzeb dawały pewne określenia, które miały sens i wartość tylko w dziedzinie tymi przepisami unormowanej. I tak ustawa z dnia 17 grudnia 1931 o podatku od energii elektrycznej (Dz. Ust. z 1934 poz. 720) i rozporządzenie wykonawcze do niej, nie negując w zasadzie cech przedsiębiorstwa zakładów o charakterze użyteczności publicznej zwalnia od podatku zakłady wodociągowe, kanalizacyjne, kąpieliska, laboratoria itd. (§ 7 rozp. wykon.) z tego względu, że ich nie uważa za przemysłowe i handlowe. Wspomniana ustawa o państwowym podatku przemysłowym *uznała* komunalne zakłady użyteczności publicznej jak wodociągi, kanalizacje, elektrownie, tramwaje, gazownie, rzeźnie itp. *za przedsiębiorstwa*, skoro w art. 3 pkt. 3 zamieściła postanowienie o ich zwolnieniu. Płyne stąd wniosek, że uważała je za przedmioty podlegające podatkowi, tylko w drodze wyjątkowej przyznała im przywilej wolności podatkowej. Niepodawanie w ustawach podatkowych bliższych wskazówek co do pojęcia przedsiębiorstwa ma swoje uzasadnienie w tym, że „przedsiębiorstwo“ nie jest pojęciem prawnym i nie da się ściśle zdefiniować i ująć w konkretne formy i dlatego winno się je rozumieć w znaczeniu potocznym, ogólnie używanym. Skoro zatem dekret o podatku od nieruchomości nie powiedział, co należy uważać za przedsiębiorstwo w sensie art. 2 pkt. 2, to musi się przyjąć, że miał on na uwadze właśnie takie przedsiębiorstwa, i że objął nimi nie tylko przedsiębiorstwa głównie obliczone na zysk gospodarczy, ale również i te, których przeznaczeniem w zasadzie jest służenie celom publicznym a zyskowość (zarobkowość) stanowi cel uboczny.

Ministerstwo Skarbu, jako projektodawca dekretu zdawało sobie sprawę z tego, że w dziedzinie stosunków komunalnych, związki samorządowe prowadzą głównie przedsiębiorstwa, które służą w pierwszej linii dobru ogółu obywateli miasta i co do których, w myśl specjalnych przepisów, gminy mają prawo mo-

nopolowe. Gdyby ustawodawca nie chciał objąć mianem przedsiębiorstwa z art. 2 pkt. 2 owych zakładów i urzędzeń miejskich o charakterze użyteczności publicznej, to by to wyraźnie w dekreście zaznaczył. Ale jeśli — jak wyżej wspomniano — ideą przewodnią dekretu było zrównanie pod względem podatkowym przedsiębiorstw prywatnych, państwowych i samorządowych w myśl naczelnej zasady sprawiedliwości w obciążaniu podatkami każdej działalności gospodarczej, to przy poglądie, jaki wypowiedział NTA, dekret popadłby w sprzeczność sam w sobie i sprzeniewierzyłby się tej zasadzie. W konsekwencji powyższego końcowego zastrzeżenia przepisu art. 2 pkt. 2 nie miałyby żadnego pozytywnego znaczenia. I znów wytworzyłaby się taka sytuacja, jak dawniej, że np. elektrownia prywatna opłacałaby podatek od nieruchomości, a elektrownia miejska byłaby od niego wolna. Przecież oba te zakłady przemysłowe, wytwarzające energię elektryczną niczym się nie różnią i są typowymi przedsiębiorstwami w pojęciu gospodarczym, tylko że jedno jest w rękach prywatnych, a drugie jest prowadzone przez samorząd. W wyniku wyroku NTA stan prawny, istniejący przed wejściem w życie dekretu z 14 stycznia 1936 nie uległby żadnej zmianie, co poddałoby w wątpliwość cel nowelizacji art. 2 pkt. 2 dekretu w porównaniu z dawnym art. 2 pkt. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej.

Że taka była intencja dekretu, jak wyżej przedstawiono, wyraźnie wynika z enuncjacji Ministerstwa Skarbu w okólniku z dnia 21 listopada 1937 L. D. V. 29715/3/37 (Dz. Urz. Min. Sk. Nr 31, poz. 899) oraz ostatnio ogłoszonego wyjaśnienia z dnia 29 kwietnia 1939 L. D. V. 7587/3/39. W wspomnianych okólnikach Ministerstwo Skarbu, jako wyłącznie powołane do wykładni art. 2 p. 2 dekretu stwierdziło w sposób niewątpliwy i autorytatywny, że przez przedsiębiorstwa, o których mowa — należy rozumieć nie tylko przedsiębiorstwa obliczone na zysk gospodarczy, ale i przedsiębiorstwa o charakterze użyteczności publicznej.

Wspomnieć należy, że Najwyższy Trybunał Administracyjny powołał się wprawdzie w wyroku na to, że jego rozumowanie „jest zgodne z duchem obowiązującego ustawodawstwa“, lecz nie znając właściwego sensu art. 2 pkt. 2 dekretu (gdyż nawet uzasadnienie do projektu dekretu pominęło tę kwestię), Trybunał intencji przepisu art. 2 pkt. 2 tylko się domniemywał, co w istocie również podważa słuszność poglądu Trybunału na pojęcie przedsiębiorstwa z omawianego dekretu.

II.

Przedmiotem wyroku była sprawa dotycząca wymiaru podatku od nieruchomości od miejskiej rzeźni w Kartuzach. Dla uzasadnienia więc trafności swojego stanowiska, co do pojęcia „komunalnego przedsiębiorstwa“ NTA oparł się na przepisach ustawy o tymcz. ureg. fin. kom. (w brzmieniu z r. 1936 Dz. Ust. poz. 454), przy tym powołał się na zasadzie § 57 swego regulaminu poz. 968/32 Dz. Ust. na stanowisko zajęte w wyroku z 10 stycznia 1934 l. rej. 3745/32 w sprawie ze skargi Mordki N. i in.*). W ten sposób NTA rozciągnął swoje wywody z tegoż wyroku na rozważania na tle przepisu art. 2 pkt. 2 dekretu.

Otóż należy zaznaczyć na wstępie, że przedmiotem wyroku z dnia 10 stycznia 1934 była kwestia daniny komunalnej z art. 31 ustawy o tymcz. ureg. fin. kom. W rozpatrywanej sprawie chodziło o ustalenie, czy przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjne podpadają pod wspomniany art. 31 ustawy, a zatem

*) p. str. 377.

czy właściciele nieruchomości, przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych, którym powyższe przedsiębiorstwa przynoszą szczególne korzyści gospodarcze lub udogodnienia — podlegają obowiązkowi opłacania specjalnych dopłat komunalnych na cele pokrycia kosztów założenia i utrzymania tychże urządzeń. Czytając wspomniany wyrok nie można oprzeć się myśli, że intencją tak władzy wymiarowej i orzekającej (Magistratu m. Częstochowy i Wojewody kieleckiego), jak i Trybunału było uznać powyższe urządzenia (do których należy zaliczyć elektrownie, rzeźnie, tramwaje, gazownie itd.) za zakłady dobra publicznego — o których mowa w art. 31 ustawy — a to celem objęcia ich działaniem tegoż przepisu. Gdyby NTA w powyższym wyroku podzielił zapatrywanie strony skarżącej, która, powołując się na przepis § 1 rozporządzenia wykonawczego z 16 czerwca 1924 poz. 790 Dz. Ust. (obecnie § 107 rozporządzenia z 23 listopada 1932 poz. 937 Dz. Ust., w treści identyczny z powyższym § 1), twierdziła, że przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne nie jest zakładem dobra publicznego i z tego względu nie podlega działaniu art. 31 ustawy o specjalnych dopłatach — to jak to słusznie podniósł NTA, wspomniany art. 31 *nie miałby znaczenia*, gdyż „nie sposób wyobrazić sobie szczególnych korzyści i udogodnień, jakie osiągają właściciele nieruchomości i przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych jako tacy z tego rodzaju zakładów dobra publicznego“, za które w myśl § 1 rozporządzenia uważa się szpitale, ambulatoria, przytułki itd. Jasne się zatem staje, że Najwyższy Trybunał Administracyjny w wyroku musiał dojść do konkluzji, że zakłady komunalne o charakterze użyteczności publicznej są zakładami dobra publicznego i jako takie podlegają obowiązkowi opłacania dopłat specjalnych z art. 31 ustawy. Zaznacza się, że Trybunał pojęcie „użyteczności publicznej“ uznał za równoznaczne z pojęciem „dobra publicznego“. Tym tłumaczy się sięgnięcie przez Trybunał w rozpatrywanej sprawie nawet do materiałów legislacyjnych, zawartych w uzasadnieniu rządowym do projektu ustawy o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych, jak również do protokołu Komisji Sejmowej (druk sejmowy Nr 674/23). Odmienny wynik rozważań Trybunału w wyroku, w szczególności idący po myśli żądań skarżących, pozbawiłby związki samorządowe korzyści materialnych, jakie wiązane były z przepisem art. 31 o specjalnych dopłatach. Nie można jednak pominąć tej okoliczności, że ustawa o tymcz. ureg. fin. kom. w omawianej dziedzinie zawiera pewne sprzeczności i że wydane na jej podstawie rozporządzenie wykonawcze nie jest zgodne z zasadniczymi przepisami materialnymi. Mianowicie, że przepis § 107 rozporządzenia wykonawczego (w obecnym brzmieniu) jest zbyt ciasny na tle art. 31 ustawy. Nie jest jednak rzeczą niniejszych uwag badanie powyższej kwestii.

Wyrok z dnia 10 stycznia 1934, jako dotyczący kwestii daniny komunalnej i ograniczający się wyłącznie do rozważań interpretacyjnych art. 27 i 31 ustawy, nie może jednak stanowić oparcia dostatecznego dla oceny pojęcia przedsiębiorstwa z art. 2 pkt. 2 dekretu, który odnośną sprawę traktuje odmiennie. Raz dlatego, że dekret zawiera przepisy normujące dziedzinę podatku od nieruchomości, nie pozostającego w żadnym związku ze sprawami z ustawy o tymcz. ureg. fin. komun., po wtóre ze względu na intencję przepisu art. 2 pkt. 2 i jego układ gramatyczny. Należy zauważyć, że co według ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. nie jest przedsiębiorstwem, niekoniecznie musi nie być również przedsiębiorstwem wedle dekretu o podatku od nieruchomości. W tej bowiem materii decyduje wola ustawodawcy. Wolą zaś ustawodawcy było uważać dla celów podatku od nieruchomości zakłady użyteczności publicznej za przedsiębiorstwa.

ADW. L. S. MARGULIES.

OPODATKOWANIE ALIMENTÓW.

Orzecznictwo kasacyjne Najwyższego Trybunału Administracyjnego jest niewątpliwie bardziej stałe od orzecznictwa Sądu Najwyższego, przez co judykatura Najwyższego Trybunału Administracyjnego stwarza bardziej trwałe podstawy dla wykładni m. in. i prawa podatkowego. Orzecznictwo Najwyższego Trybunału Administracyjnego kroczy normalnie utartymi drogami, stanowiąc podstawy dla praktyki skarbowej. Ten konserwatyzm ma charakter niewątpliwie jednak bardziej oświecony i pod względem teorii prawa gospodarczego oraz praktyki ulega powolnym, może zbyt powolnym, ale jednak określonym modyfikacjom.

W zesz. 4-5 OPA za rok 1939 pod poz. 2589*) znajdujemy wyrok — powiedziałbym — rewelacyjny nie tylko ze względu na tezę, która została wpisana do księgi zasad prawnych Najwyższego Trybunału Administracyjnego, ale bardziej jeszcze ze względu na uzasadnienie tego wyroku. Najwyższy Trybunał Administracyjny w tezie swej stwierdził, że związek gospodarczy wymagany w art. 10 ustawy o podatku dochodowym nie musi istnieć między wydatkiem a tym samym źródłem, na którym wydatek ten ciąży. Natomiast w uzasadnieniu tego wyroku Najwyższy Trybunał Administracyjny stanął na stanowisku zmiany wykładni, która poszła w kierunku rozszerzającym, że nie to samo źródło musi być obciążone długiem, który obciąża dochód i że każde inne źródło mogło spowodować wydatek obciążający ten dochód, jakkolwiek z treści ustawy zdaniem NTA bardziej uzasadnione było pierwotne, bardziej ograniczające stanowisko NTA, na tego zaś rodzaju wykładnię, niewątpliwie liberalną dla życia gospodarczego, idzie NTA ze względu na nowy kierunek polityki podatkowej, która znalazła też wyraz w noweli do ustawy o podatku dochodowym z dnia 22 listopada 1935 r., jak również w ustawie o ulgach inwestycyjnych.

Zdaniem NTA należy wprowadzić obecnie wykładnię odpowiadającą tendencjom rozwojowym ustawodawstwa podatkowego. NTA wprowadził więc wykładnię jakby wbrew ustawie, a licząc się z tendencjami rozwojowymi ustawodawstwa podatkowego. W moim rozumieniu w tym właśnie tkwi rewelacyjność wyroku.

Jednakże z tego stanowiska niewątpliwie należy wyciągnąć dalej idące konsekwencje. NTA w całym szeregu wyroków, a mianowicie w wyroku z dnia 12 listopada 1937, l. rej. 6565/35 — OPA 2069/38, w wyroku z dnia 24 lutego 1937, l. rej. 6874/35 — OPA 2308/38 z glosą prof. Czumy oraz w wielu innych wypowiedział zasadę, iż w stosunkach alimentarnych, t. j. przy pomocy udzielanej rodzinie — czy to żonie separowanej lub rozwiedzionej, czy dzieciom pełnoletnim, czy też rodzicom niedołącznym, czy wreszcie w związku z innymi obowiązkami rodzinnymi — odsetki od długów hipotecznych, które zaciągnięto celem zrealizowania tej pomocy, we wszystkich tego rodzaju wypadkach nie podlegają odliczeniu od dochodu.

Stanowisko to w moim rozumieniu przy raz przyjętej zasadzie, iż nowe tendencje w polityce podatkowej powinny stanowić kanwę wykładni, nie da się utrzymać.

Wystarczy przypomnieć tu nowelę ogłoszoną w r. 1938, z której wynika, że

*) PSK. 6/277/39.

wolne są od opodatkowania przychody na pokrycie kosztów utrzymania osób fizycznych, których dochód nie podlega opodatkowaniu na podstawie przepisów Działu I ustawy o podatku dochodowym. Nowelizacja poszła w tym kierunku, aby zwolnić od podwójnego opodatkowania osoby, które opłacają podatek dochodowy od uposażeń, a z tytułu swoich obowiązków alimentarnych udzielają pomocy pieniężnej, która to pomoc uległaby opodatkowaniu po raz drugi. Ustawodawca w ten sposób ujawnił wyraźnie tendencję do usunięcia podwójnego opodatkowania tam, gdzie to usunięcie było najtrudniejsze, gdyż opodatkowanie z Działu II dokonywa się mechanicznie przez potrącenie podatku, i gdzie nie można było uwzględnić obciążeń wynikających z alimentów. Postanowiono zatem zmniejszyć zło przez zwolnienie tych sum spod opodatkowania w Dziale I.

Czyżby z powyższego postanowienia nie wynikała wyraźnie tendencja ustawodawcza do usunięcia podwójnego opodatkowania tych, którzy alimentów udzielają, i tych, którzy je otrzymują?

(Stanowisko moje w tym przedmiocie podziela zresztą prof. Ignacy Czuma w swojej glosie, która zwraca uwagę na tendencję ustawodawstwa polskiego do usuwania podwójnego opodatkowania w noweli do ustawy o podatku dochodowym odnośnie do dywidend).

Argumentacja a contrario, iż jeżeli ustawodawca zajął się specjalnie osobami osiągającymi dochód z Działu II, to widocznie nie chciał lub nie uważał za stosowne zająć się zwolnieniem od podwójnego opodatkowania osób, które posiadają dochód z Działu I i alimentują swoją rodzinę, jest niesłuszna, gdyż ustawodawca raczej uważał, że tamta kwestia w ogóle nie jest sporna i nie wymaga żadnych wyjaśnień, a tylko opodatkowani z Działu II mogliby bez noweli ulec opodatkowaniu z Działu I (podwójne opodatkowanie tego samego dochodu). Wystarczy stwierdzić, iż do wiadomości kompetentnych sfer doszły orzeczenia NTA z roku 1937 i 1938 dopiero wówczas, gdy projekt już był przyjęty przez Sejm i zmiana tego projektu nie wydawała się wskazaną, gdyż słusznie przypuszczano, iż z noweli tej wynikać będzie tendencja do uniknięcia podwójnego opodatkowania (por. uwagę prof. Czumy).

W ten sposób nowa metoda interpretacyjna NTA mogłaby być z pożytkiem w danym wypadku zastosowana do dotychczasowej niewłaściwej wykładni NTA.

Tenże wyrok w swojej zasadniczej tezie przyjmuje za podstawę, iż należy stosować zasadę odliczania ciężarów od różnych źródeł dochodu, niezależnie od okoliczności, czy ciężar ten do danego źródła dochodu był przywiązany. Ta teza może mieć zastosowanie do nowej wykładni NTA.

Podatek dochodowy związany jest z całokształtem działalności gospodarczej jednostki. Ta działalność gospodarcza jednostki nie jest oderwana od stosunków rodzinnych, od inwestycji w rozumieniu majątkowym wyłożonych przez członków rodziny — przez ojca, teścia, czy żonę — w okresie poprzedzającym uzyskanie przez daną jednostkę dochodu podlegającego opodatkowaniu. Czyżby te nakłady inwestycyjne, które co prawda z ulg inwestycyjnych nie korzystają, a które stanowią w sposób decydujący często o przyszłości gospodarczej danej jednostki i o jej źródłach dochodu nie uzasadniały gospodarczo określonych obciążeń z tego tytułu? Zależność gospodarcza pomiędzy wydatkiem jednego małżonka dla osiągnięcia i zdobycia źródła dochodu dla drugiego współmałżonka jest oczywista. Tak oczywistym jest zagospodarowanie dzieci przez rodziców,

przy czym źródła dochodu dzieci uzależnione są od pomocy gospodarczej rodziców.

Moglibyśmy tych przykładów w najrozmaitszych postaciach mnożyć bez końca. Nie zawsze można z całą ścisłością w postępowaniu wymiarowym czy odwoławczym udowodnić, w jakiej wysokości te ciężary były przez otrzymującego alimenty ponoszone, a jednak na powstanie źródła dochodu u syna, zięcia czy męża jakże często złożyły się poważnie owe inwestycje, które byłyby może udowodnialne, gdyby nie bliskość zachodzących stosunków rodzinnych, które kwalifikują te inwestycje raczej jako alimenty.

Gdy więc NTA w jednym ze swoich wyroków, a mianowicie w wyroku ze sprawy Hindy K., I. rej. 5002/37 z dnia 26 września 1938*) stwierdził, że istnieje obowiązek alimentarny matki w stosunku do dziecka, że zbyteczny jest wyrok sądowy, któryby stanowił tytuł prawny do tego obciążenia, to NTA nie mógł przejść nad tym zagadnieniem do porządku dziennego i wyraźnie uznał, że „są pewne stany faktyczne, z którymi ustawa łączy określone skutki prawne“ i że to jest dostatecznym uzasadnieniem istnienia obowiązku opłacania alimentów. Zaraz jednak dalej NTA skutki podatkowe ogranicza i uzależnia od istnienia związku gospodarczego pomiędzy obciążeniami a tym stanem faktycznym i prawnym, który do obciążeń tych upoważnia. Dla NTA obojętne jest w danym wypadku istnienie takiego obowiązku alimentarnego, który nie został zanegowany, a ważną rzeczą jest dowód, iż związek gospodarczy pomiędzy źródłem alimentującego i alimentowanego istnieje. Udowadnianie tego rodzaju związku gospodarczego wstecz, gdy prawodawstwo w ogóle nie przewidywało przeprowadzenia dowodów w postaci zbierania dokumentów na tego rodzaju inwestycje w stosunkach rodzinnych, stanowi zaprzeczenie rzeczywistego stanu rzeczy, która to rzeczywistość w stosunkach rodzinnych odbiega od zbędnej formalistyki, t. j. ustalania księgami i aktami z datą pewną zależności poszczególnych czynności, z którejby wynikał związek gospodarczy wymagany w orzecznictwie.

Pojęcie związku gospodarczego schodzi się tu i wiąże ze związkiem rodzinnym, który, jeśli chodzi o bliskich krewnych, wprost z mocy prawa stwarza domniemanie o istnieniu związku gospodarczego. (Rodzina włościańska, rodzina kupiecka). Ta ostatnia znalazła nawet odbicie w wyroku SN z dnia 17.11.1927 Nr K 2921 całej Izby Karnej.

Wspólnota rodzinna warunkuje wspólnotę gospodarczą, w okresie powstania obowiązku alimentarnego, — nie wymaga przeto żadnego dowodu. To domniemanie przemawia za istnieniem związku gospodarczego pomiędzy alimentami a źródłem, z którego członek rodziny alimenty te czerpie.

Na tematy skarbowe

OPINIE „POLSKIEGO PROCESU CYWILNEGO“ W SPRAWACH SKARBOWYCH.

1. MOC DOWODOWA KSIĄG HANDLOWYCH.

Czy księgom handlowym, prowadzonym dla wymiaru państwowego podatku przemysłowego, służy w postępowaniu procesowym moc dowodowa?

Księgi prowadzone według przepisów ustawodawstwa podatkowego ma-

*) p. str. 373.

ją w zakresie postępowania procesowego moc dowodową narówni z księgami handlowymi. (*Józef Horszowski*).

Komitet redakcyjny w zwiększonym składzie zaaprobował powyższą odpowiedź (Nr 8/1933 str. 251—252).

2. PEŁNOMOCNICTWA. KOSZT OPŁATY STEMPLOWEJ.

Jakiej opłacie stempłowej podlega pełnomocnictwo procesowe, zawierające upoważnienie do odbioru zasądzanego przedmiotu sporu?

Pełnomocnictwo procesowe, upoważniające do zastępstwa w sprawie, która należy w pierwszej instancji do właściwości sądu okręgowego, a zawierające upoważnienie do odbioru zasądzanego przedmiotu sporu, podlega: 1) opłacie w wysokości 3 zł — a) w sprawach o roszczenie pieniężne, którego kwota nie przewyższa 500 zł, b) w sprawach o roszczenie pieniężne z tytułu stosunku służbowego — bez względu na wysokość roszczenia pieniężnego; 2) opłacie w wysokości 4 zł (= 3 zł plus 1 zł) — w sprawach o roszczenie pieniężne, nie wynikające ze stosunku służbowego, którego kwota przewyższa 500 zł.

Jeżeli w sprawie o roszczenie pieniężne, nie wynikające ze stosunku służbowego, powód, obok roszczenia głównego, żąda odsetek, pożytków i kosztów (art. 16 K. P. C.), stawka w wysokości 3 zł może być zastosowana tylko wówczas, gdy jest niewątpliwe, że suma łączna należności głównej i należności ubocznych, do której odbioru jest upoważniony pełnomocnik, nie przewyższy 500 zł.

Powyższe tezy mają zastosowanie do pełnomocnictwa procesowego, upoważniającego do zastępstwa w sprawie, która należy w pierwszej instancji do właściwości sądu grodzkiego — z tą zmianą, że stawkę 3 zł zastępuje się stawką 1 zł, a stawkę 4 zł zastępuje się stawkę 2 zł. (*Achilles Rosenkranz*).

Ścisłejszy komitet redakcyjny zaaprobował powyższą odpowiedź (Nr 8/1933 str. 247—249).

Czy i w jakiej wysokości należy się opłata stempłowa od pełnomocnictwa, złożonego w postępowaniu karnym przez powoda cywilnego?

Pełnomocnictwo, złożone w postępowaniu karnym przez powoda cywilnego, podlega opłacie stempłowej według tych samych zasad, jakie dotyczą pełnomocnictwa w postępowaniu cywilnym. (*Achilles Rosenkranz*).

Ścisłejszy komitet redakcyjny zaaprobował powyższą odpowiedź. (Nr 19/1933 str. 593—594).

Ile wynosi opłata stempłowa od złożonego w sądzie odpisu pełnomocnictwa, które przekracza zakres pełnomocnictwa procesowego?

Odpis pełnomocnictwa, przekraczającego zakres pełnomocnictwa procesowego, złożony w postępowaniu, należącym w 1-ej instancji do sądu grodzkiego, podlega opłacie w wysokości 1 zł. Takież odpis, złożony w postępowaniu, należącym w 1-ej instancji do sądu okręgowego, podlega opłacie takiej samej, jaka należy się od oryginału, a zatem zasadniczo w wysokości 5 zł; wyjątkowo odpis taki podlega opłacie niższej — mianowicie, gdy pełnomocnictwo o tyle tylko przekracza zakres pełnomocnictwa procesowego, że upoważnia do odbioru zasądzanego przedmiotu sporu; w tym przypadku opłata stempłowa wynosi 3 zł — a) w sprawach o roszczenie pieniężne, którego kwota nie przewyższa 500 zł, b) w sprawach o roszczenie pieniężne z tytułu stosunku służbowego, bez względu na wysokość roszczenia, c) w sprawach majątkowych, których przedmiotem nie jest roszczenie pieniężne; opłata wynosi 4 zł, w sprawach o roszczenie pieniężne, nie wynikające ze stosunku służbowego, którego kwota

przewyższa 500 zł. Odpis, o jakim mowa, jest wolny od opłaty w przypadkach, w których jest zwolniony od opłaty oryginał; nadto jest wolny od opłaty odpis, przeznaczony dla osoby, uczestniczącej w sprawie (art. 112 p. 7 u. o. s. w związku z art. 139 K. P. C.). (*Achilles Rosenkranz*).

Komitet redakcyjny w zwiększonym składzie zaaprobował powyższą odpowiedź. (Nr 17/1933 str. 535—536).

3. POSTĘPOWANIE EGZEKUCYJNE.

Czy zestawienie podatków i innych danin publicznych w myśl art. 680 p. 4 K. P. C. winno być zgłoszone do chwili rozpoczęcia licytacji, czy też może być zgłoszone do upływu dnia, w którym licytacja nastąpiła?

Zestawienie podatków i innych danin publicznych winno być pod rygorem utraty pierwszeństwa zaspokojenia zgłoszone w terminie licytacyjnym przed rozpoczęciem licytacji. (*Antoni Władysław Bartz*).

Komitet redakcyjny w składzie 3 członków zaaprobował powyższą odpowiedź. (Nr 24/1934 str. 760—761).

Czy odsetki od kapitałów zabezpieczonych hipotecznie, pochodzące z czasu przed ostatnim dwuleciem przed licytacją, tudzież odsetki od kapitałów niezabezpieczonych oraz koszty procesu w poszukiwaniu kapitałów niezabezpieczonych, ulegają zaspokojeniu po karach, grzywnych i podwyżkach stemplowych?

Odsetki od kapitałów zabezpieczonych hipotecznie, pochodzące z czasu przed ostatnim dwuleciem przed licytacją, tudzież odsetki od kapitałów niezabezpieczonych oraz koszty procesu w poszukiwaniu kapitałów niezabezpieczonych, ulegają zaspokojeniu w ostatniej kategorii. (7-ej) przed karami, grzywnami i podwyżkami stemplowymi. (*Karol Mandel*).

Komitet redakcyjny w składzie 6 członków zaaprobował powyższą odpowiedź. (Nr 3/1934 str. 84 i 88—89).

W jakiej kolejności znajduje zaspokojenie w planie klasyfikacyjnym funduszów uzyskanych przez egzekucję z nieruchomości nadzwyczajna danina majątkowa?

Nadzwyczajna danina majątkowa przy podziale sumy uzyskanej z egzekucji z nieruchomości podlega zaspokojeniu w kolejności punktu 6 lub 7 art. 800 § 1 K. P. C. (zależnie od okresu, za który danina przypada). (*Józef Stawski*).

Komitet redakcyjny w składzie 6 członków zaaprobował powyższą odpowiedź. (Nr 12-13/1936 str. 400 i 403).

Co należy rozumieć przez „daniny publiczne“ w art. 511, 548 i 671 K. H., normujących podział ceny, osiągniętej ze sprzedaży towaru?

Przez daninę publiczną rozumieć należy każdą należność publiczno-prawną, przypadającą od sprzedanego towaru, bez względu na to, czy należy ją kwalifikować jako podatek, kto jest powołany do jej wymiaru oraz komu przypada, czy Skarbowi Państwa, czy związkowi przymusowemu. (*Maurycy Allershand*).

Komitet redakcyjny w składzie 8 członków zaaprobował powyższą odpowiedź. (Nr 7-8/1936 str. 244—245).

Czy koszty postępowania w art. 693 K. P. C. są to „koszty egzekucyjne“ z art. 800 § 1, czy też wchodzi tu jeszcze inne koszty procesu i egzekucji?

Pod wyrażeniem „koszty postępowania“, użytym w art. 693 K. P. C. należy rozumieć tylko koszty egzekucyjne w rozumieniu art. 800 § 1 pkt. 1 K. P. C. (*Franciszek Jaglarz*).

Komitet redakcyjny w składzie 8 członków zaaprobował powyższą odpowiedź. (Nr 21-22/1938 str. 692 i 693).

W jakim trybie i jaki sąd rozpoznaje wnioski urzędu skarbowego o zabezpieczenie należności niepłatnych na nieruchomościach (§ 120 rozporządzenia o postępowaniu egzekucyjnym władz skarbowych)?

1) Wnioski urzędów skarbowych o zabezpieczenie z § 120 rozporządzenia o postępowaniu egzekucyjnym władz skarbowych rozpoznaje właściwy sąd hipoteczny w trybie hipotecznym,

2) przepisy hipoteczne decydują także o formie tego zabezpieczenia; na obszarze działania ustawy hipotecznej z 1818 r. zabezpieczenie to może nastąpić w miarę obowiązujących przepisów o hipotece prawnej. (*Stanisław Hillbricht*).

Komitet redakcyjny w składzie 3 członków zaaprobował powyższą odpowiedź. (Nr 5/1934 str. 157, 158, 159).

Czy postanowienie art. 1 zdania Rady Państwa z dnia 29 maja (11 czerwca) 1897 roku, stanowiącego załącznik do art. 1527 ros. u. p. c., nadające Skarbowi Państwa prawo do hipoteki prawnej dla wszystkich jego należności, posiadających charakter bezsporny, zachowało moc obowiązującą po wejściu w życie K. P. C.?

Tak postanowienie art. 1 zdania Rady Państwa z dnia 29 maja (11 czerwca) 1897 roku, stanowiącego załącznik do art. 1527 ros. u. p. c., nadające Skarbowi Państwa prawo do hipoteki prawnej dla wszystkich jego należności, posiadających charakter bezsporny, zachowało moc obowiązującą po wejściu w życie K. P. C. (*Witold Bendetson*).

Komitet redakcyjny w składzie 3 członków zaaprobował powyższą odpowiedź. (Nr 5/1934 str. 154 i 156).

Czy w przypadku zajęcia wierzytelności, przypadających dłużnikowi od skarbu państwa lub związku komunalnego z tytułu dostaw lub robót, przed ukończeniem dostawy lub roboty, zajęcie to jest ważne i jeżeli jest ważne, to jakie osiąga skutki?

1) Zajęcie wierzytelności, przypadającej dłużnikowi od skarbu państwa lub związku komunalnego z tytułu dostaw lub robót, dokonane wbrew art. 635 § 2 k. p. c., jest nieważne i nie azasadnia żadnych skutków prawnych, aż do momentu ukończenia stosunku wynikającego z umowy dostawy i wykonania roboty;

2) że jednak art. 635 § 2 nie zabrania zajęcia — choćby przed ukończeniem stosunku umownego dostawy lub roboty — tych należności, które w chwili ukończenia tego stosunku przypadać będą przedsiębiorcy. (*Stanisław Hillbricht*).

Komitet redakcyjny w zwiększonym składzie zaaprobował powyższą odpowiedź. (Nr 18/1933 str. 571 i 573).

4. TRYB USTALENIA ODPOWIEDZIALNOŚCI SPADKOBIERCÓW ZA NALEŻNOŚCI PODATKOWE SPADKODAWCY.

Jaka władza — sądowa czy skarbowa — powołana jest do orzekania o przewidzianej w art. 133 Ordynacji Podatkowej odpowiedzialności spadkobierców za należności podatkowe spadkodawcy i masy spadkowej?

1) Do orzekania o odpowiedzialności spadkobierców za należności podatkowe spadkodawcy lub masy spadkowej powołane są wyłącznie władze skarbowe (pod kontrolą prawną Najwyższego Trybunału Administracyjnego);

NA TEMATY SKARBOWE

2) o ile przymiot spadkobiercy i rozmiar jego odpowiedzialności za zobowiązania spadkowe nie zostały już stwierdzone przez sąd w trybie sądowego postępowania spadkowego, władze skarbowe badają i oceniają samodzielnie także pytania wstępne z zakresu prawa spadkowego;

3) sądowe ustalenie tych pytań wstępnych w drodze powództwa sądowego przeciwko Skarbowi Państwa nie jest dopuszczalne;

4) w przypadku egzekucji sądowej przeciwko spadkobiercy na zasadzie tytułu wykonawczego, wydanego przeciwko spadkodawcy, gdy następstwo ustalone zostało przez sąd, dopuszczalne jest kwestionowanie przejścia zobowiązania w trybie powództwa z art. 566 § 1 p. 1 k. p. c. (*Stanisław Hillbricht*).

Komitet redakcyjny w składzie 7 członków zaaprobował powyższą odpowiedź. (Nr 1-2/1935 str. 56 i 59).

5. ODPOWIEDZIALNOŚĆ SKARBU PAŃSTWA ZA DZIAŁALNOŚĆ ORGANÓW EGZEKUCYJNYCH.

Czy roszczenie przeciwko Skarbowi Państwa o wynagrodzenie szkody, wyrażonej w toku egzekucji administracyjnej wskutek sprzedaży ruchomości osoby trzeciej, podpada pod przepis art. 13 § 2 p. 2 K. P. C.?

Tak jest — podpada pod przepis art. 13 § 2 p. 2 K. P. C. (*Witold Świącicki*).

Komitet redakcyjny w składzie 5 członków zaaprobował powyższą odpowiedź. (Nr 3-4/1936 str. 112).

6. PRZESĄD POSTĘPOWANIA KARNO - ADMINISTRACYJNEGO W POSTĘPOWANIU CYWILNYM.

Jaki jest stosunek art. 7 K. P. C. do art. 23 rozporządzenia o postępowaniu karno - administracyjnym?

Orzeczenie karno-administracyjne nie może stanowić przesaądu karnego, w rozumieniu art. 7 K. P. C., dla powszechnego sądu cywilnego. (*Roman Polkowski*).

Komitet redakcyjny w zwiększonym składzie zaaprobował powyższą odpowiedź. Nr 2/1933 str. 53 i 54).

7. TAJEMNICA URZĘDOWA A PROCES CYWILNY.

Czy jest dopuszczalne wydanie przez sąd stronie zaświadczenia, upoważniającego do otrzymania od urzędu skarbowego informacji, potrzebnych celem przeprowadzenia dowodu w procesie?

Nie — nie jest dopuszczalne wydanie przez sąd stronie zaświadczenia, upoważniającego do otrzymania od urzędu skarbowego informacji, potrzebnych celem przeprowadzenia dowodu w procesie. (*Achilles Rosenkranz*).

Komitet redakcyjny w składzie 9 członków zaaprobował powyższą odpowiedź. (Nr 13—14—15/1938 str. 452 i 454).

8. TRYB PRZESŁUCHIWANIA ŚWIADKA I BIEGŁEGO PRZEZ SĄD.

Jakie należy stosować przepisy przy przesłuchaniu świadka lub biegłego przez sąd pod przysięgą w myśl art. 67 Ordynacji Podatkowej?

Do przesłuchania świadka lub biegłego przez sąd w myśl art. 67 Ord. Pod. należy stosować:

1) o ile chodzi o procedurę odebrania przysięgi oraz o represję w razie niestawiennictwa, bądź w razie odmowy przysięgi lub zeznania — przepisy K. P. C.;

2) poza tym — przepisy Ordynacji Podatkowej. (*Achilles Rosenkranz*).

Komitet redakcyjny w składzie 9 członków zaaprobował powyższą odpowiedź. (Nr 9-10/1938 str. 302, 304 i 305).

9. ZAKRES OBOWIĄZKU OPŁACENIA OPŁAT STEMPLOWYCH W POSTĘPOWANIU SĄDOWYM.

Czy od świadectw, wymienionych w art. 38 przepisów o kosztach sądowych z dnia 27.10.1932 (Dz. U. R. P. Nr 93, poz. 805)^{*)} — np. od zaświadczeń o wytoczeniu powództwa, o prawomocności wyroku — należy pobrać, oprócz opłaty sądowej („opłaty kancelaryjnej“), przewidzianej w powołanym art. 38, także i opłatę stempową, przewidzianą w art. 157 ustawy o opłatach stempowych (Dz. U. R. P. z 1932 Nr 41, poz. 413)^{**)}.

Skoro od świadectw, wymienionych w pytaniu, należy w myśl art. 38 przep. o koszt. sąd. uiścić opłatę sądową, przeto świadectwa te nie podlegają opłacie stempowej. (*Achilles Rosenkranz*).

Ścisłejszy komitet redakcyjny zaaprobował powyższą odpowiedź. Nr 5/1933 str. 150—151).

10. SĄDOWE UJAWNIE NIE MAJĄTKU NA ŻĄDANIE WŁADZ SKARBOWYCH (NIEZBĘDNE WARUNKI).

Czy do żądania przez władzę administracyjną złożenia wykazu majątku i przysięgi na zasadzie art. 621 K. P. C. wystarczy przedłożenie bezskutecznego protokołu zajęcia w toku egzekucji skarbowej bez uprzedniego poświadczenia prawomocności tytułu egzekucyjnego i uzyskania sądowej klauzuli wykonalności?

Nie — do żądania przez władzę administracyjną złożenia wykazu majątku i przysięgi na zasadzie art. 621 K. P. C. nie wystarczy przedłożenie bezskutecznego protokołu zajęcia w toku egzekucji skarbowej bez uprzedniego poświadczenia prawomocności tytułu egzekucyjnego i uzyskania sądowej klauzuli wykonalności. (*Józef Bieler*).

Komitet redakcyjny w składzie 7 członków zaaprobował powyższą odpowiedź. (Nr 7-8/1939 str. 238—239).

Zebrał B o h d a n K o ż m i a n.

Wyjaśnienia i odpowiedzi

POSAG JAKO PRZEDMIOT PODATKU OD DAROWIZN.

Pytanie Nr 31.

W umowie przedślubnej, zawartej w 1933 roku, przyszła żona oświadczyła, że majątek jej m. in. wynosi 50.000 zł. Na wezwanie Urzędu Skarbowego do złożenia wyjaśnień, skąd posiadała ten majątek, skierowane w roku 1938,

^{*)} Obecnie Dz. U. R. P. z 1934 r. Nr 93, poz. 837.

^{**)} Obecnie Dz. U. R. P. z 1935 r. Nr 64, poz. 404.

oświadczyła protokolarnie, że otrzymała wymienioną kwotę jako posag od rodziców. Urząd Skarbowy wymierzył nakazem płatniczym podatek od darowizn od połowy posagu, jako darowanej przez żyjącą jeszcze w chwili wymiaru matkę, natomiast drugą połowę doliczył do spadku, otrzymanego w międzyczasie po zmarłym ojcu, podwyższając prawomocnie już ustalony podatek spadkowy. Czy darowizna rękodajna (udzielona wprost z ręki do ręki, a nie w akcie notarialnym) podlega podatkowi od darowizn? Czy posag wręczony przez rodziców może być uważany za darowiznę? Czy sposób dokonania wymiaru jest prawnie uzasadniony?

Odpowiedź ad Nr 31.

Rzecz dzieje się na terenie b. zaboru rosyjskiego, odpowiedź opierać się musi na przepisach o opodatkowaniu spadków i darowizn na obszarze b. dzielnicy rosyjskiej poz. 391/23 Dz. Ust., oraz na przepisach wykonawczych poz. 794/23 Dz. Ust. Przepisy te wyraźnie sprawy darowizn rękodajnych nie omawiają. Na określenie darowizny przepisy o op. spadk. i dar. używają bądź wprost wyrazu „darowizna“ (art. 1, 2, 31), bądź mówią o „działaniu darowizny“ art. 11, 28, 35, 36), o „akcie“ lub „umowie darowizny“ (art. 2, 40), o „umowie podlegającej podatkowi od darowizn“ (art. 14, 15). Przepisy wykonawcze obok „darowizny“ używają niemal wyłącznie określenia „działanie darowizny“ lub „akt darowizny“ i to zarówno w wypadku wymiaru, dokonywanego przez notariusza, jak przez urząd skarbowy. Z tych definicji trudno by wyciągnąć wnioski decydujące; o ile umowa darowizny może oznaczać zarówno umowę pisemną jak ustną, dokonywującą się przez samo wręczenie, o tyle akt darowizny oznacza niewątpliwie umowę na piśmie, a w związku z treścią art. 931 K. Nap., akt notarialny. Podobnie „działanie darowizny“ może nasuwać myśl o zawarciu umowy na piśmie, nie będzie to jednak wniosek narzucający się nieodparcie. Równie trudno oprzeć się wyłącznie na art. 1 przep. o opod. sp. i dar., który mówi o nabyciu majątku w drodze darowizny, normę prawną trzeba bowiem interpretować w związku logicznym z innymi przepisami.

Oparcie wykładni na właściwości funkcjonalnej poszczególnych organów wymiarowych (notariusz, władza skarbową) może jednak dać pewne wyjaśnienia, które wskazują raczej na wyłączenie darowizny rękodajnej od opodatkowania. Jasną jest rzeczą, że notariusz pobiera podatek tylko od darowizny w postaci aktu notarialnego. Przepisy o opod. spadk. i dar. w art. 28 przewidują, że w razie uchybienia przepisom ust. 1 i 2 tego artykułu tj. nieuiszczenia podatku gotówką do rąk notariusza lub nieuzyskania zezwolenia na sporządzenie aktu przed uiszczeniem podatku, w szczególności zaś w razie pobrania podatku (oczywiście przez notariusza) w kwocie niższej, niż się należy, władza skarbową wymierza podatek przez nakaz płatniczy. Okoliczność, że przepis dotyczy tylko podatku pobieranego przy akcie notarialnym, potwierdza ostatecznie zdanie art. 28: nadto notariusz ulega grzywnie, przewidzianej w art. 32 (za naruszenie przepisów). O nakazie płatniczym przepisy wspominają tylko trzykrotnie: w art. 24, gdy mowa o nakazie płatniczym na podatek spadkowy, w art. 28, gdy mowa o nakazie płatniczym na podatek od darowizn skutkiem niepobrania lub pobrania podatku w kwocie za niskiej przez notariusza i w art. 29, gdy mowa o odwołaniu od nakazów płatniczych, wymienionych w art. 24 i 28. W żadnym tedy innym wypadku władza skarbową nie może wymierzać podatku od darowizn z wyjątkiem przypadku przewidzianego w art. 28, który

bez reszty — w braku innego przepisu — reguluje właściwość władzy skarbowej do wymiaru podatku od darowizn przez nakaz płatniczy. Przepisy wykonawcze nie przeczą tym wnioskom, a raczej je popierają. § 104 wskazuje wypadki, kiedy władza skarbowa wymierza podatek, i rozpoczyna rozdział 18 zatytułowany „Wymierzenie podatku przez władzę skarbową“ (Art. 28 przep. o op. sp.). Przepis ten głosi: „Władza wymierza podatek od darowizn, od których notariusz nie pobrał podatku wcale lub pobrał go tylko w części. Dotyczy to w szczególności przypadków przewidzianych w §§ 97 i 98“. „Nie pobrał podatku wcale lub pobrał go tylko w części“ może dotyczyć jedynie wypadków, kiedy notariusz bądź miał obowiązek pobrać podatek, bądź był od tego obowiązku zwolniony na podstawie zezwolenia władzy (art. 28 ust. 2) lub wyraźnego przepisu, jakim jest wymieniony wyżej § 97 i 98, które wymieniają przypadki, kiedy notariusz mimo sporządzenia aktu nie pobiera podatku w całości lub w części. Nie może zaś wyrażenie to oznaczać, że chodzi również o przypadki zdziałania darowizny nie przez notariuszem, gdyż przepis § 104 wyraźnie nawiązuje do art. 23 przep. o op. sp. i dar. i do poprzedniego rozdziału 17 przep. wykonawczych, który mówi o współdziale notariuszów.

Przyjść więc należałoby do wniosku, że przepisy o opodatkowaniu spadków i darowizn — nie wspominając wyraźnie o darowiznach rękodajnych i przewidując wymiar przez nakaz płatniczy władzy skarbowej tylko w wyraźnie wymienionych przypadkach — *nie dotyczą darowizn rękodajnych*, które podatkowi od darowizn nie podlegają.

Wątpliwą jest jednak rzeczą, czy posag udzielony przez rodziców córce jest w ogóle darowizną. Nauka francuska i judykatura stoją na stanowisku, że chodzi o zobowiązanie, które pozbawione jest sankcji i nie może być egzekwowane od rodziców przez dzieci (u nas art. 237 Kod. Cyw. Kr. Polskiego), w razie jednak wykonania go nie podlega zwrotowi, stanowi t. zw. zobowiązanie naturalne. (por. Colin i Capitant — Cours élémentaire de droit civil français Paris 3 édition 1922 str. 46). Ustanowienie posagu traktowane jest jako akt pod tytułem obciążliwym, jako wykonanie ciężącego na rodzicach obowiązku moralnego. Pod rządem Kodeksu Zobowiązań zaliczyć by należało posag do przysporzeń majątkowych, wymienionych w art. 355 p. 3) K. Z., odpowiadających obowiązkowi moralnemu, względem przyzwoitości lub zwyczajom — do tego rodzaju przysporzeń nie stosuje się przepisów o darowiznie, a więc również przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn. Dotyczy to oczywiście posagu udzielonego przez rodziców na rzecz dziecka, nie zaś przez inne osoby na rzecz nowożeńca, i w ramach możliwości materialnych rodziców. I z tych względów posag w danym przypadku nie powinien być przedmiotem podatku od darowizn.

W związku z poprzednimi wyjaśnieniami, sposób wymiaru przytoczony w zapytaniu nie jest uzasadniony. Przy stanowisku jednak władzy, że posag w danym razie jest darowizną, podlegającą opodatkowaniu, podział darowizny (niezależnie od mylności zasadniczego poglądu co do istoty posagu) byłby słuszny, o ile umowa przedślubna rodziców przewidywała wspólność majątkową lub wspólność dorobku (tu z zastrzeżeniem, że posag był dany z tego dorobku); w innym przypadku należałoby *cały* posag, traktowany jako darowizna, doliczyć do spadku po zmarłym ojcu celem uzyskania właściwej skali opodatkowania w myśl art. 14 przep. o opod. sp. i dar. Doliczenie tedy połowy darowizny do spadku po ojcu nawet po uprawomocnieniu się wymiaru podatku spadkowego było z tego stanowiska dopuszczalne.

w. d. p.

AMORTYZACJA BUDYNKÓW.

Pytanie Nr 32.

Na terenie wdzierżawionym wzniesiono murowaną szopę gospodarczą z przylegającą ubikacją, w której znajduje się biuro przedsiębiorstwa. Właściciel (P. K. P.) ma prawo w każdej chwili dzierżawę wypowiedzieć i wtedy zabudowania muszą być niezwłocznie usunięte. Czy dzierżawca może stosować wyższą np. 10% normę amortyzacji?

Odpowiedź ad Nr 32.

Art. 6 ustawy o podatku dochodowym przewiduje obok corocznego prawidłowego odpisania na zużycie budynków potrącenie strat częściowych lub całkowitych w przedmiotach, podlegających zużyciu i służących do osiągnięcia dochodu. Różnica między tymi potrąceniami polega na tym, że coroczny odpis ma charakter zjawiska normalnego, wywołanego naturalnym zużyciem przedmiotu (np. budynku), strata zaś wiąże się z specjalnymi wypadkami nie powtarzającymi się, a raczej niespodzianymi bądź co do samego ich nastąpienia, bądź co do czasu ich nastąpienia (np. pożar, zawalenie się, uszkodzenie, przymusowa rozbiórka). Co do odpisów na zużycie norma amortyzacji zależna jest od charakteru budynku, materiału i sposobu użytkowania (np. budynek drewniany, murowany — mieszkalny, fabryczny, gospodarczy), natomiast wysokość strat przewidzieć się nie da i zależna jest od konkretnego przypadku.

Okoliczność, że budynek, służący do osiągnięcia dochodu, może być narażony na rozbiórkę, uzasadnia potrącenie straty w chwili konieczności rozbiórki. Sam fakt, że umowa dzierżawy zawarta jest na czas nieokreślony nie uzasadnia szybszej amortyzacji. Natomiast, gdyby okres dzierżawy był ściśle oznaczony, okoliczność, że budynek stać będzie tylko przez czas określony, mogłaby uzasadnić odpis na zużycie w wysokości odpowiadającej czasokresowi trwania budowli (np. 10% — gdy umowa opiewa na 10 lat).

NIEŚCIAĞALNOŚĆ WIERZYTELNOŚCI.

Pytanie Nr 33.

Posiadam wyrok, zasądający należność od dłużnika, który nie posiada żadnego majątku. Egzekucji nie przeprowadzałem. Czy słuszność odpisania takiej wierzytelności może być zakwestionowana?

Odpowiedź ad Nr 33.

Sam fakt posiadania wyroku nie świadczy o nieściągalności. Okoliczność tę trzeba przynajmniej uprawdopodobnić choćby korespondencją, informacją biura informacyjnej o stanie majątkowym dłużnika, stwierdzeniem komornika i t. p.

ODPIS NA STRATY WARTOŚCI BUDYNKÓW ROZEBRANYCH.

Pytanie Nr 34.

Firma, spółka jawna, prowadząca fabrykę odpisała w końcu roku na straty wartość rozebranych budynków eksploatacyjnych (stajni, modelarni itp.) pozostałą po corocznych odpisach amortyzacyjnych. Zamiast rozebranych postawiono częściowo nowe budynki, których koszty zapisano na r-k nieruchomości, częściowo zaś nie zastąpiono nowymi, lecz odnośne działły porozmieszczano

WYJAŚNIENIA I ODPOWIEDZI

w innych pomieszczeniach. Czy odpis jest zgodny z przepisami ustawy o pod. dochodowym?

Odpowiedź ad Nr 34.

Co do rozróżnienia między odpisami corocznymi na zużycie a potrąceniem strat w przedmiotach, ulegających zużyciu i służących do osiągnięcia dochodu p. wyżej Odpowiedź Nr 32. Odpisanie nadwyżki ponad dokonane odpisy amortyzacyjne wobec strat poniesionej skutkiem rozbiórki jest zgodne z treścią art. 6 ustawy o pod. doch., o ile jak podano wyżej budynki miały charakter eksploatacyjny tj. służyły do osiągnięcia dochodu. W tej mierze istotne są dwa wyroki NTA z 7.4.1930 l. rej. 975/38 i z 30.10.1931 l. rej. 5161/29 — dotyczące uwzględnienia w wydatkach ekwiwalentu tych strat (np. wydatku na nowe urządzenia potrzebne do zastąpienia zużytych), o ile same straty nie zostały odpisane. Jeżeli firma wybrała drogę odpisu na straty przewyżki wartości zamortyzowanej, nie może oczywiście potrącać kosztu zastąpienia budynków rozebranych.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI. OPODATKOWANIE PIECA DO WYPALANIA GLINY I CEGŁY.

Pytanie Nr 35.

Czy piec murowany, szamotowy do wypalania gliny i cegły i mieszczący się w hali fabrycznej jest budowlą w rozumieniu dekretu o podatku do nieruchomości? Czy można od tego pieca wymierzyć podatek od nieruchomości za 5 lat wstecz?

Odpowiedź ad Nr 35.

Jak widać z treści pytania, piec nie stoi oddzielnie, ale mieści się w hali fabrycznej, która w tych warunkach jest przedmiotem opodatkowania, jeżeli stanowi sama budynek, lub jako część budynku, w którym się mieści. Sam piec nie będzie przeto przedmiotem opodatkowania. Wartości jego nie wlicza się przy ustalaniu wartości obiegowej budynków fabrycznych, której 5% stanowi podstawę wymiaru podatku od nieruchomości. W myśl bowiem art. 6 ust. (5) dekretu o podatku od nieruchomości „przy ustalaniu wartości obiegowej budynków fabrycznych nie dolicza się wartości maszyn i urządzeń technicznych, stanowiących przynależność tych budynków“. Jakkolwiek poprzednio obowiązujące (przed 1936 r.) przepisy nie zawierały wyraźnego sformułowania tej zasady, Ministerstwo Skarbu w okólnikach: z 18.9.1924 L. DPO. 1701/IV i z 16.7.1934 L. D. V. 26550/3/34 wskazywało na konieczność niewłączenia do wartości obiegowej urządzeń fabrycznych, kopalnianych, maszyn, kotłów, rezerwoarów, lecz samych tylko budowli, które okrywają wspomniane urządzenia fabryczne. Przyjść więc należy do wniosku, że zarówno obecnie, jak poprzednio wartości pieca nie można było włączać do podstawy wymiaru i opodatkować.

Odmienny nawet pogląd nie mógłby uzasadnić wymiaru dodatkowego, gdy cały budynek fabryczny był opodatkowany, a okoliczność, że piec znajduje się w hali fabrycznej był znany władzy podatkowej.

w. d. p.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI. OBOWIĄZEK WEZWANIA DO WYJAŚNIEN. WARTOŚĆ BILANSOWA NIERUCHOMOŚCI.

Pytanie Nr 36.

Firma złożyła wykaz przewidziany w art. 58 Ordynacji Podatkowej, wskazując wartość czynszową należącą do niej nieruchomości, opartą na opinii biegłych, powołanych w roku poprzedzającym wymiar z inicjatywy i na żądanie firmy. Urząd Skarbowy nie wzywał firmy do wyjaśnień i ustalił podstawę wymiaru, przyjmując jako wartość obiegową wartość ujawnioną w bilansie, wyższą od wskazanej w opinii. Czy stanowisko władzy jest słuszne?

Odpowiedź ad Nr 36.

Obowiązek wezwania do wyjaśnień wyraźnie sformułowany w art. 71 Ordynacji Podatkowej dotyczy tylko zeznań (nie wykazów) i to opartych na księgach handlowych. Władza nie miała obowiązku wzywania do wyjaśnień. Władza ma obowiązek oparcia wymiaru na materiale faktycznym, skoro jednak dekret o podatku od nieruchomości ogranicza zakres materiału faktycznego, z którego może korzystać władza, w szczególności zaś pozwala posłużyć się wartością bilansową tylko za zgodą płatnika (art. 7 ust. (6)), to fakt podania niższej wartości przez płatnika już sam wskazuje na brak tej zgody. Władza mogłaby jednak tę wartość przyjąć, gdyby zwróciła się do płatnika w tej materii i taką zgodę uzyskała. Postępowanie władzy było tedy wadliwe i niezgodne z prawem. Władza mogłaby również dla nieruchomości niewynajmowanej lub niewydzierżawianej ustalić wartość obiegową przez biegłych na podstawie cen, płaconych w roku poprzedzającym rok podatkowy za takie same lub podobne nieruchomości, znajdujące się w analogicznych warunkach. Nie mogła jednak odrzucać złożonej przez firmę opinii biegłych, skoro żadnym innym materiałem nie rozporządzała i nie mogła się posłużyć wartością bilansową wobec braku zgody płatnika. Te uchybienia mogłyby uzasadniać ograniczenie poboru podatku przez władzę nadzorczą (izbę skarbową) na podstawie zarzutów podanych w treści odwołania bądź na podstawie nowej opinii biegłych powołanych z urzędu na wniosek firmy lub z własnej inicjatywy władzy skarbowej.

Orzecznictwo skarbowe

ORDYNACJA PODATKOWA.

ZMIANA TREŚCI ORZECZENIA KOMISJI ODWOŁAWCZEJ A BŁĄD RACHUNKOWY.

1. *Izba Skarbowa nie jest władna przeprowadzać na niekorzyść płatnika sprostowania osnovy decyzji Komisji Odwoławczej w tym brzmieniu, w jakim ta decyzja doręczona została płatnikowi.*

2. *Zmiana na niekorzyść płatnika istotnych postanowień decyzji odwoławczej nie stanowi sprostowania zwykłego błędu rachunkowego z art. 118 O. P. (Wyrok NTA z 5 kwietnia 1939 l. rej. 2413/37).*

Dr Stanisław K., adwokat w Tczewie, zaskarżył do Najwyższego Trybunału Administracyjnego orzeczenie Komisji Odwoławczej w Gru-

działdu z dnia 19 czerwca 1933 oraz orzeczenie Izby Skarbowej w Grudziądzu z dnia 30 kwietnia 1937 w sprawie wymiaru podatku przemysłowego na rok 1930.

W powyższej skardze zarzuca skarżący, iż niesłusznie obrót sprostowano na kwotę 15.000 złotych, z kwoty 8.000 złotych z powołaniem się na postanowienia art. 118 O. P.

Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył, co następuje:

Z akt sprawy wynika, iż skarżącemu w dniu 5 lipca 1933 doręczono zawiadomienie Komisji Odwoławczej w Grudziądzu z dnia 30 czerwca 1933, wedle którego uchwałą tejże Komisji z dnia 19 czerwca 1933 obrót płatnika za rok 1930 w związku z jego odwołaniem został ob-

niżony z kwoty 24.000 złotych do kwoty 8.000 złotych, i równocześnie zostało zarządzone odpisanie różnicy podatku w kwocie 320 złotych.

Zgodnie z powyższą decyzją Urząd Skarbowy w Toruniu zarządził odpisanie nadwyżki podatku.

Pismem z dnia 30 kwietnia 1937 zawiadomiła płatnika Izba Skarbowa w Grudziądzu, iż w związku z pozwem płatnika w sprawie odszkodowania za mylne przedstawienie stanu faktycznego na skargę do Najwyższego Trybunału Administracyjnego w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego za rok 1931, Izba Skarbowa na podstawie art. 118 O. P. prostuje omyłkę, zaszła w czystospisie decyzji Komisji Odwoławczej z dnia 19 czerwca 1930, doręczonej dnia 5 lipca 1933 w tym kierunku, że zgodnie z treścią uchwały Komisji z dnia 19 czerwca 1933, znajdującej się w aktach wymiarowych, oraz protokole z posiedzenia tejże ustalony obrót za rok 1930 wynosi 15.000 złotych, w związku z czym nastąpiła zniżka podatku z kwoty 480 złotych na kwotę 300 zł, zatem odpis podatku o 180 zł, a nie o 320 zł, jak to mylnie podano.

Zgodnie z zarzutem skargi Najwyższy Trybunał Administracyjny uznał, że Izba Skarbowa nie była władną w zaskarżonym postanowieniu z dnia 30 kwietnia 1937 przeprowadzać na niekorzyść płatnika sprostowanie osnowy decyzji Komisji Odwoławczej z dnia 19 czerwca 1933 w tym brzmieniu, w jakim ta decyzja doręczona została płatnikowi w dniu 5 lipca 1933.

W danej bowiem sprawie nie chodzi o sprostowanie zwykłego błędu rachunkowego, o którym wspomina postanowienie art. 118 O. P., lecz o zmianę na niekorzyść płatnika istotnych postanowień decyzji instancji odwoławczej i to postanowień, które, o ile chodzi o odpisanie należności podatkowych, zostały już wykonane.

Arkuszu odwoławczy, na który się postanowienie Izby Skarbowej powołuje, stwierdza wyraźnie, iż kwota obrotu w instancji odwoławczej ustaloną została na kwotę 8.000 złotych, a więc tę kwotę, na jaką opiewa wymiar w zawiadomieniu o orzeczeniu tejże instancji odwoławczej,

doręczonym stronie skarżącej i Urzędowi Skarbowemu w Tczewie.

Wprawdzie na arkuszu odwoławczym poprawiono ołówkiem niebieskim sumę obrotu z kwoty 8.000 złotych na 15.000 złotych, jednak poprawka ta uczyniona została bez zachowania takich formalności, jakie z natury rzeczy przy tego rodzaju istotnych poprawkach winny być stosowane, a mianowicie przy uwidocznieniu osoby dokonującej poprawki, oraz czasu jej dokonania. W danej sprawie poprawka na arkuszu odwoławczym, jak to wynika z zeznań protokolarnych objętych protokołem z 30 kwietnia 1937, nie została uczyniona oczywiście w chwili podpisywania uchwały Komisji Odwoławczej, gdyż organ spisujący decyzję odwoławczą wyraźnie stwierdził, że w razie zmiany wniosku referenta przez Komisję wypełniano od razu nowy wniosek, czego jednak w konkretnym wypadku nie uczyniono.

Przeciwnie z całego przebiegu sprawy wynikać się zdaje, iż poprawki niebieskim ołówkiem uczynione zostały dopiero w związku z owym pismem skarżącego z dnia 27 stycznia 1937, o którym zaskarżone postanowienie wspomina.

Gdy zatem doręczone stronie w dniu 5 lipca 1933 orzeczenie Komisji Odwoławczej było zgodne z arkuszem odwoławczym, uznać należy za rzecz niedopuszczalną, aby po upływie 4 lat od doręczenia stronie oraz władzy wymiarowej intymatu orzeczenia odwoławczego, oraz po wykonaniu tego orzeczenia przez tę władzę wznawiać niejako całe postępowanie pod pozorem nieistniejącego zresztą błędu rachunkowego.

W związku z powyższym bez znaczenia dla sprawy jest podniesiona przez pozwaną władzę okoliczność, iż w protokole posiedzenia Komisji Odwoławczej mieści się wyższa suma niż w arkuszu odwoławczym zwłaszcza, gdy władza pozwana na poparcie swego twierdzenia przedłożyła jedynie wyciąg z tego protokołu, a nie protokół w oryginale.

Z uwagi na powyższe Najwyższy Trybunał Administracyjny uchylił zaskarżone postanowienie Izby Skarbowej, jako niezgodne z prawem.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

STAWKA PODATKOWA. KOMIS TOWARÓW FIRMY ZAGRANICZNEJ, PRZEROBIONYCH NA TERENIE POLSKI.

Fakt przerabiania przez firmę zagraniczną towarów w cudzych przedsiębiorstwach na terenie Państwa Polskiego nie ma wpływu na rozciągłość obowiązku podatkowego komisanta, sprzedającego towary tej firmy po przerobie dokonany na jej zlecenie i koszt. (Wyrok NTA z 5 kwietnia 1939 l. rej. 4370/37).

Rudolf R. - L. zaskarżył do Najwyższego

Trybunału Administracyjnego orzeczenie Komisji Odwoławczej w Krakowie w sprawie wymiaru podatku przemysłowego na rok 1934.

W powyższej skardze kwestionuje skarżący stawkę podatkową, zastosowaną przez władzę w wysokości 1,75%, zaznaczając, że do obrotu jego przedsiębiorstwa winna być zastosowana 1,2% stawka, jako do obrotu hurtowego.

Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył, co następuje:

W rozpoznawanej sprawie nie jest spornym,

że skarżący był komisantem firmy zagranicznej, wobec czego po myśli art. 5 p. 5 ustęp 5 ustawy o p. p. poz. 716/34 Dz. Ust. opłacać winien podatek od pełnego obrotu towarowego.

Sporną natomiast jest kwestia wysokości stawki podatkowej od tego obrotu towarowego na tle przepisu ustępu 3 art. 7 ustawy o p.p.p., wedle którego ulgowe stawki podatkowe będą stosowane wyłącznie do obrotów przedsiębiorstw handlowych, uzyskanych ze sprzedaży towarów bez przerobu. W szczególności władza wymiarowa, wychodząc z założenia, że zagraniczna firma, której skarżący był komisantem, przerabiała towar na terenie Polski, odmówiła skarżącemu ulgowej stawki podatkowej, opierając się na cytowanym postanowieniu ustawy.

Trybunał uznał, że fakt przerabiania przez firmę zagraniczną towarów w cudzych przedsiębiorstwach na terenie Państwa Polskiego mógłby stanowić istotną okoliczność przy ocenie obowiązku podatkowego tej zagranicznej firmy pod kątem widzenia prowadzenia przez

tę firmę zarobkowego procederu w Polsce, nie ma jednak wpływu na rozciągłość obowiązku podatkowego komisanta, sprzedającego towary zagranicznej firmy po przerobieniu dokonanym na zlecenie i na koszt tejże firmy zagranicznej.

Komisant jest bowiem samoistnym kupcem i działa wedle wyraźnego przepisu ustawy o p. p. p. wprawdzie na rachunek komitenta, ale we własnym imieniu.

Brak zatem uzasadnionej podstawy, aby okoliczności faktyczne, wywierające niekorzystny wpływ pod względem wysokości stawki na osobę komitenta przerzucać na inną osobę, t. j. komisanta.

Zresztą przepis ustępu 5 p. 5 art. 5 ustawy nie zawiera wyraźnego postanowienia uzasadniającego stosowanie obostrzenia z ustępu 3 art. 7 także do sprzedaży, dokonywanych przez komisanta firmy zagranicznej, lecz przewiduje jedynie obowiązek opłacania podatku od pełnego obrotu towarowego, stwierdzając, iż ma to mieć miejsce w zależności od charakteru sprzedaży.

PODATEK DOCHODOWY.

PERIODYCZNE ŚWIADCZENIA NA KORZYŚĆ CZŁONKÓW RODZINY. WYMOGI ODLICZENIA ALIMENTÓW OD DOCHODU. POJĘCIE TYTUŁU PRAWNEGO.

1. *Wymóg punktu 2 art. 10 ustawy o państwowym podatku dochodowym odnosi się również do okresowych świadczeń płatnika na korzyść członków rodziny, o których mówi ustęp ostatni tego artykułu. Dalsze wymogi odliczenia od dochodu wymienionych kwot, a mianowicie, by odnośne wydatki ciążyły na źródłach dochodu, podlegającego podatkowi i pozostawały w związku gospodarczym z tymi źródłami oraz by otrzymujące wymienione kwoty osoby były odrębnie opodatkowane podatkiem dochodowym są zawarte w zdaniu drugім ustępu przedostatniego i ustępie ostatnim art. 10 ustawy.*

2. *Dobrowolne wykonanie przez płatnika ciężącego na nim ustawowego obowiązku dawania swoim dzieciom, w potrzebie zostającym, alimentów podpada pod pojęcie rent i trwałych ciężarów, opartych na tytułach prawnych z punktu 2 art. 10 ustawy o podatku dochodowym. (Wyrok NTA z 26 września 1938 l. rej. 5002/37)*.*

Komisja Odwoławcza przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie nie uwzględniła odwołania Hindy K., w którym domagała się ona m. inn. odliczenia od ogólnego dochodu, osiągniętego w r. 1935 kwot 2280 zł i 3000 zł, wypłaconych w tymże roku „tytułu zapomogi“ synowi i córce.

Na to orzeczenie wniosła płatniczka skargę do Najwyższego Trybunału Administracyjnego,

w której zarzuca z tego powodu obrazę art. 10 p. 2 i ust. ostatni ustawy o państwowym podatku dochodowym z wiązku z art. 237, 238 i 240 K. P. C.

Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył, co następuje:

Nie jest spornym, że — zgodnie z tezą ustaloną w wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego z dnia 16 grudnia 1931 l. rej. 6016/29 (Zh. wyr. Nr 515 S) — wymóg punktu 2 art. 10 ustawy o państwowym podatku dochodowym odnosi się również do okresowych świadczeń płatnika na korzyść członków rodziny, o których mówi ustęp ostatni tego artykułu.

Komisja Odwoławcza odmowę odliczenia od dochodu sum, wypłaconych dzieciom przez skarżących, uzasadniła w zaskarżonym orzeczeniu tym, że sumy, wypłacone przez płatniczkę dorosłym dzieciom, nie są oparte na tytule prawnym, lecz mają charakter dobrowolnych świadczeń, oraz że z przepisów K. C. wynika, że obowiązek utrzymywania dorosłych i samodzielnych dzieci ciąży na rodzicach, o ile zostaną udowodnione warunki uniemożliwiające samodzielne utrzymanie się dzieci. W odpowiedzi na skargę pozwana władza podtrzymuje zapatrywanie, że świadczenia skarżącej na rzecz syna i córki nie były oparte na tytule prawnym, lecz miały charakter świadczeń dobrowolnych, gdyż wprawdzie skarżąca w odwołaniu jako tytuł prawny wskazała obowiązek alimentarny w stosunku do dzieci, wynikający z przepisów art. 237—240 K. C., jednakże przepisów tych — zdaniem pozwanej władzy — nie można uważać za tytuł praw-

*) p. str. 361.

ny w rozumieniu przepisu punktu 2 art. 10 ustawy o państwowym podatku dochodowym, którym może być tylko wyraźne oświadczenie woli ze strony dającego, uzasadniające ze strony przeciwnej roszczenie prawa do otrzymania świadczenia w określonej wysokości.

Otóż zagadnienie prawne, czy dobrowolne wykonanie przez płatnika ciężącego na nim ustawowego obowiązku dawania swoim dzieciom, w potrzebie zostającym, alimentów podpada pod pojęcie rent i trwałych ciężarów, opartych na tytułach prawnych z punktu 2 art. 10 powołanej ustawy należy rozstrzygnąć na korzyść skarżącego. Oparty na przepisach ustawy cywilnej obowiązek rodziców alimentowania dzieci stanowi bowiem niewątpliwie wystarczający tytuł prawny w rozumieniu powołanego przepisu. Wprawdzie bowiem — ściśle biorąc — same ustawy nie są źródłami subiektywnych praw i zobowiązań, są nimi jednak pewne stany faktyczne, z którymi ustawa łączy określone skutki prawne.

Odpowiedź na skargę zaprzecza istnieniu stanu faktycznego uzasadniającego wymieniony obowiązek alimentacyjny, podnosząc, że skarżąca nie zaofiarowała środków dowodowych na potwierdzenie okoliczności, że dzieci jej pozostawały w potrzebie, względnie że zachodzą warunki, uniemożliwiające samodzielne utrzymanie się dzieci. Otóż jak trafnie podnosi skarga, władza skarbową w toku postępowania nie wysuwała żadnych w tym kierunku wątpliwości. Gdy więc w postępowaniu administracyjnym spór sprowadzał się tylko do wyżej określonego zagadnienia prawnego, nie miała skarżąca obowiązku udowodnienia okoliczności faktycznych, które przez władzę skarbową zostały zakwestionowane dopiero w odpowiedzi na skargę.

Pozwana władza, nie wysunąwszy w toku postępowania administracyjnego żadnych wątpliwości co do tego, że dzieci skarżącej znajdują się w potrzebie, nie dała jej sposobności do udowodnienia tych okoliczności, wobec czego ze szkodą skarżącej naruszyła istotnie formy postępowania administracyjnego.

Zauważyć jeszcze należy, że dalsze wymogi odliczenia od dochodu wymienionych kwot, a mianowicie, za odnośne wydatki ciążyły na źródłach dochodu, podlegającego podatkowi i pozostawały w związku gospodarczym z tymi źródłami oraz by otrzymujące wymienione kwoty dzieci skarżącej były odrębnie opodatkowane podatkiem dochodowym są zawarte w zdaniu drugim ustępu przedostat. i w ustępie ostatnim art. 10 ustawy.

OBOWIĄZEK DOLICZANIA DOCHODU CZŁONKA RODZINY DO DOCHODU GŁOWY RODZINY. PŁYNĄCEGO Z ZAJĘCIA ZAWODOWEGO.

Przepis ust. 2 art. 11 ustawy o podatku dochodowym (poz. 6/36 Dz. Ust.) o oddzielnym

opodatkowaniu dochodu członków rodziny, osiągniętego ze źródeł, o których mowa w art. 3 p. 3 lit. b) i p. 5 ustawy, nie ma zastosowania do głowy rodziny. (Teza). (Wyrok NTA z 4 kwietnia 1939 l. rej. 4458/37).

Władza wymiarowa doliczyła do dochodu skarżącego, uzyskanego w r. 1935 z kancelarii adwokackiej dochód żony z gruntów i budynków, przeciwko czemu wniósł skarżący odwołanie. Pozwana władza nie uwzględniła odwołania, powołując się na przepis art. 11 ustawy o państwowym podatku dochodowym w brzmieniu poz. 6 Dz. Ust. z r. 1936.

Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył, co następuje:

Zagadnieniem, czy i w jakich warunkach w związku z nowelizacją przepisów art. 11 ustawy o p. pod. dochod. dokonanej dekretem Prezydenta R. P. z 22 listopada 1935 (Dz. Ust. poz. 518) podlega doliczeniu do dochodu głowy rodziny dochód małżonka zajmował się już Najwyższy Trybunał Administracyjny w wyroku z dnia 1 grudnia 1938 l. rej. 3940/37, w którym orzekł, że w myśl ust. 1 art. 11 w znowelizowanym brzmieniu, które do rozpoznawanego wypadku ma zastosowanie, dochód małżonka, osiągnięty z innych źródeł niż wymienione w ust. 2 cyt. art. 11, dolicza się zawsze do dochodu głowy rodziny, niezależnie czy dochody te użytkowuje głowa rodziny lub rozporządza nimi czy też nie, z tym jedynie zastrzeżeniem, by małżeństwo nie było sądownie rozłączone.

Gdy w rozpoznawanej sprawie jest poza sporem kwestia wysokości dochodu, oraz okoliczność, że skarżący jest głową rodziny i że z żoną nie jest sądownie rozłączony, Najwyższy Trybunał Administracyjny powołuje się, w myśl § 57 swego regulaminu, na motywy cytowanego wyroku za l. rej. 3940/37, że doliczenie dochodu żony, jako uzyskanego z gruntów i budynków, nastąpiło zgodnie z prawem.

W tych warunkach Najwyższy Trybunał Administracyjny uznał zarzut wadliwości postępowania, z uwagi na niedostateczne uzasadnienie zaskarżonego orzeczenia za nieistotny, a to tym bardziej, że skarżący nie podniósł żadnego uszczerbku w swych prawach obrony.

Co się zaś dotyczy wywodów skarżącego, jako by władza zapoznała tę okoliczność, że skarżący, jako głowa rodziny, nie przestał być jej członkiem, a skoro tak, to dochód jego, pochodzący z advokatury podlega zawsze odrębnemu opodatkowaniu na zasadzie ust. 2 art. 11 ustawy i łączony z dochodem żony być nie może, to Najwyższy Trybunał Administracyjny stwierdza, że opodatkowanie dochodów głowy rodziny, jako samodzielnego podmiotu podatku dochodowego, uregulowane jest przepisem art. 1 ustawy, zaś przepis ust. 1 art. 11 ustawy wprowadzony został przez ustawodawcę jedynie w celu umożliwienia doliczenia do dochodu głowy rodziny dochodów sądownie nierozłączonego małżonka i krewnych zstępnych

(przy warunku rozporządzalności i użytkowania ich dochodów). Pod warunkami zatem, określonymi w ust. 1 i o ile nie chodzi o dochody wymienione w ust. 2, żona głowy rodziny i krewni zstępni nie mogą stanowić odrębnych podmiotów podatkowych. Ustęp 2 omawianego artykułu odstępuje od tej zasady i nakazuje traktowanie małżonka nie będącego głową rodziny i krewnych zstępnych rodziny jako odrębnych podmiotów opodatkowania podatkiem dochodowym, o ile dochód ich pochodzi ze źródeł, przewidzianych w art. 3 pkt. 3 lit. b) i pkt. 5 ustawy o podatku dochodowym. Powyższe stanowisko nie stoi bynajmniej w kolizji z użytym w intyulacji odnośnego działu określeniem, gdyż w dziale tym jest regulowany sposób opodatkowania członków rodziny, mających głowę rodziny, a nie będących oczywiście zarazem głową rodziny.

PODATEK OD UPOSAŻEŃ, WYPŁACONYCH ZA ROK BIEŻĄCY I POPRZEDNI.

1. *Art. 45 ustawy o podatku dochodowym poz. 6/36 Dz. Ust., mówiąc o wynagrodzeniach periodycznych, otrzymanych od jednego służbodawcy, ma na myśli wynagrodzenia, należne za ten sam okres czasu.*

2. *Wrazie otrzymania od jednego służbodawcy w jednym roku wynagrodzenia za ten rok i zaległego wynagrodzenia za rok poprzedni ma dla każdego roku oddzielnie zastosowanie ust. 1 b) art. 45 ustawy, skoro łączna suma wynagrodzenia periodycznego i jednorazowego za dany rok kalendarzowy przekraczała 4800 zł. (Wyrok NTA z 16 lutego 1939 l. rej. 1971/37).*

Na wezwanie Urzędu Skarbowego w Braławiu doniósł Zarząd Dóbr „Pl.“, że dyrektorowi Włodzimierzowi B. wypłacił w czasie od 1 stycznia do 31 marca 1935 pobory za 12 miesięcy 1934, w wysokości 9.600 zł (po 800 zł miesięcznie), a w czasie od 1 kwietnia do 31 grudnia 1935 pobory za 12 miesięcy 1935 w wysokości 9438 zł (po 800 zł za 3 miesiące i po 782 zł za 9 miesięcy) oraz kwoty 800 zł i 700 zł za niewykorzystane urlopy w 1934 i 1935. Od poborów tych uiszczono podatek z Dz. II ustawy według stopy procentowej, przypadającej od wysokości wypłaconego rocznego wynagrodzenia oddzielnie za rok 1934 i 1935, to jest według stopy 4,1%, względnie przy wypłacie jednorazowych wynagrodzeń według stopy ustalonej zgodnie z postanowieniem, zawartym w ustępie ostatnim art. 111 ustawy o podatku dochodowym, w wysokości 4,3%. Ogółem uiszczono podatku w sumie 848 zł 18 gr.

Urząd Skarbowy w Braławiu wychodząc z założenia, że od otrzymanego przez B. w 1935 uposażenia w wysokości 20538 zł (9600 zł plus 9438 zł, plus 800 zł, plus 700 zł) przypada podatek według 8%-owej stopy w kwocie 1643 zł 4 gr wymierzył mu decyzją z 9 grudnia

1936 różnicę między należnym według tej stopy podatkiem a już uiszczonym, w wysokości 794 zł 86 gr (1643 zł 4 gr — 848 zł 18 gr).

Wniesionego od wymiaru odwołania nie uwzględniła Izba Skarbowa w Wilnie orzeczeniem z 29 stycznia 1937, ponieważ kwota wynagrodzenia otrzymanego przez płatnika w 1935 r. przekracza 4.800 zł i podpada pod przepisy art. 45 p. b) ustawy o podatku dochodowym.

Rozpatrując wniesioną do Najwyższego Trybunału Administracyjnego skargę na to orzeczenie łącznie z odpowiedzią władzy pozwanej rozważył Najwyższy Trybunał Administracyjny, co następuje:

Skarga zarzuca obrazę art. 45 ustawy o podatku dochodowym i twierdzi, że otrzymany w 1935 zwrot długu z tytułu zaległego za 1934 r. wynagrodzenia, nie może być uważany ani za drugie wynagrodzenie periodyczne, ani za jednorazowe wynagrodzenie obok wynagrodzenia periodycznego za dany rok kalendarzowy i tym samym nie może być łączony z wypłaconą sumą wynagrodzenia periodycznego za 1935 r. dla obliczenia podatku. Otóż przede wszystkim stwierdza Najwyższy Trybunał Administracyjny, że art. 45 ustawy o podatku dochodowym (poz. 715/34 Dz. Ust.), w brzmieniu nadanym mu dekretem Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 listopada 1935 (poz. 518/35 Dz. Ust., stanowiący, że kumulacji podlegają otrzymane wynagrodzenia tak od różnych służbodawców jak od jednego służbodawcy, wszedł w życie dopiero 1 stycznia 1936. O ile zaś chodzi o poprzedni stan prawny, to według art. 45 ustawy w tym brzmieniu, w jakim obowiązywał w 1935 r., mianowicie w brzmieniu art. 3 ustawy z 7 listopada 1931 (poz. 771 Dz. Ust.), kumulacji podlegały jedynie wynagrodzenia, otrzymane od różnych służbodawców. Skarżący, co jest niespornym, w 1935 r. otrzymał wynagrodzenie od tego samego służbodawcy, a zatem już z tego powodu w myśl art. 45 ustawy, w brzmieniu obowiązującym w 1935 r., nie byłby obowiązany od uiszczenia tytułem podatku dochodowego według Działu II ustawy różnicy, między kwotą jaka przypada do zapłaty od łącznego otrzymanego w 1935 r. wynagrodzenia a łączną kwotą, potrąconą tytułem podatku przez jego służbodawcę. Co się zaś tyczy art. 45 ustawy, w brzmieniu nadanym mu dekretem poz. 518/35 Dz. Ust., to — w braku przeciwnych lub odmiennych dyspozycji ustawowych — należy przyjąć, że art. ten, mówiąc o wynagrodzeniach periodycznych, otrzymanych od jednego służbodawcy, ma na myśli wynagrodzenia, należne za ten sam okres czasu. W przeciwnym bowiem razie interesowany, w wypadkach niewypłacenia mu należnego wynagrodzenia z przyczyn od niego niezależnych w terminie, w którym ono winno było być wypłacone, z tego jedynie powodu byłby pociągnięty do uiszczenia podatku w znacznie wyższej mierze

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

aniżeli ta, któraby przypadła przy wypłacie wynagrodzenia w terminie, w jakim ono winno było być wypłacone. Sam ustawodawca zresztą łączy pojęcie wynagrodzenia okresowego z okresem, za który ono się należy, mówiąc w art. 45 b), in fine o sumie wynagrodzeń „za dany rok kalendarzowy”. Oczywiście wobec pobrania przez skarżącego w 1935 r. obok wynagrodzeń okresowych również wynagrodzeń jednorazowych (za niewykorzystane urlopy), ma dla każdego roku oddzielnie zastosowanie ust. 1 b) art. 45 ust., skoro łączna suma wynagrodzenia okresowego i jednorazowego za dany rok kalendarzowy przekraczała 4800 zł.

O ile wreszcie władza pozwana na uzasadnienie swego stanowiska, zajętego w zaskarżonym

orzeczeniu, powołuje się w odpowiedzi na skargę na wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 25 listopada 1935 l. rej. 1518/33, to Trybunał zauważa, iż wyrok ten nie obejmował spornego w niniejszej sprawie zagadnienia, mianowicie, czy w wypadku otrzymania od jednego służbowawcy w jednym roku wynagrodzenia za ten rok i zaległego wynagrodzenia za rok poprzedni, otrzymujący te wynagrodzenia obowiązany był do uiszczenia tytułem podatku dochodowego według Działu II różnicy, między kwotą, jaka przypadała do zapłaty od łącznego wypłaconego wynagrodzenia a kwotą potrąconą przez służbowawcę przy zastosowaniu stawki, obliczonej od każdego rocznego wynagrodzenia oddzielnie, zależnie od wysokości każdego rocznego wynagrodzenia.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

POJĘCIE PRZEDSIĘBIORSTWA W DEKRETCIE Z 14.1.1936.

Pod pojęciem „przedsiębiorstwa” art. 2 p. 2 dekretu z 14.1.1936 o podatku od nieruchomości, poz. 14 Dz. Ust. rozumie jedynie przedsiębiorstwa obliczone na zysk gospodarczy i będące wyrazem prywatno - prawnej (kupieckiej) działalności właściciela. (Wyrok NTA z 22 czerwca 1938 l. rej. 4973/36)*.

Gmina miejska miasta Kartuzy zaskarżyła do Najwyższego Trybunału Administracyjnego orzeczenie Izby Skarbowej w Grudziądzu z dnia 19 sierpnia 1936 Nr 3/36 rej. odw., którym nie uwzględniono odwołania od wymiaru podatku od nieruchomości za rok 1936 z należącej do gminy rzeźni miejskiej.

Najwyższy Trybunał Administracyjny, rozpoznając tę skargę, rozważył co następuje:

W odwołaniu swoim strona skarżąca domagała się uchylecia wymiaru z tego powodu, że opodatkowana rzeźnia miejska nie jest przedsiębiorstwem w sensie art. 2 ust. 2 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z 14 stycznia 1936 poz. 14 Dz. Ust. o podatku od nieruchomości, lecz jest zakładem użyteczności publicznej. Zaskarżone orzeczenie, pozostawiające wymiar podatku w mocy, zostało uzasadnione jedynie powołaniem się na przepisy wyżej wspomnianego dekretu, a konkretnie jedynie na art. 2 p. 2.

Najwyższy Trybunał Administracyjny rozpoznał skargę w płaszczyźnie istniejącego między stronami sporu merytorycznego, co do pojęcia „przedsiębiorstwa” wg. art. 2 p. 2 dekretu z 14 stycznia 1936 i — w związku z tym — co do niepodpadania pod to pojęcie opodatkowanej rzeźni. Skarga bowiem podtrzymuje zarzut odwołania, że zakład użyteczności publicznej jakim jest niniejsza rzeźnia miejska, nie jest objęty pojęciem „przedsiębiorstwa”.

*) Głosę do tego wyroku p. w tym numerze str. 352.

Otóż art. 2 p. 2 dekretu, stanowiąc o wolności podatkowej nieruchomości, należących do związków samorządowych (ew. części nieruchomości), zastrzega, że zwolnienie takie ma miejsce „jeżeli te nieruchomości lub ich części nie przynoszą dochodu przez wynajęcie lub wydzierżawienie oraz gdy nie są zajęte przez przedsiębiorstwa wymienionych związków i instytucji”. Pojęcie „przedsiębiorstwa” nie znajduje przy tym bezpośredniego wyjaśnienia ani w przepisach samego dekretu, ani w odnośnym rozporządzeniu wykonawczym.

Z samego jednak zestawienia w tekście 2 art. 2 — jako równorzędnych wyjątków od wolności podatkowej — nieruchomości przynoszących dochód przez wynajęcie lub wydzierżawienie z nieruchomościami zajętymi przez właściciela na przedsiębiorstwa widać, że ustawodawca wychodził ze wspólnej cechy obu powyższych kategorii nieruchomości. Jako taka wspólna cecha występuje tu charakter nieruchomości jako źródła prywatno - prawnych dochodów. Ze mianowicie ustawodawca przyjął za kryterium wyłącznie dochody prywatno - prawne, i to będące wynikiem gospodarki właściciela (pozostającej w tej dziedzinie prywatnej) — zostało zaznaczone w sposób niewątpliwy co do nieruchomości wydzierżawionych lub wynajmowanych. Gdy zaś, jak to wyżej zauważono, logiczna interpretacja przepisu każe przyjąć jednolitość kryteriów co do obu kategorii nieruchomości, potraktowanych w dekrecie jako równorzędne wyjątki od wolności podatkowej — to trzeba przyjąć, że druga kategoria winna odpowiadać tym samym warunkom podstawowym co i pierwsza.

Należy więc przyjąć, że pod pojęciem „przedsiębiorstwa” art. 2 p. 2 rozumie jedynie przedsiębiorstwa obliczone na zysk gospodarczy i będące wyrazem prywatno - prawnej (kupieckiej) działalności właściciela.

ORZECZNICTWO SKARBOWE

Jedynie też taka wykładnia powyższego pojęcia dekretu z 14 stycznia 1936 jest zgodna z duchem obowiązującego ustawodawstwa, które — nie zawierając wprawdzie w tym względzie wyraźnych wskazówek — pojęciowo różniła jednak (specjalnie w zakresie stosunków komunalnych) przedsiębiorstwa od zakładów i urzędzeń dobra publicznego. W tym też sensie Najwyższy Trybunał Administracyjny wypowiedział się już — mianowicie w wyroku z dnia 10 stycznia 1934 l. rej. 3745/32 w sprawie Mordki Nirenberga i in.*), na którego uzasadnienie powołuje się on na zasadzie § 57 swojego regulaminu poz. 968/32 Dz. Ust. Wyrok ten bowiem, aczkolwiek oparty na pierwotnym tekście ustawy o finansach komunalnych, który następnie ulegał zmianom (por. obwieszczenia z 28 września 1932 poz. 884 Dz. Ust. oraz z 26 czerwca 1936, poz. 454 Dz. Ust.) ma nadal całkowite zastosowanie, zważywszy,

że wchodzące w nim w rachubę przepisy pierwotne żadnym istotnym zmianom nie uległy.

W tym stanie rzeczy pozwana władza winna była ocenić charakter rzeźni, na którą jest zajęta opodatkowana nieruchomości, z punktu widzenia konkretnych okoliczności, warunkujących pojęcie przedsiębiorstwa, o których mowa wyżej. W szczególności winna ona była oprzeć się w tej mierze na zasadniczym celu, któremu służy rzeźnia, jej organizacyjnych podstawach prawnych oraz zasadach gospodarczych. Gdy jednak, jak wynika z akt sprawy, powyższe okoliczności przez władzę nie zostały wyjaśnione, a z odnośnymi twierdzeniami strony władza nie rozprawiła się — to należało orzeczenie jej uznać za dotknięte istotną wadliwością postępowania.

*) p. str. 357.

PODATEK OD LOKALI.

POJĘCIE OSOBY ZAJMUJĄCEJ LOKAL. ODPOWIEDZIALNOŚĆ ŻONY NAJEMCY.

1. *Jedynie ten, kto posiada tytuł prawny do zajmowania lokalu, może odpowiadać pojęciu osoby zajmującej lokal.*

2. *Należenie na żonę najemcy odpowiedzialności za podatek od lokali jej męża nie ma prawnej podstawy, o ile opiera się jedynie na przepisie art. 1 ustawy z 2 sierpnia 1926, poz. 718/34 Dz. Ust. (Wyrok NTA z 20 marca 1939 l. rej. 4894/38)*).*

Postanowieniem z 30 kwietnia 1938 obciążył 10 Urząd Skarbowy w Łodzi skarżącą Marię L. odpowiedzialnością za podatek lokalowy, wymierzony jej mężowi, Dr Zygrydowi L., zmarłemu dnia 10 listopada 1934 za lata 1933 i 1934 w łącznej kwocie 986 zł 96 gr. Odwołanie skarżącej przeciw temu postanowieniu załatwiła Izba Skarbowa w Łodzi odmownie.

Pozwana władza oparła zaskarżone orzeczenie na art. 1 ustawy z 2 sierpnia 1926 o podat-

ku od lokali, poz. 718 z r. 1934, wychodząc z założenia, że przez osoby, zajmujące lokal, należy rozumieć również członków rodziny osoby, która zawarła umowę najmu z właścicielem nieruchomości.

Jak to jednak Najwyższy Trybunał Administracyjny już orzekł i uzasadnił w wyroku z 3 kwietnia 1935 l. rej. 10799/31, jedynie ten, kto posiada tytuł prawny do zajmowania lokalu, może odpowiadać pojęciu osoby, zajmującej lokal, obowiązanej do zapłaty podatku od lokali. Okoliczność zaś, że skarżąca była żoną najemcy lokalu opodatkowanego i jako taka zajmowała ten lokal, sama przez się nie dawała skarżącej tytułu prawnego do zajmowania lokalu.

Należenie więc na skarżącą odpowiedzialności za podatek lokalowy jej męża nie ma prawnej podstawy, o ile ono opiera się jedynie na powołanym przez władzę pozwaną przepisem art. 1 ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 718/34 Dz. Ust. R. P.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

PRZEDAWNIECIE PRAWA WYMIARU PODATKU SPADKOWEGO.

Prawo do wymierzenia podatku spadkowego z art. 41 ustawy z 29 maja 1920, poz. 299 Dz. Ust. (art. 30 przep. o op. sp. poz. 391/23 Dz. Ust.) rozpoczyna bieg również w wypadku, gdy nie wypełniono obowiązku zawiadomienia władzy skarbowej o śmierci spadkodawcy z art. 35 ustawy (art. 22 przep. o op. sp. poz.

*) p. wyrok NTA z 20.3.1939 l. rej. 4668/38 PSK 6/282/39 oraz O. M. S. z 12.6.39 L. D. V. 6057/1/39 PSK 7—8/ /39.

391/23 Dz. Ust.). (Wyrok NTA z 25 kwietnia 1939 l. rej. 335/37).

Pismem z 26 maja 1934 Sąd Okręgowy w Pińsku przesłał celem wymiaru podatku spadkowego Urzędowi Skarbowemu w Drohiczynie odpis swego orzeczenia z 28 kwietnia 1934, za twierdzącego Jana i Marię A. w prawach do spadku po zmarłym 21 czerwca 1919 Onisysforze H. Urząd Skarbowy wymierzył wspomnianym spadkobiercom odpowiedni podatek spadkowy. Wniesionego od wymiaru odwołania, w którym płatnicy zarzucili, iż w danej sprawie zaszło w myśl art. 30 przepisów o op. sp. (poz.

OPŁATY STEMPLOWE

391/23 Dz. Ust.) przedawnienie prawa do wymierzenia podatku, nie uwzględniła Izba Skarbowa orzeczeniem z 7 listopada 1936. W uzasadnieniu zaznaczyła Izba, iż przedawnienie nie zaszło, gdyż płatnicy obowiązani byli w myśl art. 22 przepisów o op. sp. (poz. 300/20 Dz. Ust.) i § 2 rozporządzenia Rady Ministrów (poz. 476/21 Dz. Ust.) zawiadomić władzę skarbową o śmierci spadkodawcy, a skoro tego nie uczynili, prawo do wymierzenia podatku powstało dopiero w czasie, kiedy śmierć spadkodawcy doszła do wiadomości władz skarbowych i od tego czasu rozpoczął się bieg okresu przedawnienia.

Rozpatrując skargę łącznie z odpowiedzią władzy prowadzącej, uznał Najwyższy Trybunał Administracyjny skargę za uzasadnioną. W wy-

roku bowiem z 8 marca 1938 l. rej. 2985/35 ustalił Najwyższy Trybunał Administracyjny zasadę prawną, iż prawo do wymierzenia podatku spadkowego z art. 41 ustawy z 29 maja 1920 r. poz. 299 Dz. Ust. (art. 30 przepisów o op. sp., poz. 391/23 Dz. Ust.) rozpoczyna bieg również w wypadku, gdy nie wypełniono obowiązku zawiadomienia władzy skarbowej o śmierci spadkodawcy z art. 35 ustawy (art. 22 przepisów o op. sp. poz. 391/23 Dz. Ust.).

Skoro zatem w niniejszej sprawie od chwili śmierci spadkodawcy, to jest od 21 czerwca 1919 upłynęło lat 10, w ciągu których — co jest niespornym — nie zostały dokonane czynności urzędowe, przerywające bieg przedawnienia, to prawo do wymierzenia podatku uległo przedawnieniu.

OPŁATY STEMPLOWE.

OCENA WOLI STRON, WYRAZONEJ W UMOWIE.

Wolę stron, wyrażoną w stipulacjach umowy, w szczególności także odnośnie do wartości wkładu oceniacz trzeba nie z jednego postanowienia umowy, ale z uwzględnieniem wszystkich jej postanowień, a więc także z uwzględnieniem postanowień, które odwołują się do prowadzić się mających ksiąg, o ile księgi są prowadzone rzetelnie. (Wyrok NTA z 29 kwietnia 1939 l. rej. 2457/37).

Aktem z 9 października 1934 notariusza M. w Siemiatyczach Fajwel, Mojżesz i Beniamin R. zawiązali spółkę jawną pod firmą: „F. R. i Synowie, Fabryka Kafli“ (§§ 1 i 2). Tytułem udziału wnieśli: Fajwel R. „prawo użytkowania należących do niego fabryk kafli, położonych w Siemiatyczach oraz urządzenia tych fabryk, które to użytkowanie przedstawia wartość 1200 złotych“, zaś Mojżesz i Beniamin R. pracę swoją w fabrykach spółki, która to praca „przedstawia wartość 900 zł dla każdego“ (§ 4). Zarząd spółki sprawuje Fajwel R., który prowadzi wszelkie interesy tak na zewnątrz jak i na wewnątrz (§ 5). Pierwszy rok obrotowy spółki upływa z końcem roku 1934 (§ 10), a czas trwania spółki określono na lat dwa, licząc od 1 stycznia 1934 z tym zastrzeżeniem, że o ile ze strony któregokolwiek ze spółników nie nastąpi przynajmniej na 6 miesięcy przed upływem tego terminu urzędowe zawiadomienie o wystąpieniu ze spółki, spółka poczynić się będzie za przedłużoną należąc na następne dwa lata i tak z dwuchlecia na dwuchlecie aż do wystąpienia (§ 3).

Notariusz pobrał od aktu opłatę według 1% stawki z art. 105 u. o. s. w kwocie 33 zł (wraz z dodatkiem). Z uwagi na to, że w inwentarzu firmy F. R. na 1 stycznia 1934 w stanie biernym figuruje suma 199518,86 zł jako „kapitał obrotowy“, Urząd Skarbowy w Siemiatyczach wziął tę sumę za podstawę wymiaru opłaty

stempłowej, a potrąciwszy opłatę pobraną przez notariusza, nakazem zapłaty z 30 czerwca 1936 wymierzył opłatę (wraz z dodatkiem) w kwocie 2161,72 zł. Odwołania od wymiaru nie uwzględniła Izba Skarbowa w Białymstoku orzeczeniem z 13 marca 1937. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, który rozważył, co następuje:

W myśl zdania 2 ust. 1 art. 105 uos. poz. 404/35 Dz. Ust. za kapitał zakładowy uważa się wkłady spółników z wyjątkiem polegających na wykonywaniu pracy.

Gdyby się opierać na znajdującym się w aktach inwentarzu na dzień 1 stycznia 1934, to z treści jego wynika, że dotyczył on firmy F. R. Inwentarz ten obejmuje fabrykę kafli i urządzenie jako własność F. R., wartości 199518,86 zł.

W odpowiedzi na skargę podnosi władza, że, jeśli fabryka i urządzenia są tylko w użytkowaniu spółki, to wartość owego użytkowania wyraża się sumą figurującą w inwentarzu na dzień 1 stycznia 1934 w kwocie 199518,86 zł pod oznaczeniem „kapitał obrotowy“. Skarga zaś mniema, że wartość tego użytkowania wyraża się podaną w umowie sumą 1200 zł, gdyż w tym względzie decydująca jest wola stron. Przede wszystkim tedy należy rozstrzygnąć kwestię, czy władza mogła ustalić tę wartość w innej cyfrze, niż ją podały strony w umowie. W tym związku miał Trybunał na względzie, że treścią umowy jest nie tylko, iż użytkowanie przedstawia wartość 1200 zł, ale także, że spółka prowadzić będzie księgi zgodnie z przepisami prawa i zwyczajami kupieckimi. Treść ksiąg, a więc i treść inwentarza stanowi tedy pisemne uzupełnienie umowy spółki. Ocenę woli stron, wyrażonej w stipulacjach umowy, w szczególności także odnośnie do wartości wkładu oceniacz trzeba nie z jednego postanowienia umowy, ale z uwzględnieniem wszystkich jej

postanowień, a więc także z uwzględnieniem postanowień, które odwołują się do prowadzić się mających ksiąg, ile, że skarga nie twierdzi, że księgi są prowadzone nierzetelnie. Wprawdzie na rozprawie zastępca skargi wywodził, że księgi są nieprawidłowe o tyle, iż nie wykazują wartości wkładu. F. R. w kwocie, wynikającej z umowy, lecz nie twierdził poza tym, że podane w inwentarzu cyfry nie odpowiadają rzeczywistości oraz woli stron biorących udział w umowie. Władza pozwana miała tedy prawo oprzeć się na danych, wynikających z ksiąg.

Jednakowoż dane, na których się władza oparła, nie wynikają z ksiąg. Władza oparła się na figurującej w inwentarzu cyfrze 199518,86 zł, uznając, że przedstawia ona wartość fabryk i ich urządzeń na dzień 1 stycznia 1934, i że dniem powstania spółki był dzień 1 stycznia 1934.

Skoro atoli jak wyżej wywiedziono, fabryki i ich urządzenia pozostały własnością F. R. i skoro wymieniona suma 199518,86 zł przedstawia wartość tych fabryk i urządzeń, to nie może ona równocześnie przedstawiać wartości użytkowania tychże fabryk i urządzeń wykonywanego przez spółkę na mocy umowy spółki. O tyle więc zaskarżone orzeczenie nie może się ostać.

Z drugiej atoli strony z ksiąg firmy wynika, że cyfra ta przedstawia wartość przedmiotów, których użytkowanie (na czas nieograniczony) okieniono w § 4 umowy na 1200 zł, że ta ostatnia cyfra nie przedstawia istotnej wartości rocznego użytkowania obiektów, których wartość wynosi około 200.000 zł, Trybunał przyjmuje za rzecz oczywistą, nie wymagając dalszego dowodu; tym więcej więc cyfra ta nie odpowiada wartości użytkowania przez okres lat dwu, ulegającego przedłużeniu w myśl § 3 umowy, o ile jeden ze spółników nie zgłosi wystąpienia. Władza miała tedy prawo w myśl art. 6 ustawy o opłatach stemplowych wzgl. art. 107 i 108 Kod. Zob. do uznania, że rzeczywista wola stron była inna i zażądać w myśl art. 38 uos. od płatników wyjaśnień, jak w rzeczywistości oceniały strony wartość sporne go użytkowania, a w danym razie miała prawo ustalić tę wartość drogą stosownych, przy udziale stron przeprowadzonych, dochodzeń. Gdy się to w niniejszym wypadku nie stało, Trybunał uznał, że ze szkodą dla skarżących naruszono formy postępowania (art. 84 p. 3 prawa o N. T. A.) i uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

DZIAŁ MAJĄTKU WSPÓLNEGO.

Fakt, że piśmo, stwierdzające dział majątku wspólnego obejmuje prócz udziałów wynikłych z dziedziczenia, zapisu, lub darowizny także udziały opierające się na innych opłatach, wyklucza sam przez się stosowanie art. 131 ust.

2 lit. c) u. o. s. (Teza). (Wyrok NTA z 1 maja 1939 l. rej. 4530/36).

Według aktu z 29 sierpnia 1935 oświadczyły biorące w nim udział strony, a mianowicie Magdalena W. imieniem własnym i imieniem syna Franciszka W. oraz Ludwik W., że zapisanymi właścicielami nieruchomości Kostrzyn, są Franciszek i żona jego, stawajca do aktu Magdalena na podstawie wspólności majątkowej, że Franciszek W. zmarł dnia 3 czerwca 1926, że po zmarłym dziedziczą: żona w $\frac{1}{4}$ części spadku, oraz synowie Ludwik i Franciszek po $\frac{3}{8}$ spadku. Wartość nieruchomości oceniły strony na 25.000 zł (bez żywego i martwego inwentarza). Aktem tym darowali Ludwikowi W. udział we współwłasności nieruchomości (bez żywego i martwego inwentarza), a mianowicie, matka Magdalena idealną połowę i udział w części spadkowej a brat Franciszek udział w części spadkowej. Wzamian za to Ludwik W. przejął obowiązek wymiaru rocznej wartości 1.200 zł na rzecz matki, liczącej 76 lat wieku oraz obowiązek wyprawienia jej pogrzebu kosztem 300 zł; ponadto przejął Ludwik W. obowiązek zapłacenia obciążających nieruchomości długów zahipotekowanych na łączną sumę 6.200 zł oraz niezahipotekowanych na łączną sumę 12.400 zł.

Notariusz pobrał od aktu tytułem opłaty stemplowej 5 zł. Urząd Skarbowy nakazem płatniczym z 31 marca 1936 wymierzył Ludwikowi W. na zasadzie art. 131 i 132 uos. opłatę stemplową od sumy 10.706,25 zł według 4% stawki. Odwołania od wymiaru nie uwzględniła Izba Skarbowa w Poznaniu orzeczeniem z 7 lipca 1936. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, który rozważył, co następuje:

Skarga zarzuca, że w chwili sporządzenia umowy quaestionis nie istniała wspólność. Jednakowoż skarga przyznaje, że śp. Franciszek W. i jego żona żyli w ogólnej wspólności majątkowej w rozumieniu § 1438 K. C. N. Skoro zaś tak jest, to po śmierci męża, która nastąpiła dnia 3 czerwca 1926, wspólność została przedłużona w myśl § 1483 K. C. N. między Magdaleną W., a jej synami skarżącym obecnie Ludwikiem i Franciszkiem, jako wspólnymi potomkami. Ponieważ zaś skarga nie twierdzi, że wspólność została rozwiązana wcześniej, to oczywiście już z tego powodu nie może zasadnie twierdzić, że w chwili przystąpienia do zawarcia umowy, o którą chodzi, wspólność nie istniała. Ponieważ dalej skarga ani nie wywodzi, ani nawet nie twierdzi, że zniesienie kontynuowanej wspólności małżeńskiej nie podpada pod pojęcie działu majątku wspólnego z art. 131 ust. 1 p. 1 u.o.s., to słuszne jest stanowisko władzy, że przepis ten wchodzi w zasadzie w zastosowanie. Ma to miejsce jednak o tyle, o ile ten ze współwłaścicieli, który otrzymał cały majątek, innych współwłaścicieli spółca.

Otóż spór istnieje przede wszystkim co do

tego, czy skarżący otrzymał przypadłą nań wskutek działu nadwyżkę odpłatnie, czy też pod tytułem darmym. Mianowicie władza ustaliła wartość tego, co skarżący w wyniku działu otrzymał łącznie od matki i brata ponad swój udział (20.312,50 zł) oraz wartość jego świadczeń wzajemnych z tego tytułu łącznie na rzecz matki i brata (21.412,50 zł), a po porównaniu tych wartości doszła do wniosku, że dział nastąpił odpłatnie. Skarga zaś także porównywa wartość tego, co wzamian świadczy, lecz dochodzi do innych wniosków niż władza, ponieważ pomijając inne momenty, o których będzie mowa w innym związku — porównanie przeprowadza odrębnie a) dla udziału matki z tytułu wspólności małżeńskiej, b) dla udziału matki z tytułu dziedziczenia i c) dla udziału brata z tytułu dziedziczenia. Otóż w myśl art. 131 ust. 1 p. 1 u. o. s. pismo stwierdzające udział majątku wspólnego podlega opłacie stempowej o tyle, o ile otrzymujący cały majątek innych współwłaścicieli s płaca, a więc nie, jeżeli płaci ogólnie, lecz poszczególnym uczestnikom działu. Tylko w ten bowiem sposób da się stwierdzić, czy nadwyżka dostała się do jego rąk w sposób odpłatny, czy też pod tytułem darmym, wzgl. czy dany uczestnik, wychodzący z podzielnosci bez części fizycznej, jest s płacany. W konkretnym więc wypadku trafnie oblicza skarga odrębnie wartość udziału matki i brata; o tyle stanowisko władzy nie może się ostać. Z drugiej atoli strony skarga nietrafnie oblicza (istniejącą według jej zdania) przewyżkę wartości udziału matki nad wartością świadczenia wzajemnego osobno dla udziału, z tytułu kontynuowanej wspólności małżeńskiej a osobno dla udziału z tytułu dziedziczenia. Skoro bowiem opłatę oblicza się dla każdego uczestnika działu od nadwyżki bez względu na to, czy wspólność wynikała z dziedziczenia czy z innego tytułu (zdanie 1 ust. 3 art. 132 u. o. s.), to jest jasne, że udziały danego uczestnika (w danym wypadku matki) stanowią całość, której wartość musi być obliczona łącznie, bez względu na to, z jakiego tytułu te udziały pochodzą. Okoliczność, że w nadwyżce mieści się wartość udziału z dziedziczenia, która w zasadzie zwolniona jest od opłaty na zasadzie art. 131 ust. 2 lit. a) u. o. s., znajduje uwzględnienie w zdaniu drugim ust. 3 art. 132 u. o. s.

Wartość nieruchomości wynosi 25.000 zł. Z tej sumy przypada na udział matki z tytułu kontynuowanej wspólności małżeńskiej (8/16) suma 12.500 zł i z tytułu dziedziczenia (2/16) suma 3.125 zł razem 15.625 zł, a na udział brata (3/16) suma 4.687,50 zł. Nie ma sporu co do tego, że wzajemne świadczenia skarżącego, o ile one wyrażają się w przejętych długach, mają być obliczane w tym samym stosunku.

Z długów tych przypadnie więc na udział matki suma 9.300 zł (8/16) i suma 2.325 zł (2/16), czyli razem 11.625 zł, a na udział brata (3/16) suma 3.487 zł.

Ponieważ poza tym skarżący nie zobowiązał się do żadnych świadczeń na rzecz brata, przeto przewyżka wartości udziału brata nad wartością świadczeń wzajemnych wynosi 1.200 zł.

Co się tyczy obliczenia tej przewyżki dla udziału matki, to skarga, dzieląc niewłaściwie udział na dwie części, o czym już wyżej była mowa, popełnia ponadto błąd, że od wartości z tytułu dziedziczenia odejmuje tytułem przejętych długów kwotę 2.212,50 zł zamiast 2.325 zł oraz że od wartości udziału z tytułu wspólności majątkowej małżeńskiej w ogóle nie odejmuje długów w kwocie 9.300 zł. Uwzględniając powyższe wywody, należy od wartości całego udziału matki w kwocie 15.625 zł odjąć a) z tytułu długów sumę 11.625 zł, b) z tytułu kosztów pogrzebu sumę 300 zł i c) skapitalizowaną wartość rocznego wymiaru w kwocie 1.200 zł. Wartość tę oblicza władza w myśl § 18 niem. ustawy z 3 czerwca 1906 na 7.200 zł. Skarga natomiast żąda jej ustalenia na 1.200 zł z tego powodu, że matka zmarła już po roku. To twierdzenie faktyczne Trybunał pomija na zasadzie art. 83 ust. 3 prawa o Najwyższym Trybunale Administracyjnym zgodnie z żądaniem władzy pozwanej, wyrażonym w odpowiedzi na skargę. Treścią ewentualnego zarzutu skargi w tym punkcie jest, że wartość wymiaru należałoby obliczyć w myśl art. 10 u. o. s. na 6.000 zł. Ten przepis jednak nie może mieć zastosowania, ponieważ chodzi o ocenę, czy zachodzi darowizna, zatem mogą być zastosowane jedynie przepisy ustawy o podatku spadkowym i od darowizn z 3 czerwca 1906, jak to uczyniła władza. Łączna zatem wartość świadczeń skarżącego na rzecz matki wyraża się sumą 19.125 zł, a więc przewyższa wartość darowanych udziałów o kwotę 3.500 zł.

Skoro zaś skarga nie zwalcza zaskarżonego orzeczenia, o ile ono odmawia czynności prawnej charakteru darowizny w przypadku, jeżeli wartość świadczeń wzajemnych przewyższa wartość otrzymaną, to Trybunał musiał uznać, że darowizna zachodzi jedynie ze strony brata, że więc nadwyżka tylko w tej części nie podlega opłacie stempowej w myśl art. 131 ust. 1 p. 1 u. o. s., że natomiast matka odstąpiła swoje udziały odpłatnie, że więc umowa w tej części podpada pod cyt. przepis prawa.

Jak widać z nakazu płatniczego i zaskarżonego orzeczenia, władza przyjęła w myśl art. 7 ust. 2 u. o. s. i ust. 3 art. 132 u. o. s. za podstawę wymiaru połowę nadwyżki świadczeń wzajemnych. Skarga nie zwalcza orzeczenia w tej części, w szczególności nie czyni tego na zasadzie ust. 3 art. 132 u. o. s. Wobec tego po uwzględnieniu powyższych wywodów, podstawę wymiaru opłaty powinna stanowić suma 9.562,50 zł. Gdy zaś władza za podstawę wymiaru wzięła sumę 10.706,25 zł, przeto orzeczenie okazuje się wadliwe.

POWSTANIE OBOWIĄZKU UISZCZENIA OPŁATY STEMPLOWEJ. ZAKRES MOCY OBOWIĄZUJĄCEJ ART. 3 DEKRETU Z 14.1.1936 POZ. 15 DZ. UST.

1. *Sam fakt sporządzenia pisma, wymienionego w części drugiej u. o. s., nie zaś dopiero moment faktycznego dokonania obrotu, uzasadnia obowiązek uiszczenia opłaty stemplovej.*

2. *Dla oceny obowiązku uiszczenia opłaty i jego rozciągłości decydujące są te przepisy, które obowiązywały w czasie sporządzania pisma.*

3. *Art. 3 dekretu z 14.1.1936, poz. 15 Dz. Ust. nie ma zastosowania do pism, sporządzonych przed wejściem tegoż dekretu w życie. (Wyrok NTA z 20 kwietnia 1939 l. rej. 6051/37).*

Na mocy aktu notarialnego z 23 października 1935 firma „Zakłady Przemysłowe J. i Z. Spółka Akcyjna“ w Warszawie zobowiązała się sprzedawać całą swoją produkcję skarżącej na warunkach bliżej w akcie określonych. Czas trwania umowy określono od 1 listopada 1935 do 31 grudnia 1937.

Decyzją z 12 listopada 1935, wydaną na zasadzie art. 22 u. o. s., Urząd Opłat Stemplowych w Warszawie określił terminy uiszczenia opłaty stemplovej, przypadającej od powyższego aktu na mocy art. 67 u. o. s., na 31 grudnia 1936 i na 31 grudnia 1937. Pismem z 15 marca 1937 skarżąca zawiadomiła Urząd Opłat Stemplowych o wpłacie opłaty stemplovej od wymienionego na wstępie aktu, obliczonej od obrotu, dokonanego z firmą J. i Z. do 31 grudnia 1935.

Urząd Opłat Stemplowych w Warszawie wymierzył skarżącej nakazem płatniczym z 28 czerwca 1937 od wymienionego na wstępie aktu opłatę stempłową wraz z podwyżką na zasadzie art. 67 i 42 u. o. s., przyjmując za podstawę wymiaru cenę sprzedanych skarżącej produktów w czasie od 3 października 1935 do 31 grudnia 1936 w kwocie 435.002,90 zł i potrącając opłatę już uiszczoną.

W odwołaniu od nakazu płatniczego skarżąca firma zwalczała wymiar, zarzucając, że z uwagi na przepisy dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z 14 stycznia 1936, poz. 15 Dz. Ust., nie mógł być wzięty za podstawę wymiaru obrót dokonany w roku 1936.

Izba Skarbowa Grodzka w Warszawie orzeczeniem z 17 września 1937 odwołania nie uwzględniła, obniżając jedynie podwyżkę. Orzeczenie to stanowi przedmiot skargi do Najwyższego Trybunału Administracyjnego.

Rozpatrując skargę łącznie z odpowiedzią pozwanej władzy, Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył, co następuje:

Skarga zwalcza wymiar opłaty, o ile za podstawę wymiaru przyjęto obrót, dokonany w roku 1936, twierdząc, że opłata stempłowa nie może się należeć przed ustaleniem jej podstawy,

ustalenie zaś podstawy w terminie, określonym na zasadzie art. 22 u. o. s., możliwe jednak jest jedynie na podstawie przepisów, obowiązujących w danym momencie.

To stanowisko skargi nie jest uzasadnione.

Z przepisu art. 1 ust. 1 oraz art. 20 ust. 1 i 22 ust. 1 u. o. s., wynika ponad wszelką wątpliwość, że już sam fakt sporządzenia pisma, wymienionego w części drugiej u. o. s., nie zaś dopiero moment faktycznego dokonania obrotu, uzasadnia obowiązek uiszczenia opłaty stemplovej. To też dla oceny obowiązku uiszczenia opłaty i jego rozciągłości decydujące są te przepisy, które obowiązywały w czasie sporządzania pisma. W tym kierunku Najwyższy Trybunał Administracyjny wypowiedział się już niejednokrotnie w swej dotychczasowej judykaturze.

Bezzasadne jest również stanowisko skargi, że art. 3 dekretu z 14 stycznia 1936, poz. 15 Dz. Ust. nie ma zastosowania tylko do takich pism, sporządzonych przed wejściem w życie tego dekretu, od których opłata stempłowa została już pobrana. To stanowisko skargi znajduje odparcie w wyraźnej treści przepisu art. 6 p. 8 powołanego dekretu, który głosi, że art. 3 stosuje się do pism, sporządzonych po wejściu w życie dekretu. Nie ma zatem art. 3 omawianego dekretu w ogóle zastosowania do pism, sporządzonych przed wejściem tegoż dekretu w życie. Najwyższy Trybunał Administracyjny powołuje się zresztą w tym względzie na zasadzie § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.) na motywy wyroku z 27 maja 1938 l. rej. 3386/36.

PEŁNOMOCNICTWO ZBIOROWE W POSTĘPOWANIU UPADŁOŚCIOWYM.

Pełnomocnictwo zbiorowe, upoważniające do prowadzenia sprawy o ogłoszenie upadłości, w szczególności do wyboru syndyka ostatecznego, wystawione na obszarze b. zaboru ros. przed wejściem w życie pol. prawa upadłościowego, nie odpowiada wymogom art. 111 ust. przedostatni u. o. s. (Teza). (Wyrok NTA z 12 kwietnia 1939 l. rej. 5277/37).

Skarżącemu wymierzono opłatę stempłową oraz podwyżkę, stosując art. 111 i art. 42 u. o. s. Jako przedmiot opłaty podano: pełnomocnictwo z 14 maja 1934, wystawione skarżącemu przez 12 wierzycieli masy upadłości T-wa Kopalni „B“ do przeprowadzenia sprawy ich wierzytelności do powyższej firmy, — oraz także pełnomocnictwo z 15 maja 1934, wystawione przez 36 mocodawców.

Odwolania, wniesionego od powyższego wymiaru, pozwana władza zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniła (poza obniżeniem podwyżki).

Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył:

Według tekstu pism quaestionis wystawcy, wierzyciele masy upadłości „Towarzystwa Ko-

palni B" Sp. z ogr. odp., oświadczając, że upoważniają adw. F. do prowadzenia „sprawy o ogłoszenie upadłości” wspomnianego Towarzystwa „w szczególności do wyboru syndyka ostatecznego”. Jedno z pism nosi datę: Sosnowiec, dnia 14 maja 1934 i jest podpisane przez 12 osób, drugie zaś podpisane przez 36 osób i zawiera jeszcze, według odpisu, słowa: „Skasowano 15 maj 1934”.

I. Skarga twierdzi, że pełnomocnictwa wystawiono po sprawdzeniu wierzytelności, zatem po dokonaniu jedynej według skargi czynności w postępowaniu upadłościowym, w której zapadają indywidualne rozstrzygnięcia dla każdego z wierzycieli. Według skargi z zestawienia daty pełnomocnictw z aktami postępowania upadłościowego wynika, że de facto pełnomocnictwa quaestionis były wydane tylko i wyłącznie do wyboru syndyka ostatecznego.

Otóż, skoro przedmiotem opłaty są pisma quaestionis, to pozwana władza miała prawo oprzeć się na ich treści, bez potrzeby badania, czy stan faktyczny, stwierdzony oświadczeniem pisemnym, jest zgodny z rzeczywistym stanem faktycznym. Według zaś treści wspomnianych pism pełnomocnictwa dotyczą prowadzenia sprawy o ogłoszenie upadłości T-wa Kopalni Węgla (w ogóle), a w szczególności wyboru syndyka ostatecznego. Tak tedy według treści pism nawet w myśl skargi (mianowicie w myśl stanowiska, zajętego przez nią w kwestii charakteru prawnego sprawdzania wierzytelności) nie występują w rozpatrywanej sprawie pełnomocnictwa, udzielone każde „w jednym piśmie” (sc. z 14 maja 1934 i 15 maja 1934), dotyczą-

cym „jednej sprawy” (art. 111 ust. przedost. u. o. s.).

II. Treść pism quaestionis nie wykazuje, ani nawet strona skarżąca nie twierdzi, by między wierzytelnościami osób, które wystawiły te pisma względnie, by między tymi osobami istniał jakiś specjalny stosunek, mogący mieć znaczenie dla oceny zagadnienia, czy przy pismach quaestionis chodzi o pełnomocnictwo, udzielone w jednym piśmie, dotyczącym jednej sprawy z art. 111 ust. przedost. u. o. s. Z natury rzeczy zaś w postępowaniu o ogłoszenie upadłości każdy wierzyciel może bronić swoich interesów indywidualnie. Sama zaś okoliczność, iż pełnomocnictwa quaestionis dotyczą tego samego postępowania (o ogłoszenie upadłości), nie jest miarodajną w sprawie oceny, czy chodzi o „jedną sprawę”, skoro jedno postępowanie może dotyczyć kilku przedmiotów (spraw) oddzielnych, które wskutek złączenia w tym jednym postępowaniu nie tracą samodzielności pod względem materialno-prawnym, nie przestają być materialnie odrębnymi sprawami. Zresztą, gdyby pełnomocnictwa quaestionis były nawet wydane tylko do wyboru syndyka ostatecznego, to i wówczas nie zachodziłby wymóg „jednej sprawy” z ust. przedost. art. 111 u. o. s., bowiem i w tym wypadku da się pomyśleć — wbrew odmiennemu twierdzeniu skargi — oddzielne wystąpienie pełnomocnika w imieniu poszczególnych mocodawców, mianowicie też w formie złożenia nie wszystkich głosów na jednego syndyka (np. wybór jednego z mocodawców na syndyka).

P R A W O D E W I Z O W E.

ŚRODKI PŁATNICZE. WEKSLE I TYTUŁY WYKONAWCZE.

W myśl art. 1 pkt. 1 dekretu Prez. Rzplitej z 26 kwietnia 1936 (Dz. U. poz. 249) w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą, wszelkie kategorie weksli są środkami płatniczymi, o ile zachowują samodzielne znaczenie, wpływające z prawa wekslowego. Natomiast tytuły wykonawcze, jako nie wymienione w art. 1 dekretu, nie mogą być uznane za środki płatnicze w rozumieniu prawa dewizowego. (Wyrok SN z 21 grudnia 1936 3 K. 1767/36)*).

ŚRODKI PŁATNICZE. CZEKI. ZNACZENIE SZKODY DLA WALUTY.

1. Rozporządzenie Prez. Rzplitej z 26 kwietnia 1936 (Dz. U. poz. 249) w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą, zagraża karą za sam fakt uchylenia się przed kontrolą dewizową bez względu na konkretne szkody dla chronionej przez rozporządzenie waluty.

*) Zb. O. 161/37.

2. Czek, opiewający na walutę zagraniczną, wystawiony i płatny za granicą, podlega ograniczeniom dewizowym pow. rozporządzenia. (Wyrok SN z 7 stycznia 1937 3 K. 2033/36)*).

ŚRODKI PŁATNICZE. WEKSLE PROTESTOWANE I NIEPROTESTOWANE. BRAK ZAMIARU UŻYCIA ŚRODKA PŁATNICZEGO.

1. Brak zamiaru zrobienia jakiegokolwiek użytku za granicą z posiadanych środków płatniczych nie usuwa odpowiedzialności z art. 16 dekretu Prez. Rzplitej z 26 kwietnia 1936 (Dz. U. poz. 249) za ich wywóz za granicę bez uzyskania na to zezwolenia.

2. Dekret w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą oraz obrotu zagranicznymi i krajowymi środkami płatniczymi nie czyni różnicy między weksłami protestowanymi i nieprotestowanymi. (Wyrok SN z 12 lutego 1937 3 K. 2350/36)*).

*) Zb. O. 168/37.

*) Zb. O. 229/37.

ZANIEDBANIE OBOWIĄZKU DEKLAROWANIA WYWOŻONEJ KWOTY.

Dekret Prez. Rzplitej z 26 kwietnia 1936 (Dz. U. poz. 249) w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą nie przewiduje przestępstwa „zaniedbania obowiązkowi” ściślego deklarowania wysokości wywożonej kwoty; obowiązek ten wprowadza dopiero rozp. Min. Skarbu z 24 lipca 1936 (Dz. U. poz. 419). (Wyrok SN z 22 lutego 1937 3 K. 2438/36)*).

POJĘCIE DEWIZY. POJĘCIE HANDLU ZAGRANICZNYMI ŚRODKAMI PŁATNICZYMI.

1. Dekret Prez. Rzplitej z 26 kwietnia 1936 (Dz. U. poz. 249) o obrocie pieniężnym z zagranicą nie ogranicza pojęcia dewizy do jej zasadniczej postaci tj. wekła ciągniętego, płatnego za granicą, ani też do czeku, wystawionego na bank zagraniczny, lecz ujmuje je w jak najszerszym znaczeniu bez względu na to, czy dewizy mogą służyć jako surogat pieniądza w handlu międzynarodowym i czy mają być przedmiotem transakcji handlowych; mieszczą się zatem w tym pojęciu wszelkie formy przekazu bez względu na charakter osoby, która przekaz uskuteczniła.

2. Przepis ust. art. 1 pow. dekretu uznaje jako „handel zagranicznymi środkami płatniczymi” nie tylko dewizy, ale także i pieniądze zagraniczne, znajdujące się za granicą. (Wyrok SN z 22 lutego 1933 3 K. 2436/36)*).

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA WINĘ KIEROWNIKÓW PRZEDSIĘBIORSTWA.

1. Odpowiedzialność za winę nieumyślną kierowników przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 16 pkt. 6 zdanie drugie dekretu Prez. Rzplitej z 26 kwietnia 1936 (Dz. U. poz. 249) w sprawie obrotu pieniężnego, odbiega od konstrukcji winy nieumyślnej z § 2 art. 14 k. k., przyjmując z góry, że w każdym takim przypadku kierownik przedsiębiorstwa przy dołożeniu należytej staranności może i powinien przewidzieć nastąpienie skutku przestępczego.

2. Z treści art. 16 pkt. 6 zdanie drugie cyt. dekr. wynika, że przepis ten przewiduje tylko jedną wyłączną karę mianowicie maksimum kary ustanowionej w pkt. 2 art. 16, przepis zatem art. 54 k. k. nie ma tu zastosowania.

3. Treść art. 16 pkt. 6 pow. dekr. nie daje podstawy do takiego ograniczającego rozumienia tego przepisu, jakoby przedsiębiorstwo, lub instytucje odpowiadały tylko za przestępstwo dewizowe, dokonane w ramach tej działalności, dla której przedsiębiorstwo lub instytucja zostały powołane i do której są uprawnione.

4. Okoliczność, czy przedsiębiorstwo popeł-

nia przestępstwo we własnym interesie, czy też w interesie lub przez uprzejmość dla osób trzecich jest obojętna z punktu widzenia istoty czynu i odpowiedzialności karnej. (Wyrok SN z 20 maja 1937 3 K. 173/37)*).

PRAWO WYWOZU ŚRODKÓW PŁATNICZYCH. POJĘCIE WYWOZĄCEGO ZA GRANICĘ.

1. Prawo wywozu środków płatniczych wiąże się w myśl § 12 rozp. Min. Skarbu z 24 lipca 1936 (Dz. U. poz. 419) nie z osobą wyjeżdżającą, lecz z posiadającym przezeń paszportem. Nie każda zatem wyjeżdżająca za granicę osoba, lecz „każdy osobny lub jeden (wspólny) paszport zagraniczny” jest połączony z uprawnieniem do wywozu zagranicę środków płatniczych, objętej danym, specjalnym zezwoleniem.

2. Za wywoźącego za granicę środki płatnicze i sprawcę przestępstwa należy w myśl § 12 cyt. rozp. uważać faktycznego posiadacza (dzierżyciela) tych środków w czasie przekraczania granicy, osobąście odpowiedzialnego w myśl art. 16 dekretu Prez. Rzplitej z 26 kwietnia 1936 (Dz. U. poz. 249) za naruszenie przepisów o obrocie środkami płatniczymi. Sprawstwo pośrednie mogłoby zachodzić jedynie przy ustaleniu, że sprawca bezpośredni był niepouczalany i stanowią w rękach pierwszego tylko ślepe narzędzie. (Wyrok SN z 1 lipca 1937 3 K. 771/37)*).

ŚRODKI PŁATNICZE. BLANKIET WEKŚLOWY NIEPODPISANY PRZEZ WYSTAWCĘ.

Ze stanowiska art. 1 dekr. Prez. Rzplitej z 26 kwietnia 1936 (Dz. U. poz. 249) wystarcza, gdy weksel odpowiada zobowiązaniu wekslowemu, mającemu w życiu gospodarczym znaczenie środka płatniczego np. nie wypełniony weksel in blanco, jednakże blankiet wekslowy nie podpisany przez wystawcę, chociażby zawierał poza tym wszystkie istotne cechy weksla, nie stanowi środka płatniczego w rozumieniu cyt. dekretu. (Wyrok SN z 21 września 1937 3 K. 915/37)*).

PRZEPADEK PRZEDMIOTU PRZESTĘPSTWA. KSIĄŻECZKI OSZCZĘDNOŚCIOWE.

Książeczki oszczędnościowe nie podpadają pod pojęcie papierów wartościowych i przypadkowi nie ulegają. (Wyrok SN z 28 września 1937 3 K. 940/37)*).

SPOSÓB ZGŁOSZENIA WYWOŻONYCH ŚRODKÓW PŁATNICZYCH.

Z przepisu § 12 rozp. Min. Skarbu z 24 lipca 1936 (Dz. U. poz. 419), nakładającego obowią-

*) Zb. O. 298/37.

*) Zb. O. 34/38.

*) Zb. O. 52/38.

*) Zb. O. 61/38.

*) Zb. O. 2537/37.

*) Zb. O. 234/37.

zek zgłoszenia całkowitej kwoty wywożonych środków płatniczych, wynika, że zgłoszenie może nastąpić nie tylko ustnie, hyle tylko cel przepisu a mianowicie ujawnienie tych środków mógł być osiągnięty (np. wręczenie portfelu itp.). Wyrok SN z 8 października 1937 3 K. 1222/37*).

WYWÓZ ŚRODKÓW PŁATNICZYCH ZA GRANICĘ. POJĘCIE WYWOŻONEJ KWOTY.

1. Przekroczenie przepisu § 12 rozp. Min. Skarbu z 24 lipca 1936 (Dz. U. poz. 419), karalne z art. 16 dekretu dewizowego, stanowi nie przekroczenie przez osobę wyjeżdżającą za granicę ram jej prawa przedmiotowego, lecz jedynie niedostosowanie ilości przewożonych za granicę środków płatniczych do rodzaju i ilości zgłoszonych paszportów.

2. Przez całkowitą wywożoną kwotę należy w myśl ust. 4 i 7 § 12 rozp. Min. Skarbu z 24 lipca 1936 (Dz. U. poz. 419) rozumieć faktycznie znajdującą się przy wyjeżdżającym za granicę kwotę środków płatniczych, a nie jego prawo do środków, które w tej chwili mogą być wywożone.

3. Art. 16 dekretu dewizowego z 26 kwietnia 1936 (Dz. U. poz. 249) karze za „przekroczenie przepisów“ natury czysto dewizowej oraz za przestępstwa, chociaż natury ogólnej lecz wyraźnie w tym artykule przewidziane, jak umyślne złożenie nieprawdziwych danych lub przedstawienie fałszywych dowodów w celu uzyskania pozwolenia na zakup i wywóz za granicę środków płatniczych, za czym wywóz np. 600 zł na dwa paszporty jest formalnie dopuszczalny, chociażby pieniądze te należały do jednej osoby.

4. Stan faktyczny przestępstwa z art. 8 dekretu z 26 kwietnia 1936 i § 12 rozp. Min. Skarbu z 24 lipca 1936 obejmuje: 1) wywóz za granicę krajowych lub zagranicznych środków płatniczych, 2) niezależnie od tego czy stanowią własność wywoźącego, 3) przez osobę wyjeżdżającą za granicę, 4) w kwocie przewyższającej przewidziany w § 12 rozp. do tego rodzaju paszportu kontyngent. (Wyrok SN z 14 stycznia 1938 3 K. 1783/37*).

NIEDOZWOLONY WYWÓZ ZA GRANICĘ ŚRODKÓW PŁATNICZYCH. POJĘCIE SPRAWCY.

Sprawcą przestępstwa niedozwolonego wywozu za granicę środków płatniczych z punktu widzenia § 12 rozporządzenia Min. Skarbu z 24 lipca 1936 jest faktyczny posiadacz tych środków w czasie przekraczania granicy i nie może on bronić się przed odpowiedzialnością z art. 16 dekr. z 26 kwietnia 1936 zarzutem, że środki płatnicze nie są jego własnością i do niego

*) Zh. O. 68/38.
*) Zh. O. 171/38.

nie należą. (Wyrok SN z 23 lutego 1938 2 K. 1752/37*).

PRZEPISY O WIERZYTELNOŚCIACH W WALUTACH ZAGRANICZNYCH A DEKRET DEWIZOWY.

1. Notowanie na giełdzie urzędowych kursów banknotów zagranicznych i dewiz nie oznacza, że obrót nimi jest dozwolony.

2. Przepisy rozp. Prez. Rzplitej z 12 czerwca 1934 (Dz. U. poz. 509) o wierzytelnościach w walutach zagranicznych obowiązują o tyle, o ile nie sprzeciwiają się późniejszym przepisom dekretu dewizowego z 26 kwietnia 1936 (Dz. U. poz. 249). (Wyrok SN z 23 lutego 1938 3 K. 2183/37*).

POJĘCIE TRANSAKCJI, KTÓREJ PRZEDMIOTEM SĄ ZAGRANICZNE ŚRODKI PŁATNICZE.

1. Nowa umowa wzajemna kontrahentów, na mocy której wierzyciel wyraża zgodę na przyjęcie od dłużnika świadczenia innego, niż to wynikało z treści pierwotnego zobowiązania, będąc interesem odpłatnym, gdy wierzyciel, przyjmując nowe świadczenie, opłaca je wyrzeczeniem się praw z dawnego stosunku, a dłużnik uwalnia się od zobowiązania, płacąc za to innym świadczeniem — jest transakcją, której przedmiotem są zagraniczne środki płatnicze, zabroniona w myśl art. 5 ust. 1 dekretu z 26 kwietnia 1936 w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą. (Wyrok SN z 3 marca 1938 2 K. 2428/37*).

1. Z przepisu art. 9 dekretu Prez. Rzplitej z 26 kwietnia 1936 (Dz. U. poz. 249) wynika, że nie tylko umowy dotyczące udzielania kredytu cudzoziemcom, ale i wszelkie umowy dotyczące prolongaty należności, przypadających od cudzoziemców nie mogą być zawierane inaczey jak tylko na podstawie uzyskanego zezwolenia ze strony komisji dewizowej.

2. Udzielenie cudzoziemcowi kredytu przy sprzedaży nieruchomości bez uzyskania wymaganego przez ustawę zezwolenia, stanowi przestępstwo dewizowe bez względu na to, kiedy hipoteczne prawo własności przechodzi na nabywcę, czy po zapłaceniu całkowitej ceny kupna, czy też przed tym. (Wyrok SN z 10 marca 1938 3 K. 2982/37*).

ZAPŁATA CUDZOZIEMCOWI ZAGRANICĄ.

Z brzmienia przepisów art. 8 pkt. 2 dekretu dewizowego (Dz. U. poz. 249) i rozp. wykon. z 24 lipca 1936 (Dz. U. poz. 419) wynika, że

*) Zh. O. 218/38.
*) Zh. O. 219/38.
*) Zh. O. 224/38.
*) Zh. O. 234/38.

ORZECZNICTWO SKARBOWE

obywatel polski, z chwilą znalezienia się poza granicami Polski, może swymi funduszami posiadany, za granicą dysponować zupełnie swobodnie, zatem zapłacenie przez niego cudzoziemcowi za granicą ze środków tam uzyskanych, należności z tytułu powstałego w kraju, nie stanowi żadnego przestępstwa. (Wyrok SN z 15 marca 1938 3 K. 2225/37)*).

CEL PRZESTĘPSTWA A KARALNOŚĆ.

Przestępstwa przewidziane w art. 16 dekr. Prez. Rzplitej z 26 kwietnia 1936 w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą pod względem przedmiotowym polegają na działaniu, stanowiącym naruszenie zakazu bądź ograniczeń dewizowych i przeto, jako przestępstwa formalne, ulegają karze bez względu na cel, w którym były dokonane. (Wyrok SN z 21 marca 1938 2 K. 2720/37*).

HANDEL ZŁOTEM.

Niedopełnienie warunków okólnika Komisji Dewizowej Nr 10 z 22 maja 1937, wymieniającego taksatywnie osoby, którym wolno na podstawie generalnego zezwolenia trudnić się handlem złotem, jego zakres i formalności z nim związane, wyłącza samo przez się możliwość korzystania z uprawnień płynących z postanowień tego okólnika i uzasadnia karygodność czynu zgodnie z art. 6 i 16 dekr. dewizowego. (Wyrok SN z 30 marca 1938 1 K. 2785/37*).

*) Zb. O. 236/38.

*) Zb. O. 248/38.

*) Zb. O. 258/38.

LIST GRUNTOWY JAKO PAPIER PROCENTOWY.

Z istoty instytucji listu długu gruntowego wynika, iż może on zapewnić posiadaczowi oprocentowanie określonej kwoty pieniężnej, co nadaje listowi gruntowemu charakter papieru procentowego w rozumieniu dekretu dewizowego. (Wyrok SN z 2 i 10 stycznia 1939 3 K. 1959/38)*).

PRZEPISY WZGLĘDNIJSZE.

1) Wprowadzone z dniem 6.11.1938 dekretem Prez. Rzplitej z 6.11.1938 (Dz. Ust. poz. 571) zmiany w brzmieniu art. 16 i 18 dekretu dewizowego przedstawiają się jako przepisy względniejsze od postanowień tych artykułów w ich pierwotnym brzmieniu (por. ust. 3 art. 16 i ust. 1 art. 17 w nowym brzmieniu, art. 2 § 1 K. K.).

2) W razie ustalenia przypadku mniejszej wagi — zastosowanie względniejszej sankcji pozostaje prawem, a nie obowiązkiem.

3) W wypadku niezastosowania w wyroku, wbrew wymogom art. 2 § 1 K. K., ustawy dewizowej względniejszej co do kary i konfiskaty, wyrok w tym zakresie powinien ulec uchyleniu. (Wyrok SN z 14 grudnia 1938 1 K. 1791/38)*).

*) „Głos Sądownictwa“ Nr 5/39 — str. 459.

FUNDUSZ PRACY

OPŁATA RYCZAŁTOWA.

Wyjątek przewidziany w § 2 rozp. Ministra Opieki Społecznej z 7 czerwca 1933 poz. 373 Dz. Ust. o zastąpieniu opłat, przewidzianych w ust. 1 i 4 art. 15 ustawy o Funduszu Pracy (poz. 163/33 Dz. Ust.) opłatą ryczałtową, nie odnosi się do przedsiębiorstw położonych w tej części Państwa, w której nie obowiązują rozporządzenia Prez. R. P. z 16 marca 1928 poz. 323 i 324 Dz. Ust. (Teza). (Wyrok z 4 maja 1939 1. rej. 526/37).

Przedmiotem sporu jest kwestia, czy przepis § 2 wydanego na zasadzie art. 15 ust. 6 ustawy o Funduszu Pracy (poz. 163/33 Dz. Ust.) rozp. Ministra Opieki Społecznej z 7 czerwca 1933 poz. 373 Dz. Ust. o zastąpieniu opłat, przewidzianych w ust. 1 i 4 art. 15 opłatą ryczałtową — ma zastosowanie do przedsiębiorstw położonych na terenie województwa śląskiego, w którym powołane w § 2 cyt. rozp. min., rozporządzenia Prez. Rzplitej z 16 marca 1928 poz. 323 i 324 Dz. Ust. nie obowiązują.

Otóż § 1 cyt. rozporządzenia z 7 czerwca 1933

ma charakter normy ogólnej, wprowadzającej jako zasadę pobieranie opłat ryczałtowych dla kategorii zarobków, nie przekraczających przeciętnie 150 zł miesięcznie. Przepis § 2 tego rozporządzenia stanowi wyjątek od tej normy ogólnej, musi więc być interpretowany ściśle. Skoro zatem § 2 wyjmuje spod działania przepisu o zrzczałtowaniu opłat — obok Skarbu Państwa, przedsiębiorstw i monopoli państwowych i związków komunalnych — tylko te instytucje prywatne, które zgodnie z rozporządzeniami Prezydenta z 16 marca 1928 obowiązane są prowadzić wykazy lub księgi płacy, to nie ma znaczenia prawnego okoliczność, czy przedsiębiorstwo prywatne prowadzi faktycznie lub na podstawie innych przepisów prawa — jest obowiązane prowadzić księgi handlowe, listy płac, lub inne tego rodzaju zapisku — a decyduje tylko fakt, czy podlega ono obowiązkowi prowadzenia wykazów lub ksiąg pracy z mocy powołanych rozp. Prez. Skoro zaś rozporządzenia te niespornie nie obowiązywały w czasie decydującym dla obowiązku podatkowego na te-

renie województwa śląskiego, przeto i firma Bracia R. w Bielsku nie miała z mocy tych rozporządzeń obowiązku prowadzenia wykazów

lub ksiąg płacy — nie zachodziły więc warunki traktowania jej w sposób wyjątkowy, przewidziany w § 2 rozp. z 7 czerwca 1933 .

FINANSE KOMUNALNE.

ULGI DLA NOWOWZNOWSZONYCH BUDOWLI. OPŁATY NA UTRZYMANIE STRAŻY I OŚWIETLENIE ULIC. ŚWIADCZENIA DROGOWE.

1. *Nałożenie opłat na cele kosztów utrzymania straży nocnych i oświetlenie ulic w gminach wiejskich Królestwa Kongr., wymierzanych na podstawie idealnego podatku od nieruchomości nowozbudowanych, sprzeciwia się przepisom art. 1 lit. b. ustawy z dnia 24 marca 1933 o ulgach dla nowozwznowszonych budowli Dz. Ust. poz. 173. (Teza).*

2. *Do świadczeń drogowych w naturze mogą być pociągani tylko „opłacający w danej gminie podatki bezpośrednio” w stosunku do wysokości tych przez nich opłacanych podatków. „Idealny podatek gruntowy” nie jest „opłacanym” takim podatkiem bezpośrednim, o jakim mówi art. 30 ustawy o budowie i utrzymaniu dróg publicznych (Dz. Ust. poz. 276/33). (Wyrok NTA z 22 marca 1939 l. rej. 5675/36).*

Skarga jest skierowana przeciw orzeczeniu Wydziału Powiatowego w Grodzisku Mazowieckim dla samorząd. związku powiat. błońskiego z 22 września 1936, którym to orzeczeniem Wydział oddalił odwołanie skarżącego Jana T. i utrzymał w mocy nakaz płatniczy zarządu gminy Helenów, nakładający na skarżącego za r. 1935/36 opłatę szarwarkową, opłatę na straże nocne i opłatę na oświetlenie (dróg) w sumie zł 139,18.

Skarżący zarzuca obrazę art. 2, 27 i 31 ustawy o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych w związku z ustawą z 24 marca 1933 Dz. U. poz. 173 o ulgach dla nowowznowszonych budowli, ponieważ za podstawę wymiaru tych opłat, obciążających m. i. właścicieli nieruchomości, przyjęto „idealny” podatek od budynków, mimo że budynki na nieruchomości skarżącego, jako nowozbudowane bezspornie są zwolnione od wszelkiego rodzaju podatków i opłat, dla których podstawą wymiaru są podatki od nieruchomości lub budynkowe.

Najwyższy Trybunał Administracyjny uznał skargę za uzasadnioną.

W odpowiedzi na skargę władza pozwana wysuwa jako argument popierający legalność zaskarżonego orzeczenia, że według art. 1 powołanej ustawy nowowzniesione budowle nie są zwolnione od opłat na cele drogowe. Opłaty na pokrycie kosztów utrzymania straży nocnej, i oświetlenie ulic, jeżeli w ogóle wypełniają pojęcie opłat „za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego” w rozumieniu art. 27 ustawy o tymczas. uregulowaniu finansów komunalnych — w żadnym wypadku nie

mogą być uznane za opłaty na cele drogowe, do których też i art. 27 tejsze ustawy nie ma zastosowania. Władza powołuje wprawdzie także art. 31 tejsze ustawy, według którego związki komunalne winny pobierać specjalne dopłaty od tych właścicieli nieruchomości i przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, którym odnośnie komunalne urządzenia i zakłady dobra publicznego przynoszą szczególne korzyści gospodarcze lub udogodnienia, lecz pobór takich właśnie opłat nie miałby oparcia w aktach wymiarowych ani w odnośnych statutach.

Nałożeniu zaś na skarżącego opłaty na oświetlenie i opłaty na straż nocną na podstawie „idealnego podatku budynkowego” stoi na przeszkodzie bezwzględny nakaz, zawarty w art. 1 lit. b) ustawy z 24 marca 1933 Dz. Ust. p. 173.

O ile zaś chodzi o nałożenie na skarżącego świadczenia drogowego w naturze czyli tzw. szarwarku zamienionego na gotówkową opłatę zastępczą obliczoną w stosunku do „idealnego podatku gruntowego”, jest ono sprzeczne z przepisem art. 30 ustawy o budowie i utrzymaniu dróg publicznych (Dz. Ust. poz. 276 z 1933 r.), ponieważ do świadczeń drogowych w naturze mogą być pociągani tylko „opłacający w danej gminie podatki bezpośrednio” w stosunku do wysokości tych przez nich opłacanych podatków. Skoro nawet władza pozwana nie twierdziła i nie twierdzi, że skarżący w gminie, o którą chodzi, w miarodajnym okresie czasu „opłacał bezpośrednio podatki”; a tym mniej wykazała ich rodzaj i wysokość, to przepis art. 30 ustawy nie pokrywa uprawnień gminy do zaskarżonej opłaty zastępczej. Nie może być oczywiście żadnej wątpliwości, że „idealny podatek gruntowy”, o którym jest mowa w statucie komunalnym „o świadczeniach drogowych w naturze na rzecz gminy Helenów”, nie jest „opłacanym” takim podatkiem bezpośrednim, o jakim mówi wspomniany art. 30 ustawy.

Powołany przez władzę pozwaną wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 8 czerwca 1931 l. rej. 2986/29, nie dotyczy świadczeń drogowych z mocy art. 29 i nast. ustawy z 10 grudnia 1920, lecz odnosi się do opłat i dopłat drogowych w myśl art. 19 i 23 tejsze, a zatem danin zupełnie różnych od świadczeń szarwarkowych.

ZAKŁAD DOBRA PUBLICZNEGO A PRZEDSIĘBIORSTWO KOMUNALNE. CHARAKTER KOMUNALNYCH ZAKŁADÓW WODOCIĄGOWYCH I KANALIZACYJNYCH.

1. *Zakładem dobra publicznego w rozumieniu art. 27, 29 i 31 ustawy z 11 sierpnia 1923 o*

tymcz. ureg. fin. kom. poz. 747 Dz. Ust. jest każde, powołane przez związek komunalny do życia urządzenie, którego głównym przeznaczeniem jest służyć celom dobra publicznego, przy czym osiągnięcie dochodu, jako cel uboczny, nie odbiera mu tego przymiotu.

2. Pod pojęcie przedsiębiorstwa, o jakim jest mowa w art. 28 i 29 powołanej wyżej ustawy, podpadają urządzenia komunalne, obliczone głównie na zysk, choćby z ich założeniem łączyla się także myśl o interesie publicznym.

3. Komunalne zakłady wodociągowe i kanalizacyjne są zakładami dobra publicznego. (Wyrok NTA z 10 stycznia 1934 l. rej. 3745/32)*).

Rada Miejska m. Cz. uchwaliła na posiedzeniu 29.6.1930 wprowadzenie na pokrycie kosztów budowy i utrzymania wodociągów i kanalizacji w myśl art. 31 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. i § 19 rozp. z 18 marca 1924 poz. 317 Dz. Ust. specjalnych dopłat od tych właścicieli nieruchomości oraz zakładów przemysłowych i handlowych, którym założenie wodociągów i kanalizacji przynosi szczególnie korzyści gospodarze i udogodnienia.

Najdalej idącym zarzutem skargi jest zarzut, że przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne w ogóle nie podpada pod przepis art. 31 ustawy o tymcz. ureg. fin. kom. Skarżący powołują się w uzasadnieniu swego poglądu na przepis § 1 rozp. z 16 sierpnia 1924 poz. 790 Dz. Ust., według którego za zakład dobra publicznego w rozumieniu art. 27 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. uważać należy te instytucje i urządzenia związku komunalnego, z których założenia i celu wynika, iż nie mogą one przynosić zysków (np. szpital, ambulatorium, przytułek), za przedsiębiorstwa zaś w rozumieniu art. 28 teje ustawy należy uważać zarówno przedsiębiorstwa o charakterze czysto przemysłowym i handlowym, jak i przedsiębiorstwa o charakterze użyteczności publicznej, które mogą być prowadzone jako jednostki gospodarze samodzielne i samowystarczalne, jednakowoż nie są obliczone na zysk i nie są traktowane jako źródła dochodu (np. wodociągi). Dalej powołuje się skarga na przepis § 5 rozp. z 28 czerwca 1926 poz. 433 Dz. Ust., według którego za przedsiębiorstwa komunalne w rozumieniu § 3 rozp. Prez. z 17 czerwca 1924 poz. 522 Dz. Ust. uważać należy przedsiębiorstwa o charakterze zakładu użyteczności publicznej, jak np. wodociągi, oraz przedsiębiorstwa czysto przemysłowo-handlowe, jak np. cegielnia.

Przytoczone przez skarżących przepisy rozporządzeń wykonawczych pozornie przemawiają na korzyść tezy przez nich bronionej, że przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjne nie podpadają pod przepis art. 31 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. Należy wszakże zauważyć, że

przepisy rozp. z 28 czerwca 1926 dla omawianej tu kwestii nie mogą mieć decydującego znaczenia, gdyż są to przepisy natury budżetowej, a więc ustalają pewne pojęcia dla innych celów aniżeli te, o które chodzi w ustawach natury daninowej. Zresztą także w tym artykule jest mowa o przedsiębiorstwach o charakterze zakładów użyteczności publicznej, co już w pewnej mierze zaciera różnicę między zakładem a przedsiębiorstwem. Do innych natomiast wniosków, niż je wysnuli skarżący, prowadzi szczegółowa analiza przepisów ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. Mianowicie mówi ona w art. 27 i 31 o „komunalnych urządzeniach i zakładach dobra publicznego“, w art. 28 zaś o „komunalnych przedsiębiorstwach“. W związku z tym należy z jednej strony zastanowić się, czy pod pojęcie przedsiębiorstwa z art. 28 ustawy podpadają rzeczywiście, jak głosi § 1 rozp. z 16 sierpnia 1924 poz. 790 Dz. Ust., zarówno przedsiębiorstwa o charakterze przemysłowym i handlowym a zatem o charakterze zarobkowym, jako też przedsiębiorstwa o charakterze użyteczności publicznej, a z drugiej strony odpowiedzieć na pytanie, czy i jaka istnieje różnica między pojęciem „urządzenia i zakładu“ a pojęciem „przedsiębiorstwa“. Otóż we wszystkich obowiązujących na obszarze Państwa w chwili wydania ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. ustawach miejskich spotyka się określenie takie jak: „zakłady“, „przedsiębiorstwa“. I tak: dekret z 4 lutego 1919 poz. 140 Dz. Pr. mówi w art. 21 o zakładach i instytucjach, w art. 47 zaś o przedsiębiorstwach, galejska ustawa z 13 marca 1889 mówi m. i. w § 59 o zakładach, w § 62 o przedsiębiorstwach i zakładach gminy. Pruska ordynacja miejska z 30 maja 1853 mówi w § 4 o publicznych zakładach gminy, w § 56 zaś o zakładach gminnych, nie wspomina natomiast o przedsiębiorstwach, natomiast używa określenie przedsiębiorstwa w § 53 ustawa z 14 lipca 1893 str. 152 Zb. ust. pr. o daninach komunalnych. Lecz te ustawy nie podają określenia tych pojęć „gewerbliche Unternehmungen“. Rządowy projekt ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. (Druk Sejmu Nr 474 z 1923 r.) podkreśla w uzasadnieniu na str. 43 to odróżnienie zakładów komunalnych od przedsiębiorstw komunalnych, a za moment odróżniający te dwa pojęcia uznaje, że świadczenia zakładów komunalnych mają charakter publiczno-prawny, zaś świadczenia przedsiębiorstw prywatnoprawny, dalej że pierwsze „dokonywają się za opłatą komunalną, pobieraną na zasadach prawa publicznego“, a drugie „na mocy umowy prywatnoprawnej, podlegającej dochodzeniu na równi ze zwykłymi pretensjami prywatnoprawnymi“, i w konsekwencji tej wykładni stanowi, że związki komunalne winny pobierać opłatę za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego (art. 30), a natomiast wolno pobierać im zaliczki celem uzyskania funduszy na utrzymanie urządzeń i zakładów (art.

*) OPA 2661/39 — p. wyżej wyrok NTA z 22 czerwca 1938 l. rej. 4973/36, str. 376 i glosa str. 352.

31), wreszcie, że winny pobierać na pokrycie kosztów założenia i utrzymania urzędzeń i zakładów dobra publicznego specjalne dopłaty (art. 33). W projekcie jest mowa tylko o zakładach i urzędzeniach w ogóle i o urzędzeniach, zakładach szczególnego rodzaju, a mianowicie dobra publicznego, natomiast nie wymienia projekt przedsiębiorstw jako takich. Określenie pojęcia zakładu dobra publicznego wynika przy tym z uzasadnienia, głoszącego, że świadczenia zakładów komunalnych mogą mieć charakter przymusowy w interesie publicznym, mianowicie, iż związki komunalne są obowiązane w takim razie do tych świadczeń, a z drugiej strony ludność jest obowiązana do korzystania z nich, jak np. ze świadczeń rzeźni.

O ile chodzi o odróżnienie przedsiębiorstw od zakładów, zawarte w uzasadnieniu projektu rządowego, to Komisja Sejmowa (Druk Sejmu Nr 674 z 1923 r.) w zasadzie podzieliła stanowisko Rządu, uznając, że projekt rządowy słusznie opiera konstrukcję opłat co do zakładów na zasadach socjalno-politycznych, a odnośnie do przedsiębiorstw na zasadach kupieckich. Komisja popelnia tutaj tylko tę nieścisłość, że rządowy projekt ustawy nie mówi wyraźnie o przedsiębiorstwach, za czym twierdzenie Komisji da się odnieść do uzasadnienia projektu rządowego, co jednak dla ustalenia stanowiska Komisji w kwestii, co ona uważa za przedsiębiorstwa, nie ma znaczenia. Bez znaczenia też jest nieścisłość Komisji w stwierdzeniu, że system opłat projektu rządowego został przez nią utrzymany. Nieścisłość ta polega na tym, że Komisja (nie dając żadnego uzasadnienia) wprowadziła pewne przesunięcie w pojęciu zakładu, znanym projektowi rządowemu, przez to, że w swoim projekcie (art. 26 identyczny z art. 27 ustawy i art. 28 identyczny z art. 29 ustawy) zarzuciła zróżniczkowanie pojęcia urzędzeń i zakładów (art. 30 i 31 projektu rządowego) a wprowadziła jednolite szczególne pojęcie urzędzeń i zakładów dobra publicznego. Ważne dla omawianej kwestii jest, że Komisja wprowadza w art. 27 (identyczny z art. 28 ustawy) pojęcie przedsiębiorstw, który traktuje o przedsiębiorstwach komunalnych. Nowość tę, w motywach na str. 2 wyraźnie podkreślona, wprowadziła Komisja po to, aby zabezpieczyć zasadniczy kierunek dla prowadzenia przedsiębiorstw komunalnych i uchronić je od deficytu. Jak wyżej wspomniano, Komisja opiera pojęcie przedsiębiorstwa na tym, czy ono prowadzone jest na zasadach kupieckich. Dla ustalenia więc wprowadzonego przez Komisję jednolitego pojęcia zakładu dobra publicznego miarodajny jest moment socjalno-polityczny, jak się wyraża Komisja. Przez to oczywiście nie znikło pojęcie zakładu bez dodatku „dobra publicznego“, znane obowiązującym ustawom gminnym, a tylko, gdy chodzi o opłaty od takiego zakładu, musi być on podciągnięty pod pojęcie zakładu dobra publicznego lub pojęcie przedsiębiorstwa z ustawy o tymcz. ureg. fin.

komun. Z tego wniossek, że nazwa, jaką nosi dane urządzenie komunalne w znaczeniu szerszym (zakład, urządzenie, przedsiębiorstwo), nie rozstrzyga jeszcze o zastosowaniu przepisów ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. przy pobieraniu opłat względnie dopłat, a decydujący jest charakter i przeznaczenie instytucji.

Komisja Sejmowa nie określa bliżej owego momentu socjalno-politycznego, miarodajnego dla ustalenia pojęcia zakładu dobra publicznego. Z nawiązania do projektu rządowego wynika, że chodzi tu o momenty dobra publicznego, czy też, co w zasadzie na jedno wychodzi, użyteczności publicznej. Ponieważ tylko nieliczne zakłady mają wyłącznie dobro publiczne na oku, jak przytułki, szpitale, poza tym z reguły obok momentu dobra publicznego uwzględnia się przy urządzeniu i wprowadzeniu tych zakładów w większej lub mniejszej mierze także moment dochodowości, przeto zakładem dobra publicznego w rozumieniu art. 27, 29 i 31 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. będzie, bez względu na nazwę, każde przez związek komunalny do życia powołane urządzenie, którego głównym przeznaczeniem jest służyć przede wszystkim celom dobra publicznego (użyteczności publicznej), cel zaś uboczny, wtórny natomiast (osiągnięcie dochodu) nie odbiera im tego przymiotu. Z drugiej strony pod pojęcie przedsiębiorstwa (art. 28 i 29 ustawy) podpadają urzędzenia, obliczone głównie na zysk (przedsiębiorstwa przemysłowe i handlowe), choćby z ich założeniem przez związki komunalny łączyła się także myśl o interesie publicznym, np. założenie przez miasto sklepów sprzedawczych towarów w celu niedopuszczenia zwyżki cen.

Ale gdyby nawet stanąć na stanowisku § 1 rozp. z 16 sierpnia 1924 poz. 790 Dz. Ust., że za zakład dobra publicznego uważać należy tylko tego rodzaju instytucję, jak np. szpitale, ambulatoria, przytułki, to nie sposób wyobrazić sobie szczególnych korzyści i udogodnień, jakie osiągają właściciele nieruchomości i przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych jako tacy z tego rodzaju zakładów dobra publicznego (art. 31 ustawy). Instytucje te bowiem z natury rzeczy przeznaczone są w pierwszej linii, a czasem wyłącznie dla najuboższych i najszerzych warstw ludności, do których zasadniczo nie zalicza się ani właściciele nieruchomości, ani właściciele przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych. Taka więc interpretacja pojęcia urzędzenia i zakładu dobra publicznego, jak ją wprowadza cyt. przepis rozp. wyk., uniemożliwiłaby w ogóle zastosowanie przepisu art. 31 ustawy.

Wreszcie ubocznie należy wspomnieć, że np. art. 10 ustawy z 3 lutego 1931 poz. 81 Dz. Ust. zalicza do instytucji i zakładów użyteczności publicznej na równi ze szpitalami także zakłady wodociągowe i kanalizacyjne.

Otóż zakłady komunalne (przedsiębiorstwa)

wodociągowe i kanalizacyjne służą w pierwszej linii interesowi publicznemu miasta, zważywszy, że według rozporządzenia Prez. z 16 marca 1928 poz. 310 i 311 Dz. Ust. piecza nad należytem zaopatrzeniem ludności w wodę do picia dla potrzeb gospodarczych należy do obowiązku gminy (art. 1) i że na gminach ciąży obowiązek budowania i utrzymania odpowiednio do potrzeb ludności także urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych i mają one zastrzeżone prawo wyłączności w tej dziedzinie

(art. 7 względnie art. 6). A zatem podpadają te urządzenia pod pojęcie zakładów dobra publicznego w rozumieniu ustawy o tymcz. ureg. fin. komun., jak to NTA już orzekł i uzasadnił także w wyroku z 30 grudnia 1929 l. rej. 1495/27 w sprawie ze skargi gminy m. Poznania, a więc nie tylko w myśl art. 27 ale także art. 31 tejże ustawy. Wobec tego Trybunał nie mógł uznać zarzutu obrazy ustawy w tym punkcie za uzasadniony.

Kronika skarbowa

ORDYNACJA PODATKOWA.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA PODATEK OD LOKALI, KTÓREGO TERMIN PŁATNOŚCI PRZYPADAŁ W CZASIE DO DNIA 1 PAŹDZIERNIKA 1934.

W związku z wątpliwościami w sprawie odpowiedzialności za podatek od lokali, którego termin płatności przypadał w okresie przed wejściem w życie Ordynacji Podatkowej, tj. przed dniem 1 października 1934, Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, że pod pojęciem osoby zajmującej lokal, a zatem obowiązanej do zapłaty podatku od lokali (art. 1 ustawy z dnia 2 sierpnia 1926 o podatku od lokali — Dz. U. R. P. Nr 94, poz. 550 oraz § 1 rozporządzenia wykonawczego do tej ustawy — Dz. U. R. P. z r. 1927 Nr 12, poz. 95) — rozumieć należy tylko osoby fizyczne i prawne, posiadające samoistny tytuł prawny do zajmowania lokalu

(np. lokatorzy z umów najmu, właściciele, użytkownicy lokalu itp.). Natomiast osoby, nie posiadające samoistnego tytułu prawnego do zajmowania opodatkowanego lokalu (np. członkowie rodziny lokatora głównego, sublokatorzy) nie są myśl ustawy obowiązane do zapłaty podatku i również nie odpowiadają za podatek od lokali, mimo że w danym okresie z lokalu faktycznie korzystały.

Odpowiedzialność osób trzecich za podatek od lokali, płatnych po 1 październiku 1934, uregulowana została przepisami Ordynacji Podatkowej.

W związku z powyższym uchyla się okólnik Ministerstwa Skarbu z dnia 31 października 1927 r. L. D. V. 99/3, zamieszczony na stronie 345 Zbioru Okólników z r. 1933. (O. M. S. z 12.6.1939 L. D. V. 6057/39).

PRAWO DEWIZOWE.

W SPRAWIE OBROTU PŁATNICZEGO Z REPUBLIKĄ SŁOWACKĄ.

Na podstawie art. 3 ust. (2), 4 i 8 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 26 kwietnia 1936 w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą oraz obrotu zagranicznymi i krajowymi środkami płatniczymi (Dz. U. R. P. z 1938 r. Nr 86, poz. 584) i w związku z umowami zawartymi między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką w dniu 2 maja 1939 r. (w sprawie wyrównywania wzajemnych zobowiązań handlowych i finansowych) oraz 20 maja 1939 r. (w sprawie ruchu turystów i podróżnych) Komisja Dewizowa postanawia, co następuje:

§ 1. Zapłata należności za towary pochodzenia słowackiego oraz wszelkich innych należności, przypadających osobom fizycznym i prawnym, mającym miejsce zamieszkania lub siedzibę w Słowacji, może być dokonywana — z wyjątkami wymienionymi w § 5 — wyłącznie w drodze rozrachunku za pośrednictwem Polskiego Instytutu Rozrachunkowego według przepisów zawartych w niniejszym zarządzeniu.

§ 2. (1) Komisja Dewizowa zezwala Oddziałom Banku Polskiego i bankom dewizowym na dokonywanie przekazów w drodze rozrachunku polsko-słowackiego z tytułu następujących należności:

a) za towary pochodzenia słowackiego wprowadzone do Polski.
b) z tytułu kosztów robocizny w obrocie uszlachetniającym polsko-słowackim,
c) z tytułu kosztów ubocznych, wynikających z obrotu towarowego między Polską a Słowacją, jak koszty transportu, prowizje, koszty ekspedycji, koszty ubezpieczenia transportów etc. oraz takichże kosztów, wynikających z obrotu towarowego Polski z trzecimi krajami, a przypadających osobom fizycznym i prawnym, mającym miejsce zamieszkania lub siedzibę w Słowacji.

(2) W przypadkach, gdy należność z tytułu wymienionych w ustępie poprzednim nie powstała z obrotu towarowego między Polską a Słowacją, dokonanego za świadectwem rozrachunkowym, wydanym w ramach tego obrotu, przekazy w rozrachunku polsko-słowackim mo-

gą być przez banki dokonywane tylko na zasadzie wniosków na przepisowych formularzach, przy których złożono dowody odpowiadające ogólnie obowiązującym przepisom.

(3) Za towar pochodzący ze Słowacji może być uważany taki towar, który został wyprodukowany, przerobiony lub wydobyty na obecnym terytorium Słowacji.

(4) Sumy, znajdujące się na rachunkach zablokowanych osób fizycznych i prawnych, mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Słowacji, z tytułów wymienionych w ust. (1), mogą być przez Oddziały Banku Polskiego i banki dewizowe przekazywane w rozrachunku na zasadach podanych w ust. (1) i (2), jeśli wnioskodawca przedstawił wymagane dokumenty.

§ 3. Komisja Dewizowa zezwala Oddziałom Banku Polskiego i bankom dewizowym na dokonywanie przekazów w drodze rozrachunku polsko-słowackiego na zasadzie złożonych na przepisowych formularzach wniosków:

a) na koszty utrzymania i zasiłki w ramach przepisów okólnika Komisji Dewizowej Nr 4 (Dz. Urz. Min. Skarbu z roku 1936 Nr 34, poz. 1038).

b) na drobne dyspozycje do wysokości zł 100 w ramach przepisów okólnika Komisji Dewizowej Nr 8 cz. IV. (Dz. Urz. Min. Skarbu z roku 1936 Nr 13, poz. 448).

§ 4. (1) Wnioski o zezwolenie na zapłatę w drodze rozrachunku polsko-słowackiego wszelkich innych zobowiązań niż wymienione w § 2 i 3, winny być przedstawione do decyzji Komisji Dewizowej; to samo dotyczy również wniosków złożonych w myśl § 2 ust. (2) i § 3, do których nie załączono wystarczających dowodów.

(2) Zezwolenia udzielone przez Komisję Dewizową podlegają opłacie manipulacyjnej w wysokości $\frac{1}{2}\%$ według przepisów okólnika Komisji Dewizowej Nr 20 (Dz. Urz. Min. Skarbu z roku 1936, Nr 10, poz. 604).

§ 5. Należności osób fizycznych i prawnych, mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Słowacji, z następujących tytułów mogą być przekazywane za granicę na zasadach ogólnych:

a) za towary nie pochodzące ze Słowacji, z zachowaniem specjalnych przepisów, regulujących obrót płatniczy Polski z krajem pochodzenia towaru;

b) z tytułu zwrotu kosztów ubocznych, związanych z importem do Polski towarów nie pochodzących ze Słowacji z zachowaniem specjalnych przepisów, regulujących obrót płatniczy Polski z krajem pochodzenia towaru oraz z krajem, w którym te koszty powstały,

c) przekazy z rachunków zagranicznych wolnych w walutach obcych „nowych“ należących do osób, mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Słowacji;

d) sumy zwracane słowackiemu zleceniodawcy na podstawie okólnika Nr 18 z dnia 18

czerwieca 1936 r. ustęp ostatni (Dz. Urz. Min. Skarbu Nr 17, poz. 550);

e) drobne sumy, nie przekraczające równowartości zł 10, w ramach przepisów ustępu IV okólnika Nr 8 z dnia 8 maja 1936 r. (Dz. Urz. Min. Skarbu Nr 13, poz. 448), na pokrycie zobowiązań, wynikających z normalnego prowadzenia przedsiębiorstwa handlowego, za świadectwa wydane przez urzędy zagraniczne itp., jeżeli całość zobowiązania nie przekracza w poszczególnym przypadku sumy zł 10.

§ 6. (1) Zapłata za weksle wysłane za granicę do dnia wejścia w życie niniejszego zarządzenia na zlecenie osób fizycznych lub prawnych, mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Słowacji, które zostały zaopatrzone w adnotacje przewidziane w okólniku Komisji Dewizowej Nr 26 ust. II pkt a) lub b) (Dz. Urz. Min. Skarbu z roku 1936, Nr 21, poz. 679), może nastąpić bez osobnego zezwolenia Komisji Dewizowej wyłącznie w drodze rozrachunku przez Polski Instytut Rozrachunkowy, a to:

a) w drodze rozrachunku polsko-słowackiego, jeżeli zostały wysłane z tytułu należności za towary pochodzące z obecnego terytorium Słowacji lub z tytułu innych zobowiązań wobec osób fizycznych lub prawnych, mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na obecnym terytorium Słowacji;

b) w drodze rozrachunku polsko-niemieckiego (względnie za pośrednictwem Banku Polskiego w sposób przewidziany w okólniku Komisji Dewizowej Nr 35, rozdz. VI) (Dz. Urz. Min. Skarbu z roku 1938, Nr 24, poz. 614), w rozrachunku polsko-czeskim lub polsko-węgierskim, jeżeli zostały wysłane w tytułu należności za towary, pochodzące z obecnego terytorium Czech i Moraw lub z terytorium ustąpiętego Rzeszy Niemieckiej względnie Królestwu Węgry, oraz z tytułu innych zobowiązań wobec osób fizycznych i prawnych, mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na tych terytoriach.

We wszelkich innych przypadkach należy sprawę przedstawić do decyzji Komisji Dewizowej.

(2) Przepisy zawarte w ustępie poprzednim stosują się analogicznie do weksli wysłanych za granicę do dnia 26 kwietnia 1936 r., a nadesłanych do inkasa z zagranicy bankom dewizowym do dnia 27 lipca 1936 r. oraz do weksli, które przed wysłaniem za granicę były zaopatrzone w adnotacje Banku Polskiego, noszącą datę niepóźniejszą niż 31 lipca 1936 r.

§ 7. Komisja Dewizowa upoważnia banki dewizowe do sprzedaży zagranicznych środków płatniczych na koszty podróży i pobytu w Słowacji oraz do przesyłania lub udzielania zezwoleń na wywóz środków płatniczych na ten cel według zasad określonych w niniejszym zarządzeniu.

§ 8. (1) Każda osoba, mająca miejsce zamieszkania w Polsce, legitymująca się *osobnym* paszportem zagranicznym, ważnym na wyjazd

do Słowacji, może nabyć i wywieźć czeki emitowane przez Polski Instytut Rozrachunkowy, opiewający na korony słowackie, do wysokości Ksł. 700 na każdy tydzień zadeklarowanego we wniosku pobytu w Słowacji na okres nie dłuższy niż 4 tygodnie.

(2) Osoby określone w ust. (1) mogą ponadto wywieźć kwotę zł 30 lub równowartość tej sumy w dowolnych zagranicznych środkach płatniczych.

(3) Osoby, którym przyznano prawo wywozu środków płatniczych do Słowacji na podstawie upoważnienia, zawartego w ust. (1), nie mogą poza oznaczoną w ust. (2) kwotą zł 30 korzystać z uprawnień zawartych w § 12 (1) i (2) rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 24 lipca 1936 r. w brzmieniu ustalonym rozporządzeniem Ministra Skarbu z dnia 20 stycznia 1939 r. (Dz. U. R. P. z 1939 r. Nr 7, poz. 40), ani z prawa nabycia zagranicznych środków płatniczych na podstawie paszportu zagranicznego.

§ 9. Osobom, które wyjechały do Słowacji na okres dłuższy niż cztery tygodnie, mogą być przesyłane dodatkowe czeki PIR'u w odstępach miesięcznych do wysokości Ksł. 1.300 miesięcz-

nie na osobę w granicach ważności paszportu, na podstawie zaświadczenia Konsulatu Rzeczypospolitej Polskiej, stwierdzającego pobyt w Słowacji i termin ważności paszportu.

§ 10. Wnioski o zezwolenie na wywóz lub wysłanie sum wyższych albo na dłuższy okres niż oznaczone w § 8 i 9 należy przedstawiać do decyzji Komisji Dewizowej.

§ 11. Przepisy zawarte w niniejszym zarządzeniu obowiązują również przedsiębiorstwa i organizacje, którym Komisja Dewizowa udzieliła generalnego upoważnienia do samodzielnego dysponowania posiadanymi zapasami dewiz (autonomie dewizowe, rachunki walutowe „E“ itp.).

§ 12. (1) Zarządzenie niniejsze wchodzi w życie z dniem 29 maja 1939 r.

(2) W związku z zawarciem z Republiką Słowacką wymienionych na wstępie umów zarządzenie z dnia 10 stycznia 1939 r. (okólnik Nr 29 wyd. V.) (Dz. Urz. Min. Skarbu Nr 2, poz. 38) ogranicza się do obrotu płatniczego z obecnym terytorium Czech i Moraw oraz rozrachunku polsko-czeskiego. (Z. K. D. z 26.5.1939 Dz. U. M. S. Nr 15/348/39).

C Ł A.

W SPRAWIE PRZEWOZU SKÓR SUROWYCH Z PORTÓW POLSKIEGO OBSZARU CELNEGO PRZEZ POLSKĘ DO RUMUNII.

Ministerstwo Skarbu w porozumieniu z Ministerstwem Rolnictwa i Reform Rolnych zarządza, aby transporty skór surowych, pochodzące z państw Ameryki Północnej oraz wielkich reżni Ameryki Środkowej i Południowej, przeznaczone do przewozu z portów polskiego obszaru celnego do Rumunii, były przyjmowane do przewozu przez Polskę bez „świadectw pochodzenia“ (zdrowotności) przewidzianych w § 2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Reform Rolnych z dnia 8 sierpnia 1934 r. (Dz. U. R. P. Nr 75, poz. 705).

Warunki ustalone w okólniku C. 88 z dnia 27 października 1937 r. L. D. IV. 24579/1/37 w sprawie przewozu skór surowych z portów polskiego obszaru celnego (Dz. Urz. Min. Skarbu Nr 29/37, poz. 858), powinny być przestrzegane. (O. M. S. C. 196 z 25.5.1938. L. D. IV. 16022/3/39).

W SPRAWIE STOSOWANIA UWAGI 2 DO POZ. 931 TARYFY CELNEJ PRZYWOZOWEJ.

W myśl uwagi 2 do poz. 931 taryfy celnej przywozowej do przesyłek stali powinien być dołączony certyfikat, poświadczony przez Konsulat Rzeczypospolitej Polskiej, zawierający dane w uwadze tej przewidziane.

Wobec powstałych wątpliwości, czy wspomniany wyżej certyfikat powinien być przedstawiony przed rozpoczęciem rewizji celnej, czy

też może być przedstawiony również po rewizji byleby przed wydaniem towaru do wolnego obrotu, Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, iż certyfikat przewidziany w uwadze 2 do poz. 931 taryfy celnej przywozowej jest dokumentem wymaganym do przeprowadzenia rewizji celnej i jako taki powinien być przedstawiony w myśl § 36 ust. 2 przepisów wykonawczych do prawa celnego nie później jak przed rozpoczęciem rewizji.

W związku z tym wnioski stron o przyjęcie omawianych certyfikatów po rozpoczęciu względnie po dokonaniu rewizji celnej nie mogą być uwzględniane.

Jednocześnie wyjaśnia się, iż certyfikat przewidziany w uwadze 2 do poz. 931 taryfy celnej przywozowej powinien być w zasadzie wystawiony przez producenta stali. W razie wystawienia tego certyfikatu nie przez producenta, lecz przez instytucję upoważnioną do dokonywania analiz stali, certyfikat taki może być również honorowany pod warunkiem, że będzie on zawierał wszystkie dane wymienione w cytowanym przepisie uwagi 2 do poz. 931 taryfy celnej przywozowej, a między innymi także firmę producenta.

Jeżeli przedstawiony certyfikat nie zawiera stwierdzenia kraju pochodzenia stali, to dla zastosowania zniżki celnej umownej, niezależnie od certyfikatu, powinno być przedstawione świadectwo pochodzenia, wystawione na ogólnych zasadach. (O. M. S. C. 197 z 26.5.1939. L. D. IV. 13415/3/39).

O SPROSTOWANIU BŁĘDU W OKÓLNIKU C. 191 MINISTERSTWA SKARBU Z DNIA 15 KWETNIA 1939 R. L. D. IV. 11908/3/39*

W ust. I okólnika C. 191 Ministerstwa Skarbu z dnia 15 kwietnia 1939 r. L. D. IV. 11908/3/39 w sprawie stwierdzenia kraju pochodzenia towarów przy odprawie celnej (Dz. Urz. Min. Sk. Nr 10, poz. 240) pkt 5) powinien mieć brzmienie następujące:

„5) zniesiono obowiązek przedkładania podwójnych świadectw pochodzenia w przypadkach, gdy towary pochodzące z danego kraju zostały przed przywiezieniem do polskiego obszaru celnego uszlachetnione w kraju trzecim w stopniu nie powodującym zmiany ich krajowości (§ 10 okólnika L. D. IV. 16979/3/35); obecnie w tych przypadkach wystarcza przedstawienie jednego świadectwa pochodzenia, wystawionego na ogólnych zasadach;“ (O. M. S. C. 198 z 3.6.1939 L. D. IV. 15107/3/39).

W SPRAWIE ZAPALNICZEK POSIADANYCH PRZEZ PODRÓŻNYCH W PRZEJEŻDŻANIU PRZEZ PRZEJAZDY

W myśl przepisów ust. 6 okólnika Ministerstwa Skarbu z dnia 17 lutego 1939 r. L. D. IV. 3792/3/39 (Dz. Urz. Min. Skarbu Nr 4, poz. 88) przy tranzytowym przejeździe podróźnych przez polski obszar celny stosuje się do posiadanych przez nich nowych zapalniczek warunkową odprawę na ogólnych zasadach, natomiast do zapalniczek używanych nie stosuje się takiej odprawy i nie pobiera się zabezpieczenia celnego, ani z tytułu należności celnych, ani też opłaty monopolowej względnie podatku.

W związku z tym Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, że wymienieni wyżej podróźni mogą posiadać zapalniczki niezaopatrzone w znaczek podatkowy o ile przedstawia dowody warunkowej odprawy celnej, względnie legitymują się paszportem tranzytowym (wizą tranzytową). W stosunku więc do takich podróźnych nie należy wszczynać postępowania karnego o naruszenie przepisów art. 99 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 3 listopada 1936 r. o prawie karnym skarbowym. (Dz. U. R. P. Nr 84, poz. 581). (O. M. S. z 27.5.1939 L. D. IV. 2261/2/39).

W SPRAWIE STOSOWANIA CLÁ KONWENCYJNEGO DO ESTRÓW (Z POZ. 356 T. C.) POCODZĄCYCH Z BELGII.

Ministerstwo Skarbu podaje do wiadomości, iż ustanowiona przez umowę handlową polsko-brytyjską z dnia 27 lutego 1935 r. (Dz. U. R. P. Nr 59/1935 poz. 380, przedruk w Dz. Urz. Min. Sk. Nr 23/1935 poz. 520) stawka celna konwencyjna w wysokości 75 zł od 100 kg na wymienione w liście pierwszej, załączonej do tej umowy, estry z poz. 356 taryfy celnej przywozowej, może być stosowana do takich samych estrów pochodzących z Belgii.

Faktura, o której mowa w Uwadze do poz. 356 t. c. w tekście umowy polsko-brytyjskiej z dnia 27 lutego 1935 r., powinna być przywozowie estrów pochodzących z Belgii zaświadczona przez „Fédération des Industries Chimiques de Belgique“ (Federację Przemysłów Chemicznych Belgii) w Brukseli, 132a Boulevard Maurice Lemonnier.

Właściwymi do dokonywania odprawy celnej estrów pochodzących z Belgii, z zastosowaniem wspomnianej stawki celnej konwencyjnej, są te same Urzędy Celne, które zostały wymienione w umowie handlowej polsko-brytyjskiej z dnia 27 lutego 1935 r., jako wyznaczone do dokonywania odprawy celnej estrów z poz. 356 t. c. pochodzenia brytyjskiego. (O. M. S. C. 200 z 10.6.1939 L. D. IV. 14025/3/39).

W SPRAWIE SPRZEDAŻY W DRODZE PRZETARGU TOWARÓW PODLEGAJĄCYCH ZWOLNIENIU OD ZAKAZU PRZYWOZU NA PODSTAWIE § 27 UST. 1 PRZEPISÓW WYKONAWCZYCH DO PRAWA CELNEGO.

Ministerstwo Skarbu w porozumieniu z Ministerstwem Przemysłu i Handlu zarządza, aby sprzedaż w drodze przetargu, z powodu nieuiszczenia należności celnych w przepisanim terminie, towarów, które zostały zwolnione lub mogłyby być zwolnione od zakazu przywozu na podstawie § 27 ust. 1 przepisów wykonawczych do prawa celnego, była dokonywana bez warunku przedstawienia pozwolenia na prawo przywozu lub wywieżenia towaru za granicę.

Jednocześnie Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, iż używane rowery, gramofony i radioaparaty, zdeponowane w pojedynczych sztukach w ruchu podróźnych w trybie przewidzianym w § 22 ust. 10 przepisów wykonawczych do prawa celnego, a nie podjęte w wyznaczonym terminie, mogą być sprzedawane w drodze przetargu również bez warunku dostarczenia pozwolenia przywozu lub wywieżenia za granicę, a to stosownie do § 217 ust. 4 przepisów wykonawczych do prawa celnego. (O. M. S. C. 202 z 13.6.1939 L. D. 16590/3/39).

W SPRAWIE WYDAWANIA ODPISÓW KWITÓW CELNYCH.

Ministerstwo Skarbu zarządza, ażeby przy wydawaniu odpisów kwitów celnych w trybie przewidzianym w § 52 przepisów wykonawczych do prawa celnego — urzędy celne zamieszczały na pierwszej stronie odpisu u góry pod wzmianką:

„Odpis. Jako dowód celny nie służy“
również adnotację

„Nie służy do celów dewizowych“.

Adnotację taką należy wypisywać wyraźnie czerwonym atramentem lub oznaczać stemplem. (O. M. S. C. 201 z 13.6.1939 L. D. IV. 10847/3/39).

O PŁATY OD MĄKI I KASZY

INSTRUKCJA MINISTERSTWA SKARBU
Z DNIA 25.4.1939.

O stosowaniu rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 19 sierpnia 1938 r. wydanego w porozumieniu z Ministrami: Rolnictwa i Reform Rolnych oraz Przemysłu i Handlu w sprawie wykonania ustawy z dnia 5 sierpnia 1938 r. o środkach finansowych na popieranie gospodarstwo uzasadnionego kształtowania cen artykułów rolniczych (Dz. U. R. P. Nr 61, poz. 477) w brzmieniu rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 28 lutego 1939 r. (Dz. U. R. P. Nr 19, poz. 128).

1. Paragrafy, powołane w niniejszej instrukcji, oznaczają odpowiednie przepisy rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 19 sierpnia 1938 r. w sprawie wykonania ustawy o środkach finansowych dla kształtowania cen artykułów rolniczych (Dz. U. R. P. Nr 61, poz. 477) w brzmieniu rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 28 lutego 1939 r. (Dz. U. R. P. Nr 19, poz. 128).

do § 3.

2. Rokiem obrachunkowym dla zakładów wmiary zboża na mąkę i kaszę oraz dla piekarni, analogicznie jak to ma miejsce w odniesieniu do zakładów przemiału zboża oraz zakładów hurtowej sprzedaży mąki i kaszy, jest okres czasu od dnia 1 sierpnia jednego roku do dnia 31 lipca następnego roku (okres kampanii zbożowej).

do § 5.

3. Śrutu jęczmiennego nie uważa się ani za mąkę, ani za kaszę w rozumieniu przepisów o środkach finansowych dla kształtowania cen artykułów rolniczych.

4. W § 5 ust. II zostały wymienione pewne tylko rodzaje wyrobów mącznych w związku z przepisem § 4 ust. 2), a więc takie wyroby, w których zawarta mąka podlega opłacie przy przewozie z zagranicy lub z obszaru W. M. Gdańska. Przepis § 5 ust. II nie wyklucza jednak obowiązku wykonywania kontroli krajowych wtwórni wrobów mącznych wszelkiego rodzaju, co zresztą wynika z przepisu § 42 w związku z § 39.

do § 6.

5. Mieszanie w zakładach przemiału zboża mąki, podlegającej opłacie, z inną mąką lub z innymi produktami przemiału jest dozwolone, przy czym mieszanie taką należy traktować jako mąkę w całości podlegającą opłacie.

do § 7.

6. Pobieranie prób mąki lub kaszy powinno być ograniczone do wziętych przypadków i stosowane tylko wówczas, gdy w inny sposób nie można ustalić, czy dany produkt przemiału podlega ustanowionej opłacie.

7. Przez organa kontrolujące należy rozumieć organa wykonawcze zarówno władz skarbowych (organa Kontroli Skarbowej, organa Ochrony Skarbowej i t. p.), jak i władz administracji ogólnej oraz zarządy gmin.

8. O ile pobranie prób mąki lub kaszy nastąpiło w związku z postępowaniem karnym względnie o ile na skutek zbadania pobranych prób została wszczęta przeciwko przedsiębiorcy sprawa karna, koszty zbadania prób mąki lub kaszy należy uważać jako koszty postępowania sądowego, które powinny być zgłoszone sądowi, celem zasądzenia od strony na rzecz Skarbu Państwa.

do § 11.

9. Ściągnięcie przymusowe zaległej opłaty w trybie administracyjnym odbywa się według odpowiednich przepisów, stosowanych przy przymusowym ściąganiu zaległych podatków pośrednich.

do § 13.

10. Od zajętej w postępowaniu karnym mąki lub kaszy ulegającej przepadkowi, nie wymiera się opłaty, ponieważ opłata ta ma być pokryta z kwoty osiągniętej ze sprzedaży licytacyjnej zajętych produktów (§ 55 ust. 1) i uiszczona w sposób, określony w § 13 ust. 1).

do § 16.

11. Zakład przemiału zboża nie ma podstawy prawnej do żądania zwrotu opłaty od mąki lub kaszy, która już była w obrocie handlowym i zwrócona została od tego zakładu, czy to dla przeróbki, czy w jakichkolwiek innych celach.

do § 19.

12. Etykiety na mąkę i kaszę wyrabiane są z papieru, zawierającego cieniowany znak wodny w formie orła w kole oraz posiadają giloszową konstrukcję obramień o deseni, utrudniającym naśladownictwo drogą fotograficzną lub mechaniczną.

Znak wodny i giloszowa konstrukcja obramień stanowią zasadnicze elementy zabezpieczenia etykiet przed fałszowaniem.

Etykiety są traktowane na równi z innymi znakami wartościowymi, zatem podrabianie ich podlega karze z mocy przepisów art. 183 kodeksu karnego.

do § 20.

13. Uwidocznienie daty wypuszczenia danego opakowania z mąką lub kaszą do obrotu handlowego oraz nazwy lub firmy przedsiębiorstwa na etykiecie skarbowej powinno być dokonane wyraźnie i trwale atramentem lub za pomocą stempla tuszowego, względnie ołówkiem chemicznym. Uwidoczniona na niewypłnionej stronie etykiety skarbowej data powinna ściśle odpowiadać rzeczywistej dacie wyda-

OPLATY OD MĄKI I KASZY

nia danego opakowania z mąką lub kaszą do obrotu handlowego.

14. Przepisy o przemiale pszenicy i żyta oraz o wywiezieniu pieczywa (rozp. Ministra Rolnictwa i Reform Rolnych z dnia 3 października 1938 r. Dz. U. R. P. Nr 79, poz. 537) wymagają, by na opakowaniu mąki w obrocie handlowym była zawsze podana nazwa młyna i procentowość wymiału, a ponadto jej przeznaczenie, o ile ma być: a) wywieziona za granicę lub na obszar W. M. Gdańska albo b) przeznaczona dla wojska, względnie c) użyta we własnym gospodarstwie producenta lub pracownika rolnego.

15. Do czasu wyczerpania zapasu dotychczasowych etykiet eksportowych (wzór Nr 3 do § 19) z wydrukowaną wagą opakowania (100 kg) zakłady przemiału zboża w przypadkach wywozu za granicę lub na obszar W. M. Gdańska mąki i kaszy w opakowaniach o wadze innej, niż 100 kg, powinny drukowaną na etykietach cyfrę „100” przekreślić atramentem i zamiast niej uwidocznić na etykietach atramentem lub za pomocą stempla tuszowego właściwą wagę worka z mąką lub kaszą, do którego dana etykieta ma być użyta.

do § 21.

16. Izba Skarbowa (Wydział Skarbowy) może upoważnić zarząd gminy do sprzedaży i wydawania etykiet w przypadkach, gdy gmina jest położona w znacznej odległości od kasy właściwego terytorialnie urzędu skarbowego lub posiada niedogodne połączenie komunikacyjne z siedzibą kasy urzędu skarbowego, wskutek czego znajdujące się na terenie gminy zakłady przemiału zboża miałyby trudności w nabywaniu etykiet.

Upoważnienie takie powinno być udzielone w porozumieniu z wojewódzką władzą administracji ogólnej na wniosek zarządu danej gminy, przedstawiony za pośrednictwem właściwego starosty.

17. Przy kredytowaniu opłaty od mąki i kaszy powinny być stosowane następujące zasady postępowania:

1) Kredyt opłaty od mąki i kaszy może być udzielany zasadniczo wszystkim czynnym zakładom przemiału zboża z wyłączeniem jednak zakładów:

a) znajdujących się pod nadzorem sądowym lub w stanie upadłości,

b) posiadających zaległości w podatkach państwowych, nierozłożone na raty lub rozłożone na raty, a niespłacone w wyznaczonych terminach,

c) będących własnością lub znajdujących się pod kierownictwem osób, które były karane za uszczuplenie dochodów Skarbu Państwa.

2) Dzierżawcy zakładu przemiału zboża może być przyznany kredyt opłaty, o ile właściciel wydzierżawionego zakładu złoży izbie skarbowej rejentalne oświadczenie, że przyjmuje solidarną odpowiedzialność całym swym

majątkiem za całkowitą i terminową spłatę kredytu opłaty, jaki zostanie udzielony dzierżawcy jego zakładu, wraz ze wszystkimi ewentualnymi należyciami ubocznymi, jak odsetki, koszty egzekucji itp., mogącymi należeć się Skarbowi Państwa.

3) Od zakreduowanych kwot opłaty od mąki i kaszy nie pobiera się odsetek, o ile są uiszczane w przepisowym terminie.

4) Kredyt opłaty przyznaje izba skarbowa na okres czasu nie dłuższy, niż na rok obrachunkowy (§ 3) z tym, że kredyt ten jest jedynie miesięczny, tzn. kwoty zakreduowanej opłaty powinny być uiszczane w ciągu jednego miesiąca, licząc od dnia wydania przez kasę urzędu skarbowego etykiet za pokreduowaniem opłaty; w miarę spłaty zakreduowanych sum kredyt automatycznie wznawia się na spłaconą kwotę, o ile tylko nie minął okres, na który kredyt został przyznany.

5) Kwotę, do jakiej opłata może być kredytowana, należy ustalać odpowiednio do przeciętnej ilości mąki i kaszy, wypuszczanej przez dany zakład przemiału na rynek wewnętrzny do obrotu handlowego w ciągu miesiąca.

6) W wydawanych zezwoleniach na kredytowanie opłaty od mąki i kaszy należy dokładnie wymieniać:

a) pełną nazwę i adres zakładu przemiału zboża, któremu kredyt przyznaje się,

b) kwotę, do jakiej opłata może być kredytowana,

c) okres czasu, na jaki kredyt przyznaje się i w ciągu którego kredyt może być wznawiany w miarę spłaty zakreduowanych kwot, z wyraźnym zaznaczeniem, że termin płatności zakreduowanych kwot jest jednomiesięczny,

d) przewidziane w § 21 ust. 3) skutki nieuiszczenia zakreduowanej opłaty we właściwym terminie;

ponadto w wspomnianych zezwoleniach należy zastrzec prawo cofnięcia kredytu w każdym czasie bez podania powodów i bez odszkodowania.

7) Odpisy wydanych zezwoleń na kredytowanie opłaty należy każdorazowo przysyłać do właściwych kas urzędów skarbowych.

8) Na izbach skarbowych ciąży obowiązek czuwania za pośrednictwem podległych urzędów i organów skarbowych nad stanem majątkowym zakładu przemiału, korzystającego z kredytu opłaty od mąki i kaszy; w razie otrzymania wiadomości o pogorszeniu się stanu majątkowego zakładu przemiału, któremu udzielono kredyt opłaty, w stopniu budzącym wątpliwość, czy udzielony kredyt zostanie spłacony, lub w razie zaistnienia okoliczności, wyszczególnionych w ust. 1) lit. a), b) i c), izba obowiązana jest niezwłocznie ograniczyć lub cofnąć przyznany kredyt.

18. Rejon Kontroli Skarbowej po otrzymaniu z kasy urzędu skarbowego zawiadomienia o wydaniu etykiet eksportowych (wzór Nr 3 do § 19) powinien przy najbliższej okazji sprawdzić, czy

i jakie ilości mąki lub kaszy zostały wywiezione za granicę lub na obszar W. M. Gdańska z zakładu przemiału, który pobrał etykiety eksportowe, a następnie — czy dany zakład przemiału posiada przewidziane w § 31 ust. 3) potwierdzenie urzędu celnego względnie przekazowego o dokonaniu wywozu oraz czy ilość etykiet eksportowych, użytych do wywiezionych opakowań z mąką lub kaszą, odpowiada ilości tych opakowań, wykazanej w potwierdzeniu wywozu.

od § 22.

19. O ile posiadacz mąki lub kaszy, zwolnionej od opłaty jako przeznaczonej do obrotu gospodarczego (§ 36 ust. 1), zgłosi rejonowi Kontroli Skarbowej zamiar wprowadzenia tych produktów do obrotu handlowego, rejon Kontroli Skarbowej obowiązany jest sprawdzić, czy opakowania z mąką i kaszą oraz ich waga odpowiadają wymaganiom §§ 29 i 30 ust. 1) i 2). O powyższym sprawdzeniu oraz o nałożeniu plomb z napisem „Kontrola Skarbowa“ na etykiety, w które zaopatrzone zostały zgłoszone opakowania z mąką i kaszą, należy sporządzić protokół w dwóch egzemplarzach z wyszczególnieniem ilości oplombowanych opakowań i ich wagi brutto. Jeden egzemplarz protokołu pozostawia się w rejonie Kontroli Skarbowej, a drugi wydaje się posiadaczowi zgłoszonych produktów. Ten drugi egzemplarz protokołu może zastępować dokumenty przewozowe, o których mowa w § 48.

do § 23.

20. 1) Przywożona z zagranicy lub z obszaru W. M. Gdańska mąka i kasza może być wypuszczona do wolnego obrotu tylko w opakowaniach, odpowiadających wymaganiom § 29 i 30 ust. 1) i 2).

2) W związku z przepisem § 20 na niewypełnionej stronie etykiety osoba, rozporządzająca przywiezioną mąką lub kaszą, powinna uwidocznić wyraźnie atramentem lub za pomocą stempla tuszowego: a) datę wprowadzenia mąki lub kaszy do wolnego obrotu, b) firmę, wprowadzającą te produkty do wolnego obrotu, c) rodzaj mąki lub kaszy oraz d) procentowość wniálu.

Danych, wyszczególnionych wyżej pod lit. c) i d) można nie umieszczać na etykiecie skarbowej, o ile są one uwidocznione w języku polskim na oddzielnej etykiecie firmowej lub na samym opakowaniu.

do § 25.

21. Końce sznurka, wystające z plomb, nałożonej na etykiety skarbową, powinny być obcięte przy samej plombie, na co rejon Kontroli Skarbowej obowiązany jest zwracać uwagę przedsiębiorców zakładów przemiału zboża.

do § 27.

22. 1) Wzór plomb, jakich obowiązane są używać zakłady przemiału zboża, zostanie przesłany przez Ministerstwo Skarbu wszystkim izbom

skarbowym (Wydziałowi Skarbowemu), urzędowi skarbowym akcyz i monopolów państwowych oraz rejonom Kontroli Skarbowej.

Ponadto o wydaniu poszczególnym firmom upoważnienia do wyrobu plomb dla zakładów przemiału zboża oraz o cofnięciu takiego upoważnienia będzie ogłaszało Ministerstwo Skarbu w Monitorze Polskim i w Dzienniku Urzędowym Ministerstwa Skarbu.

2) Odpis wydanego upoważnienia do wyrobu plomb dla zakładów przemiału wraz ze wzorem plomb, jakie powinna dana wytwórnia produkować, będzie przesłany przez Ministerstwo Skarbu izbie skarbowej, w okręgu której znajduje się odnośna wytwórnia.

3) Kontrolę nad wyrobem plomb w upoważnionych przez Ministerstwo Skarbu wytwórniach powinni przeprowadzać inspektorzy w wydziałach IV izb skarbowych.

Kontrola ta powinna polegać na niespodziewanym badaniu, czy wytwórnie produkują plomby zgodne z warunkami wydanego im przez Ministerstwa Skarbu upoważnienia.

4) Rejony Kontroli Skarbowej obowiązane są:

a) sprawdzać w zakładach przemiału zboża, czy używane plomby pochodzą z wytwórni plomb, posiadających upoważnienie Ministerstwa Skarbu do wyrobu plomb dla młynów,

b) porównywać plomby, używane przez zakłady przemiału, z wzorami, otrzymanymi przez rejon Kontroli Skarbowej z Ministerstwa Skarbu.

Przy kontroli plomb, używanych przez zakłady przemiału, należy zwrócić uwagę na grubość blachy (w nakładach co najmniej 0,3 mm, a w pierścieniach 0,35 mm). Kołnierz pierścienia w zasadzie nie może być popekany, w wyjątkowych przypadkach należy tolerować jedno pęknięcie. Profile zębów nakładki powinny odpowiadać wzorom.

5) Do dnia 1 czerwca 1939 r. mogą być używane przez zakłady przemiału dotychczasowe plomby celem wyczerpania zapasów.

do § 30.

23. Zakład detalicznej sprzedaży produktów przemiału może wydawać nabywcom w opakowaniach otwartych (papierowych i innych, nie zaopatrzonych w przepisowe etykiety i plomby) jedynie ilości mąki i kaszy mniejsze od 5 kg, sprzedaż zaś 5 kg, 10 kg, 80 kg i 100 kg tych produktów oraz ilości, będących wielokrotnościami tych liczb, powinna odbywać się w opakowaniach z nienaruszonymi zamknięciami (etykiety i plomby). Przy sprzedaży ilości mąki lub kaszy, nie mieszczącej się w całkowitych opakowaniach o wadze wyżej wskazanej, może być wydana w otwartym opakowaniu tylko ta część sprzedawanej mąki lub kaszy, która jest mniejsza od 5 kg, np.: przy sprzedaży 29 kg mąki lub kaszy należy wydać nabywcy: a) 2 worki o wadze 10 kg każdy z nienaruszonymi zamknięciami, 1 worek o wa-

OPLATY OD MAKI I KASZ

dze 5 kg z nienaruszonymi zamknięciami i 4 kg w opakowaniu otwartym (papierowym) albo b) 5 worków o wadze 5 kg każdy z nienaruszonymi zamknięciami i 4 kg w opakowaniu otwartym albo też c) 1 worek o wadze 10 kg i 3 worki po 5 kg każdy z nienaruszonymi zamknięciami oraz 4 kg w otwartym opakowaniu.

do § 31.

24. W przypadku niewykazania się przez zakład przemiału po upływie 45 dni od daty wysłania mąki lub kaszy za granicę lub na obszar W. M. Gdańska potwierdzeniem urzędu celnego, względnie przekazowego o dokonaniu wywozu rejon Kontroli Skarbowej zawiadania o tym urząd skarbowy akeyz i monopolów państwowych celem wymierzenia należnej opłaty.

25. Wskazówki co do postępow. urzędów celnych przy wywozie mąki i kaszy za granicę zawarte są w okólniku C 160 Ministerstwa Skarbu z dnia 25 sierpnia 1938 r. L. D. IV. 22719/3/38 w sprawie postępowania przy wywozie za granicę oraz przywozie z za granicy mąki i kaszy, podlegających opłacie w myśl ustawy z dnia 5 sierpnia 1938 r. o środkach finansowych na popieranie gospodarczo uzasadnionego kształtowania cen artykułów rolniczych (Dz. Urz. Min. Sk. Nr 24, poz. 607).

Przy wywozie mąki i kaszy na obszar W. M. Gdańska urzędy przekazowe powinny stosować się do następujących wskazówek:

a) Etykiety i plomby na workach z wywożoną mąką i kaszą należy sprawdzać wrywkowo.

b) Przed wydaniem potwierdzenia wywozu należy dokładnie zbadać, czy wywożone produkty są mąką lub kaszą w rozumieniu przepisów o środkach finansowych na kształtowanie cen artykułów rolniczych (§ 5 rozp. wykon.).

Ponieważ w rozumieniu tych przepisów mąka jest to produkt, otrzymany z ziarn żyta, pszenicy lub jęczmienia przez zmielenie, o zawartość do 2,2% popiołu w suchej substancji, przeto potwierdzenie wywozu mąki na obszar W. M. Gdańska może wydać urząd przekazowy tylko w tym przypadku, gdy zawartość popiołu w suchej substancji w wywożonej mące nie przekracza 2,2%.

c) Badanie zawartości popiołu w mące powinno być przeprowadzane według wskazówek, zawartych w instrukcji o pobieraniu prób i ustalaniu przez urzędy celne zawartości popiołu w mące wywożonej za granicę za zwrotem cła (załącznik do okólnika Ministerstwa Skarbu z dnia 4 sierpnia 1938 r. L. D. IV. 20512/3/38 — Dz. Urz. Min. Sk. Nr 22, poz. 564 i okólnik Ministerstwa Skarbu z dnia 25 marca 1939 r. L. D. IV. 2750/3/39 — Dz. Urz. M. Sk. Nr 8, poz. 200).

d) Potwierdzenie wywozu mąki i kaszy na obszar W. M. Gdańska urząd przekazowy wy-

daje zarówno w okresie, gdy opłata obowiązuje, jak też — gdy opłata jest zawieszona.

do § 32.

26. 1) w przypadkach, o których mowa w § 32, protokół zniszczenia zdjętych etykiet eksportowych powinien być sporządzony w dwóch egzemplarzach. Jeden egzemplarza protokołu doręcza się zakładowi przemiału zboża, z którego pochodzi dana przesyłka mąki lub kaszy, a drugi przesyła się rejonowi Kontroli Skarbowej, właściwemu dla siedziby tego zakładu przemiału.

2) Otrzymany przez zakład przemiału egzemplarz protokołu zniszczenia etykiet eksportowych powinien być dołączony do księgi poboru etykiet (wzór Nr 4 do § 22) jako dokument rozchodowy etykiet eksportowych.

3) Rejon Kontroli Skarbowej po otrzymaniu protokołu zniszczenia etykiet eksportowych powinien sprawdzić, czy zakład przemiału zboża sprostował odnośne zapisy w księdze obrachunkowej.

do § 33a.

27. Zwrot opłaty uiszczonej od mąki, która została użyta do wyrobów, wywiezionych za granicę lub na obszar W. M. Gdańska, może mieć miejsce tylko w przypadku wywozu wyrobów mącznych, wymienionych w § 5 ust. II.

do § 36.

28. W rozumieniu przep. o środkach finansowych dla kształtowania cen artykułów rolniczych nie są producentami rolnymi osoby, które na terenie gminy miejskiej posiadają pewien obszar ziemi i czerpią z niego korzyści materialne, jednakże uprawa posiadanej przez nich gruntu nie stanowi ich głównego źródła dochodu. Osobom takim nie przysługuje zwolnienie od opłaty od mąki i kaszy, wskutek czego nie mogą one otrzymać kart kontroli gospodarczego przemiału zboża.

29. Producentowi rolnemu i jego domownikom przysługuje prawo do korzystania z mąki i kaszy, zwolnionej od opłaty jako przeznaczonej do obrotu gospodarczego, tylko w tym przypadku, o ile zamieszkują oni lub przebywają w danym gospodarstwie wiejskim; a zatem przesyłanie np. członkom rodziny producenta rolnego, zamieszkującym lub przebywającym poza jego gospodarstwem wiejskim, mąki i kaszy, pochodzącej z obrotu gospodarczego, jest niedozwolone bez uprzedniego uiszczenia opłaty (p. 19).

do § 37.

30. Rejony Kontroli Skarbowej obowiązane są sprawdzać dorywczo, czy osoby, którym wydane zostały karty kontroli gospodarczego przemiału zboża, są uprawnione w myśl przepisów o środkach finansowych dla kształtowania cen artykułów rolniczych do otrzymania takich kart, czy karty te są wystawiane zgodnie z wspomnianymi wyżej przepisami oraz czy uwidocznione w nich ilości zboża nie są zaż-

co wygórowane w stosunku do potrzeb konsumcyjnych danego producenta lub pracownika rolnego.

O stwierdzonym w tych sprawach uchybieniach, stale powtarzających się lub mogących spowodować uszczuplenie opłaty od mąki i kaszy, należy donosić właściwemu urzędowi skarbowemu akcyz i monopolów państwowych, który niezwłocznie przystąpi do usunięcia stwierdzonych przez Kontrolę Skarbową uchybień w porozumieniu z właściwym starostwem.

W razie stwierdzenia drobnych porządkowych uchybień, powstałych przy wydawaniu kart kontroli gospodarczego przemiału zboża, rejon Kontroli Skarbowej powinien spowodować we własnym zakresie usunięcie ich przez odnośnego sołtysa lub zarząd gminy miejskiej. Przy tej okazji należy udzielać sołtysom i zarządom gmin miejskich wszelkich potrzebnych wskazówek i wyjaśnień w sprawach, dotyczących wykonywania przepisów o środkach finansowych dla kształtowania cen artykułów rolniczych.

31. W przypadkach wątpliwych, czy daną osobę należy uważać za uprawnioną do gospodarczego przemiału zboża, względnie do korzystania z mąki i kaszy, pochodzących z takiego przemiału, orzeka w I instancji urząd skarbowy akcyz i monopolów państwowych w porozumieniu z właściwym starostwem.

32. Zasadniczo nie ma przeszkód, by osoba uprawniona do gospodarczego przemiału zboża, po wyczerpaniu karty kontroli, otrzymanej jednorazowo na cały rok gospodarczy, mogła otrzymać nową kartę kontroli gospodarczego przemiału.

33. Urzędnicy Kontroli Skarbowej powinni przy każdej sposobności pouczać ludność wiejską, że karty kontroli gospodarczego przemiału zboża mają być przechowywane po ich wykorzystaniu aż do czasu całkowitego zużycia mąki i kaszy, otrzymanej na podstawie danej karty.

34. Nie należy żądać, aby zakład przemiału zboża wydawał rolnikowi taką ilość mąki lub kaszy, jaką rzeczywiście otrzymał z przemiału dostarczonej mu ilości zboża (przy uwzględnieniu normalnego rozkurzu podczas mielenia), ponieważ zakład przemiału zwykle zatrzymuje dla siebie tytułem wynagrodzenia za przemiał t. zw. miarkę.

Wykazywanie powyższej miarki w kartach kontroli gospodarczego przemiału zboża jest zbędne.

35. Producent rolny ma również prawo do gospodarczego przemiału zboża, nie produkowanego w swym gospodarstwie, lecz zakupionego celem zużycia produktów przemiału we własnym gospodarstwie wiejskim.

36. Wydawanie przez zakład przemiału zboża w ramach obrotu gospodarczego mąki i kaszy, która nie jest odpowiednikiem dostarczonego zboża, jest niedopuszczalne. Za dostarczoną

więc np. pszenicę zakład przemiału może wydać tylko mąkę pszenną lub kaszę pszenną.

37. Wzajemne wypożyczenie sobie przez producentów i pracowników rolnych drobnych ilości mąki lub kaszy, przeznaczonej do obrotu gospodarczego, jest dopuszczalne.

do § 37a.

38. 1) Urzędy skarbowe akcyz i monopolów państwowych udzielają zezwoleń na dokonywanie poza zakładami przemiału wymiany zboża na mąkę i kaszę, przeznaczoną do obrotu gospodarczego, w granicach swobodnego uznania po porozumieniu się z właściwymi starostwami. Przepisy wprowadzają taką wymianę zboża na mąkę i kaszę poza zakładami przemiału tylko dla ułatwienia obrotu gospodarczego. Przy udzielaniu więc zezwoleń należy mieć na względzie przede wszystkim interes okolicznej ludności wiejskiej, a w szczególności odległość danej miejscowości do najbliższego młyna, jego możliwości przemiałowe, warunki komunikacyjne i t. p.

2) Zezwolenia na dokonywanie wymiany zboża na mąkę i kaszę, przeznaczoną do obrotu gospodarczego, mają być udzielane w pierwszym rzędzie spółdzielniom i kółkom rolniczym.

Od spółdzielni, ubiegających się o uzyskanie takiego zezwolenia, należy żądać przedstawienia zaświadczenia Związku Rewizyjnego Spółdzielni, stwierdzającego, że dana spółdzielnia jest członkiem Związku, oraz że Związek nie ma zastrzeżeń przeciwko prowadzeniu przez nią wymiany zboża na mąkę i kaszę.

Kółkom rolniczym mogą być udzielane wymienione wyżej zezwolenia, o ile przedstawia one opinię właściwej powiatowej organizacji rolniczej stwierdzającą potrzebę prowadzenia przez dane kółko rolnicze wymiany zboża na mąkę i kaszę.

3) O ile w danej miejscowości spółdzielnia lub kółko rolnicze nie ubiega się o zezwolenie na dokonywanie wymiany zboża na mąkę i kaszę, przeznaczoną do obrotu gospodarczego, wówczas może być udzielone takie zezwolenie innej osobie prawnej lub osobie fizycznej z wyłączeniem jednak osób:

a) znajdujących się w stanie upadłości lub pod nadzorem sądowym,

b) karanych za uszczuplenie dochodów Skarbu Państwa,

c) posiadających zaległości podatkowe nierozłożone na raty lub rozłożone na raty, a niezapłacone w wyznaczonych terminach.

4) Odwias udzielonego zezwolenia należy przelać właściwemu rejonowi Kontroli Skarbowej.

5) W razie otrzymania przez władzę skarbową wiadomości o niestosowaniu się zakładu wymiany zboża na mąkę i kaszę do obowiązujących przepisów względnie o ile w stosunku do zakładu wymiany zaistnieją okoliczności, wyszczególnione w ust. 3) lit. a)-c) niniejsze-

OPŁATY OD MĄKI I KASZY

go punktu, należy bezzwłocznie cofnąć udzielone zezwolenie bez podania powodów i odszkodowania.

do § 37f.

39. 1) Zezwolenia na dokonywanie wymiany mąki żytniej, pochodzącej z obrotu gospodarczego, na chleb wydaje piekarniom właściwy dla siedziby piekarni urząd skarbowy akcyz i monopolów państwowych w granicach swobodnego uznania w porozumieniu z właściwym starostwem.

2) Zezwolenia, o których wyżej mowa, mogą być wydawane tylko w tych miejscowościach, gdzie wycyzaj wymiany mąki na chleb istniał przed wejściem w życie przepisów o środkach finansowych dla kształtowania cen artykułów rolniczych lub gdzie rzeczywiście potrzeby ludności rolniczej wymagają istnienia takiej wymiany mąki na chleb np. z powodu braku w gospodarstwach wiejskich odpowiednich pieców do wypieku chleba.

3) Nie mogą być wydawane zezwolenia, wymienione w ust. 1) niniejszego punktu, piekarniom, w stosunku do których zachodzą okoliczności, wyszczególnione w p. 38 ust. 3) lit. a) — c) niniejszej instrukcji. W razie zaistnienia tych okoliczności po udzieleniu zezwolenia lub w razie stwierdzenia, że piekarnia nie stosuje się do przepisów o środkach finansowych dla kształtowania cen artykułów rolniczych, należy wydane zezwolenie cofnąć.

40. Wypiek chleba w piekarniach z mąki, przeznaczonej do obrotu gospodarczego, poza przypadkami, przewidzianymi w § 37 f, jest niedopuszczalny.

41. W przyp., gdy producent lub pracownik rolny nie podejmie w piekarni całej ilości chleba, przypadającej mu w myśl § 37f ust. 5), pozostała ilość mąki żytniej, dostarczonej do wymiany na chleb, piekarnia powinna zwrócić właścicielowi.

42. Przepisy o środkach finans. dla kształtowania cen artykułów rolniczych nie zabraniają wymiany zboża na chleb przez rolników w piekarniach. Tego rodzaju jednak wymiana zboża na chleb nie uprawnia odnośnych piekarni do ubiegania się o zwrot uiszczonych opłat od mąki, użytej do wypieku wydanego rolnikom chleba, ani też nie daje podstawy do przemiału otrzymanego za wydany chleb zboża w zakładzie przemiału bez uiszczenia przypadającej opłaty.

do § 38.

43. Zapiski przychodu i rozchodu kart kontroli gospodarczego przemiału zboża według wzoru Nr 10 do § 38 ust. 1) powinny być sporządzone przez starostwa i zarządy gmin własnym staraniem, przy czym zapiski te mogą być sporządzone odrębnie.

do § 39.

44. Magazynowanie mąki i kaszy poza obrębem zakładu przemiału stanowi jedną z faz ob-

rotu handl. W przypadku więc, gdy składnica młyna znajduje się poza obrębem zakładu przemiału, wydanie mąki i kaszy do składnicy uważa się za wydanie produktów przemiału do wolnego obrotu, jakkolwiek właścicielem zakładu przemiału i składnicy jest jedna i ta sama firma. W związku z tym opłata od mąki i kaszy, wydawanej do takiej składnicy, powinna być uiszczona przed wydaniem tych produktów do młyna (§ 9).

do § 40.

45. Zakłady detalicznej sprzedaży mąki i kaszy obowiązane są sprzedawać te produkty w workach z nienaruszonymi zamknięciami (etykiety i plomby) z wyjątkiem ilości mąki i kaszy mniejszej od 5 kg, które mogą być sprzedawane przez wymienione zakłady w opakowaniach otwartych (w torebkach papierowych).

do § 41.

46. Celem stwierdzenia, czy nie ukryte zostały zapasy mąki lub kaszy, pochodzącej z nielegalnego obrotu, urzędniczy Kontroli Skarbowej powinni przeprowadzać kontrolę wszystkich zabudowań nadzorowanych wytwórni i zakładów (z wyjątkiem mieszkań prywatnych) a nie ograniczać się tylko do kontroli pomieszczeń, w których odbywa się produkcja i magazynowanie mąki i kaszy.

do § 42.

47. Zakaz zawarty w § 43 ust. 1) lit. a), nie dotyczy sprzedaży przez zakłady przemiału konsumentom mąki i kaszy w opakowaniach, zaopatrzonych w przepisowe etykiety i plomby.

do § 43.

48. Na dokumentach przewozowych, o których mowa w § 48, powinna być oznaczona między innymi firma lub imię i nazwisko oraz adres odbiorcy przesyłki mąki lub kaszy, a zatem wysyłanie transportów mąki i kaszy za dokumentami na okaziciela, bez wyraźnego wskazania odbiorcy, jest niedozwolone.

do § 44.

49. 1) Zakłady detalicznej sprzedaży mąki i kaszy, nie zawsze mogą posiadać u siebie etykiety w ilości zgodnej z dokumentami (§ 48), albowiem dokonywać mogą również sprzedaży mąki i kaszy konsumentom w opakowaniach z nienaruszonymi etykietami. W tych przypadkach nie należy więc wszczynać dochodzeń karnych przeciwko przedsiębiorcy, natomiast w razie nasuwających się podejrzeń rejon Kontroli Skarbowej powinien podać odnośnie przedsiębiorstwo szczególnej obserwacji i dopiero w wyniku stwierdzenia nadużycia należy przeprowadzić dochodzenie karne.

2) Ilość etykiet, przechowywanych w wytwórniach wyrobów mącznych, powinna być bezwzględnie zgodna z odnośnymi dokumentami (§ 48).

50. Protokółarne zniszczenie etykiet należy przeprowadzać w wytwórniach wyrobów mącz-

KRONIKA SKARBOWA

nych — przynajmniej raz na miesiąc, a w zakładach detalicznej sprzedaży mąki i kaszy — przynajmniej co 2 miesiące.

do § 50.

51. Izby Skarb. powinny dążyć, aby w miarę możliwości objąć nadzorem skarbowym wszystkie zakłady przemiału zboża, korzystające z kredytu opłaty od mąki i kaszy, bez względu na miejsce położenia zakładu przemiału i kategorii wykupionego przez niego świadectwa przemysłowego.

52. Poza nadzorem nad przedsiębiorstwami wymienionymi w § 50 ust. 1), oraz nad transportem mąki i kaszy Kontrola Skarbowa obowiązana jest zwrócić baczną uwagę, czy osoby, korzystające z gospodarczego przemiału zboża, które trudnią się wyrobem wędlin na sprzedaż, szczególnie w małych miasteczkach i miejscowościach wiejskich, nie używają zwolnionej od opłaty mąki i kaszy do wyrobu sprzedawanych wędlin.

53. Urzędnicy rejonów Kontroli Skarbowej powinni być dokładnie zaznajomieni z urządzeniem zakładów przemiałowych i techniką przemiału zboża wraz z urządzeniami i postępowaniem technicznym w wytwórniach wyrobów mącznych.

54. Kontrolę przedsiębiorstw, wymienionych w § 50, należy przeprowadzić w taki sposób, aby normalny bieg pracy w kontrolowanym przedsiębiorstwie nie został zakłócony i aby dla przedsiębiorcy kontrola ta była możliwie najmniej uciążliwa.

Rewizje obrachunkowe, jak również kontrola dorywcza przedsiębiorstw, powinny być zawsze niespodziewane i możliwie w takim czasie wykonywane, gdy odnośne przedsiębiorstwo nie znajduje się w momencie poważnego nasilenia ruchu.

W przypadkach stwierdzenia większego ruchu w zakładach detalicznej sprzedaży mąki i kaszy należy odstąpić od zamierzonej kontroli, o ile tylko nie ma uzasadnionych obaw co do istnienia przestępstwa w danym zakładzie.

Jeżeli jednak ślady przestępstwa prowadzą do danego przedsiębiorstwa, względnie o ile istnieją uzasadnione przypuszczenia, że w danym przedsiębiorstwie popełniane jest przestępstwo, wówczas wszelkie kontrole mogą być wykonywane o każdej porze dnia i nocy oraz bez względu na to, czy przedsiębiorstwo jest w ruchu lub nie.

55. Władze i organa skarbowe obowiązane są pozostawać w stałym kontakcie z władzami i organami wykonawczymi administracji ogólnej (Policji Państwowej), samorządu terytorialnego i Polskich Kolei Państwowych oraz ściśle z tymi organami współpracować przy zwalczaniu obrotu mąki i kaszy nielegalnego pochodzenia.

do § 52.

56. Nadzór nad zakł. przemiału zboża, zakładami hurtowej sprzedaży mąki i kaszy, pie-

karniami oraz zakładami wymiany zboża na mąkę i kaszę polega na przeprowadzaniu rewizji obrachunkowych i dorywczej kontroli.

W zakładach detalicznej sprzedaży mąki i kaszy oraz w wytwórniach wyrobów mącznych z wyjątkiem piekarń przeprowadza się tylko dorywczą kontrolę.

57: 1) Wszystkie wyniki rewizji obrachunk. powinny być uwidocznione w księgach obrachunkowych odnośnych przedsiębiorstw oraz podpisane przez przedsiębiorcę i urzędników, dokonywujących rewizji.

2) Do dorywczych kontroli przedsiębiorstw należy przywiązywać dużą wagę, ponieważ częste i starannie przeprowadzone kontrole dorywcze ułatwią przeprowadzanie rewizji obrachunkowych.

Nadzór nad zakładami przemiału zboża.

58. I. Przy rewizji obrachunkowej zakładu przemiału zboża, który nie wywozi mąkę i kaszy za granicę lub na obszar W. M. Gdańska, należy:

1) sprawdzić wszystkie pozycje przychodowe i rozchodowe w księdze obrachunkowej wzór Nr 11 do § 56 ust. 1) z odnośnymi dokumentami oraz podsumowania w kierunku pionowym i poziomym,

2) ustalić:

a) całkowity przychód zboża (rubr. 9 księgi),

b) ilość zboża wydanego przez zakład przemiału do obrotu handlowego (rubr. 15), zwiększoną o 1,5%, tj. o przeciętny ubytek powstały przy magazynowaniu zboża, wydanego do obrotu handlowego,

c) ilość mąki, kaszy i otrąb, wydanych z zakładu przemiału (suma rubryk 27, 28 i 29),

d) rzeczywisty remanent produktów przemiału (mąki, kaszy i otrąb), znajdujący się w zakładzie przemiału w chwili dokonywania obrachunku,

e) całkowity rozchód zboża — przez zsumowanie cyfr ustalonych w myśl lit. b), c) i d),

f) książkowy remanent zboża — przez odjęcie całkowitego rozchodu zboża (lit. e) od całkowitego przychodu zboża (lit. a),

g) rzeczywisty remanent zboża — przez obliczenie zapasów zboża, znajdujących się w zakładzie przemiału w chwili przeprowadzenia obrachunku,

h) ilość zboża, wziętego do przemiału — przez odjęcie od całkowitego przychodu zboża (lit. a), ilości zboża, ustalonej w myśl lit. b), i książkowego remanentu zboża (lit. f),

3) sprawdzić, czy różnica między książkowym remanentem zboża (lit. f), a rzeczywistym remanentem zboża (lit. g) nie przekracza 5% ilości zboża, wziętego do przemiału (lit. h).

II. Przy rewizji obrachunkowej zakładu

OPLATY OD MĄKI I KASZ

przemiału zboża, który trudni się wywozem mąki i kaszy za granicę lub na obszar W. M. Gdańska, należy:

1) dokonać w księdze obrachunkowej (wzór Nr 11-a do § 56 ust. 1) czynności, wymienionych w części I ust. 1) niniejszego punktu,

2) ustalić:

a) całkowity przychód zboża i produktów przemiału, tj. do sumy rubryki 9-ej księgi obrachunkowej dodać sumę rubryk 10, 11 i 12-ej, zmniejszoną o 1% (ubytek powstały przy przerobieniu, mieszaniu i pakowaniu produktów przemiału, sprowadzonych z innych młynów),

b) ilość zboża, wydanego przez zakład przemiału do obrotu handlowego (rubr. 18), zwiększoną o 1,5%, tj. o przeciętny ubytek powstały przy magazynowaniu tego zboża,

c) ilość mąki, kaszy i otrąb, wydanych z zakładu przemiału (suma rubryk 35, 36 i 37),

d) rzeczywisty remanent produktów przemiału (mąki, kaszy i otrąb), znajdujący się w zakładzie przemiału w chwili dokonywania obrachunku,

e) całkowity rozchód zboża, tj. sumę cyfr ustalonych w myśl lit. b), c) i d),

f) książkowy remanent zboża, tj. różnicę między całkowitym przychodem (lit. a) a całkowitym rozchodem (lit. e),

g) rzeczywisty remanent zboża — przez obliczenie zapasów zboża, znajdujących się w zakładzie przemiału w chwili sporządzania obrachunku,

h) ilość zboża, wziętego do przemiału, tj. od sumy rubryki 9-ej księgi obrachunkowej odjąć: ilość zboża, ustaloną w myśl lit. b), i książkowy remanent zbożowy (lit. f),

3) sprawdzić, czy różnica między książkowym remanentem zboża (lit. f) a rzeczywistym remanentem zboża (lit. g) nie przekracza 5% ilości zboża, wziętego do przemiału (lit. h).

III. 1) Dopuszczalna różnica między książkowym a rzeczywistym remanentem zboża w wysokości 5% ilości zboża, wziętego do przemiału, stanowi przeciętny ubytek powstały przy magazynowaniu i mieleniu zboża oraz pakowaniu mąki (tzw. rozkurz).

2) Wskazany wyżej 5% ubytek jest tylko normą orientacyjną podobnie, jak i cała rewizja obrachunkowa zakładu przemiału ma charakter tylko orientacyjny. W razie więc stwierdzenia że remanent rzeczywisty zboża jest mniejszy od remanentu książkowego o przeszło 5% ilości zboża, wziętego do przemiału należy przede wszystkim przeprowadzić dochodzenie celem wyjaśnienia przyczyn przekroczenia powyższej normy ubytku. O ile w wyniku przeprowadzonych dochodzeń okaże się, że zakład przemiału zboża wypuścił mąkę lub kaszę do obrotu handlowego bez uiszczenia opłaty, dopiero wówczas należy przedsiębiorcę zakładu przemiału pociągnąć do odpowiedzialności karnej, a od

mąki i kaszy, od których opłata nie została uiszczona, wymierzyć uszczuploną opłatę (jeżeli produkty nie zostały przytrzymane po wypuszczeniu z młyna). Jeżeli zaś przeprowadzone dochodzenie nie stwierdził popełnienia przez zakład przemiału przestępstwa, a jedynie nasunie pewne obawy co do możliwości istnienia przestępstwa, wówczas należy poddać odnośny zakład przemiału częstszej kontroli i obserwacji.

Straty, powstałe przy mieleniu zboża, są zależne od różnych czynników, a przede wszystkim od technicznego urządzenia zakładu przemiału; należy je przeto traktować indywidualnie dla każdego zakładu, w niektórych bowiem przypadkach stwierdzenie ubytku, przekraczającego tylko 3% lub 4% ilości zboża, wziętego do przemiału, może nasuwać już pewne wątpliwości. Celem dokładniejszego zorientowania się w rozmiarach wspomnianych strat należy posługiwać się kartami ewidencyjnymi zakładów przemiału zboża.

3) W przypadkach stwierdzenia przy rewizji obrachunkowej zakłady przemiału nadwyżki zboża, należy całą stwierdzoną nadwyżkę zapisać na przychód do księgi obrachunkowej oraz przeprowadzić dochodzenie celem wyjaśnienia przyczyn powstania nadwyżki.

4) Protokół dochodzeń, przeprowadzanych w związku ze stwierdzeniem nadwyżki lub nadmiernego ubytku zboża, rejón Kontroli Skarbowej przedkłada właściwemu urzędowi skarbowemu akcyz i monopolów państwowych.

IV. Poza czynnościami, wyszczególnionymi w części I i II niniejszego punktu, przy rewizji zakładu przemiału należy ustalić:

a) na jaką ilość mąki i kaszy zakład przemiału pobrał etykiety w badanym okresie (na podstawie księgi poboru etykiet; przy obliczaniu etykiet eksportowych ustala się tylko ilość pobranych etykiet),

b) na jaką ilość mąki i kaszy zakład przemiału posiada etykiet w chwili przeprowadzania rewizji (w odniesieniu do etykiet eksportowych ustala się tylko ich ilość),

c) na jaką ilość mąki i kaszy zakład przemiału wyrozchodował pobranych etykiet (w odniesieniu do etykiet eksportowych ustala się ilość wyrozchodowanych etykiet),

oraz porównać ilość mąki i kaszy, ustaloną w myśl lit. c), z ilością mąki i kaszy rzeczywiście wydanej z zakładu przemiału do krajowego obrotu handlowego (ilość rozchodowanych etykiet eksportowych należy porównać z ilością opakowań mąki i kaszy, wywiezionych za granicę lub na obszar W. M. Gdańska według potwierdzeń wywozu, wydanych przez urząd celny lub przekazowy).

V. Rewizje obrachunkowe w zakładach przemiału zboża należy przeprowadzać zasadniczo raz na kwartał, a w tych zakładach, gdzie byłoby to niemożliwym ze względu na ciągłość produkcji, dwa razy na rok (w okresach pół-

rocznych, w wyjątkowych zaś przypadkach — raz na rok.

59. Kontrola dorywcza zakładu przemiału polega na sprawdzeniu:

- a) czy dane zawarte w karcie ewidencyjnej (wzór Nr 17 do § 44), nie uległy w międzyczasie zmianie, a jeżeli zmiana tych danych nastąpiła, to czy uwidocznione to zostało w należyty sposób w karcie ewidencyjnej,
- b) czy worki z mąką i kaszą układane są w sposób, umożliwiający ich przeliczenie (§ 47 ust. 1),
- c) czy zakład przemiału posiada legalizowaną wagę z odważnikami (§ 47 ust. 2),
- d) czy przemiał gospodarczy zboża odbywa się na warunkach, określonych w § 37 ust. 1), 3), 4), 7), 8), 9) i 12),
- e) czy obrót mąką i kaszą między zakładem przemiału a zakładami wymiany zboża na mąkę i kaszę, przeznaczoną do obrotu gospodarczego, odbywa się zgodnie z §§37b i 37d,
- f) czy zakład przemiału przy obrocie mąką i kaszą między młynami stosuje się do postanowień § 35,
- g) czy wywóz mąki i kaszy za granicę lub na obszar W. M. Gdańska odbywa się zgodnie z przepisami § 31,
- h) czy pokredytowane kwoty opłaty od mąki i kaszy zostały uiszczone we właściwych terminach.

Poza tym należy przeprowadzać czynności kontrolne, wyszczególnione w § 52 ust. I.

Nadzór nad zakładami hurtowej sprzedaży mąki i kaszy.

60. 1) Rewizja obrachunkowa zakładów hurtowej sprzedaży mąki i kaszy polega na sprawdzeniu poszczególnych pozycji przychodu i rozchodu księgi magazynowej z załączonymi do niej dokumentami oraz na porównaniu pozostałości ksiązkowej z rzeczywistym zapasem mąki i kaszy.

2) W przypadku stwierdzenia nadwyżek lub ubytków mąki i kaszy należy zapisać je do księgi magazynowej oraz przeprowadzić dochodzenie karne. Od stwierdzonych ubytków wymierza się opłatę.

3) Rewizje obrachunkowe w zakładach hurtowej sprzedaży mąki i kaszy należy przeprowadzać przynajmniej dwa razy w ciągu roku.

61. Kontrola dorywcza zakładów hurt. sprzedaży mąki i kaszy polega na dokonaniu czynności kontrolnych, przewidzianych w § 52 ust. II.

Nadzór nad zakładami detalicznej sprzedaży mąki i kaszy.

62. Nadzór nad zakł. detalicznej sprzedaży mąki i kaszy odbywa się przez przeprowadza-

nie dorywczej kontroli, która polega na dokonaniu czynności, wymienionych w § 52 ust. III.

Nadzór nad wytwórniami wyrobów mącznych.

63. 1) We wszystkich wytwórniami wyrobów mącznych przeprowadza się kontrolę dorywczą, która polega na dokonaniu czynności, wyszczególnionych w § 52 ust. IV p. 1) i 2), a w piekarniach — również na dokonaniu czynności, wymienionych w § 52 ust. IV p. 3) lit. b), na porównaniu ksiązkowego rewanentum mąki z rewanentem rzeczywistym oraz na sprawdzeniu, czy księgi są prowadzone prawidłowo.

Ponadto w piekarniach przeprowadza się kwartalne i roczne rewizje obrachunkowe w analogiczny sposób, jak w zakładach hurtowej sprzedaży mąki.

2) Ustaloną przy rewizji ilość wyrochodowanej mąki i otrąb należy porównać dla celów orientacyjnych ze zdolnością produkcyjną piekarni na podstawie danych, o których mowa w § 46 ust. 2), przy uwzględnieniu ilości godzin produkcji, wykazanych w rubryce 15 księgi przychodu i rozchodu mąki i otrąb (wzór Nr 15 do § 56 ust. 4), a to celem zorientowania się, czy nie zachodzi ewentualność używania przez piekarnię mąki, pochodzącej z gospodarczego lub nielegalnego obrotu.

W razie uzasadnionych obaw co do istnienia w danej piekarni przestępstwa należy piekarnię poddać częstszej kontroli i obserwacji.

64. 1) W piekarniach, trudniących się wymianą mąki żytniej, pochodzącej z obrotu gospodarczego, na chleb, należy przy rocznych rewizjach obrachunkowych przeprowadzić również obrachunek mąki, dostarczonej piekarni do wymiany na chleb, i obrachunek chleba, wydanego przez piekarnię rolnikom w zamian za otrzymaną mąkę.

W tym celu należy sprawdzić w księdze kontroli wymiany mąki żytniej na chleb (wzór Nr 16 do § 56 ust. 4) pozycje przychodowe mąki ze znajdującymi się w piekarni kartami kontroli przemiału oraz zhadac, czy odbiór chleba po upływie miesiąca został potwierdzony w wymienionej wyżej księdze przez odnośnych odbiorców, jak również czy piekarnia wydaje chleb pracownikom i producentom rolnym według norm, określonych w § 37f ust. 5).

Następnie należy ustalić na podstawie księgi kontroli wymiany mąki żytniej na chleb:

- a) ilość mąki, dostarczonej piekarni przez producentów i pracowników rolnych do wymiany na chleb, oddzielnie dla różnych procentowości przemiału,
- b) ilość chleba, wydanego przez piekarnię producentom i pracownikom rolnym w zamian za każdy rodzaj (procentowość przemiału) otrzymanej od nich mąki żytniej (oddzielnie ilość chleba, wydanego w zamian za mąkę żytnią 55%, oddzielnie ilość chleba, wydanego w zamian za mąkę żytnią 60% itp.),

OPLATY OD MĄKI I KASZY

c) ilość mąki, zużytej przez piekarnię do wypieku chleba, wydanego producentom i pracownikom rolnym (lit. b), przy uwzględnieniu norm wypieku, ustalonych w § 37f ust. 5),

d) remanent mąki żytniej, jaki powinien pozostać w piekarni po uwzględnieniu danych, wyszczególnionych pod lit. a) i c).

Ustalony w ten sposób ksiązkowy remanent mąki żytniej, pochodzącej z obrotu gospodarczego, należy porównać z rzeczywistym zapasem powyższej mąki, znajdującej się w piekarni.

W razie stwierdzenia nadwyżki należy przeprowadzić dochodzenia karne oraz zająć całą stwierdzoną nadwyżkę mąki.

W przypadku stwierdzenia ubytku, przekraczającego 5% ilości mąki żytniej, dostarczonej piekarni przez rolników do wymiany na chleb, należy przeprowadzić dochodzenia celem wyjaśnienia przyczyn przekroczenia przeciętnej wysokości ubytku oraz ewentualnego wymierzenia opłaty.

2) Obrachunek mąki żytniej, dostarczonej piekarni przez rolników do wymiany na chleb, sporządza się na ostatnich stronach księgi kontroli wymiany mąki żytniej na chleb (wzór Nr 16 do § 56 ust. 4).

Nadzór nad zakładami wymiany zboża na mąkę i kaszę, przeznaczoną do obrotu gospodarczego.

65. 1) Rewizja obrachunkowa zakł. wymiany zboża na mąkę i kaszę, przeznaczoną do obrotu gospodarczego, polega na sprawdzeniu zapisów w księdze kontroli wymiany zboża na mąkę i kaszę (wzór Nr 14 do § 5 ust. 3) z dołączonymi do niej dokumentami (świadectwa przewozowe i karty kontroli gospodarczego przemiału zboża) oraz na porównaniu ksiązkowego remanentu z rzeczywistym remanentem zboża i produktów przemiału.

2) W razie stwierdzenia nadwyżek lub ubytków zboża względnie otrąb należy zapisać je do księgi kontroli wymiany i przeprowadzić dochodzenia celem wyjaśnienia przyczyny niezgodności remanentu ksiązkowego z remanentem rzeczywistym.

3) W przypadku stwierdzenia nadwyżek lub ubytków mąki, (również śrutu żytniego i pszenego) względnie kaszy należy zapisać je do księgi kontroli wymiany oraz przeprowadzić dochodzenia karne, przy czym całą stwierdzoną nadwyżkę mąki lub kaszy należy zająć, a od stwierdzonych ubytków urząd skarbowy akcyz i monopolów państwowych obowiązany jest wymierzyć opłatę.

4) Rewizje obrachunkowe w zakładach wymiany zboża na mąkę i kaszę, przeznaczoną do obrotu gospodarczego, należy przeprowadzać przynajmniej raz na kwartał.

66. 1) Kontrola dorywcz zakładow wymiany zboża na mąkę i kaszę polega na sprawdzeniu:

a) czy zapisy w księdze kontroli wymiany (wzór Nr 14 do § 56 ust. 3) są zgodne z

odnośnymi świadectwami przewozowymi i kartami kontroli gospodarczego przemiału zboża (sprawdzenie wrywkowe) oraz czy księga powyższa jest prawidłowo prowadzona,

b) czy wymiana zboża na mąkę i kaszę odbywa się zgodnie z przepisami §§ 37—37e,

c) czy karty kontroli gospodarczego przemiału zboża są należycie wypełniane i czy zawierają wszystkie wymagane dane,

d) czy worki z mąką i kaszą są układane w sposób, umożliwiający ich przeliczenie.

2) Kontrole dorywcze zakładów wymiany zboża na mąkę i kaszę należy łączyć z czynnościami kontrolnymi, o których mowa w § 37d ust. 5).

do § 53.

Nadzór na transportem mąki, kaszy i pieczywa.

67. 1) Nadzór nad transportem mąki i kaszy odbywa się przez przeprowadzanie dorywczej kontroli, polegającej na dokonaniu czynności wymienionych w § 53.

Kontrola ta powinna być przeprowadzana przy każdej sposobności podczas podróży służbowych urzędników Kontroli Skarbowej.

Szczególną uwagę należy zwrócić na transport mąki i kaszy, odbywający się na szosach i drogach oraz na transport tych produktów drogą wodną, a to celem zapobieżenia przenikaniu do obrotu handlowego (zwłaszcza do zakładów detalicznej sprzedaży i do piekarń) mąki i kaszy, przeznaczonych do spożycia we własnym gospodarstwie producenta lub pracownika rolnego i zwolnionej wskutek tego od opłaty (worki z taką mąką i kaszą nie są zaopatrzone w przepisowe etykiety i plomby).

2) Ponieważ rewizje zakładów przemiału zboża mają charakter głównie orientacyjny, przeto bieżącą uwagę należy zwrócić na transporty mąki i kaszy, wysyłane z tych zakładów, zwłaszcza w porze nocnej.

3) Również niezbędnym jest zwrócenie szczególnej uwagi, zwłaszcza w czasie jarmarków i targów, aby pieczywo, wytworzone z mąki, przeznaczonych do spożycia we własnym gospodarstwie producenta lub pracownika rolnego, nie było przewożone przez te osoby do miast celem wprowadzenia do obrotu handlowego (§ 37 ust. 11). Zwraca się uwagę, że brak np. na chlebie firmowej etykiety piekarni, nasuwa przypuszczenie, że chleb taki został wypieczony przez producenta lub pracownika rolnego z mąki, przeznaczonych do spożycia w jego własnym gospodarstwie, a więc z mąki, od której opłata nie została uiszczona.

Ponadto Kontrola Skarbowa obowiązana jest sprawdzać, czy w obrocie handlowym nie znajduje się chleb żytni z etykietami „wypiek gospodarczy“ (§ 37 f ust. 6), względnie chleb, posiadający ślady usunięcia takiej etykiety.

68. Kontrole kolejowego transportu mąki i ka-

USTAWODAWSTWO

szy należy dokonywać w porozumieniu z organami Polskich Kolei Państwowych, z którymi rejony Kontroli Skarbowej powinny być w tym celu utrzymywać stały kontakt.

do § 55.

69. 1) Rejony Kontroli Skarbowej obowiązane są w każdym przypadku dopilnować, aby przy sprzedaży licytacyjnej mąki i kaszy, uległej przypadkowi czy też zajętej w postępowaniu karnym lub w trybie przymusowego postępowania administracyjnego, worki z tymi produktami przed wydaniem nabywcy były dostosowane do wymagań §§ 29 i 30 ust. 1) oraz zaopatrzone w przepisowe etykiety i plomby z napisem „Kontrola Skarbowa“. Plomby te powinny być dostarczone przez rejon Kontroli Skarbowej i nałożone przez urzędnika rejonu.

Na niewypełnionej stronie etykiety urzędnik Kontroli Skarbowej powinien zamieścić adnotację, że dana mąka lub kasza pochodzi ze sprzedaży licytacyjnej, oraz uwidocznić: datę wydania tych produktów nabywcy, rodzaj mąki i możliwie procentowość przemiału, względnie rodzaj kaszy. Dane te powinny być potwierdzone pieczęcią urzędową i podpisem przednika Kontroli Skarbowej.

2) Opłata od zajętej mąki i kaszy powinna być zawsze pokryta z kwoty, osiągniętej ze sprzedaży licytacyjnej (względnie ze sprzedaży z wolnej ręki, o ile odnośnie przepisów takich produktów bez względu na to, czy zajęcie mąki lub kaszy nastąpiło w trybie postępowania karnego, czy też w trybie przymusowego postępowania administracyjnego (np. przy egzekucji zaległych podatków)).

3) W przypadku ujawnienia przestępstwa, polegającego na uszczupleniu opłaty od mąki i kaszy, urząd skarbowy akcyz i monopolów pań-

stwowych wymierza uszczuploną opłatę tylko wówczas, gdy mąka lub kasza, będącej przedmiotem przestępstwa, nie zajęto (np. z powodu skonsumowania).

do § 56.

70. Wszystkie uwagi i wydane na miejscu zarządzenia organów kontrolujących powinny być zapisywane na ostatnich stronach odnośnej księgi obrachunkowej kontrolowanego przedsiębiorstwa.

71. Rejony Kontroli Skarbowej zwrócą uwagę kontrolowanym piekarniom, że ilości otrąb, wziętych z magazynu na paszę dla posiadanego przez daną piekarnię inwentarza, powinny być zapisane w rubryce 11-ej księgi przychodu i rozchodu mąki i otrąb (wzór Nr 15 do § 56 ust. 4) z adnotacją w rubryce 16-ej („Uwagi“) tej księgi, że dana ilość otrąb została wydana na paszę dla inwentarza piekarni.

72. Jeden egzempl. karty ewidencyjnej zakładu przemiału zboża (wzór Nr 17 do § 44) powinien być przechowywany w przedsiębiorstwie, a drugi — w urzędzie skarbowym akcyz i monopolów państwowych.

73. Rejony Kontroli Skarbowej obowiązane są posiadać spisy znajdujących się w danym rejonie zakładów przemiału zboża, wytwórni wyrobów mącznych, zakładów hurtowej sprzedaży mąki i kaszy oraz zakładów wymiany zboża na mąkę i kaszę, przeznaczoną do obrotu gospodarczego.

74. Instrukcję z dn. 23 sierpnia 1938 o stosowaniu rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 19 sierpnia 1938 r. w sprawie wykonania ustawy z dnia 5 sierpnia 1938 r. o środkach finansowych na poparcie gospodarczo uzasadnionego kształtowania cen artykułów rolniczych (Dz. Urz. Min. Sk. Nr 23, poz. 592) uchyla się. (Instr. M. S. z 25.4.1939 Dz. U. M. S. Nr 11/282/39).

Ustawodawstwo

SPRAWY OGÓLNE.

O UTWORZENIU IZBY SKARBOWEJ W TARNOPOLU.

Na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 31 lipca 1919 r. o organizacji władz i urzędów skarbowych (Dz. U. R. P. z 1935 r. Nr 80, poz. 499) zarządza się co następuje:

§ 1. Z okręgu administracyjnego Izby Skarbowej we Lwowie wyłącza się obszar województwa tarnopolskiego i dla wyłączzonego obszaru tworzy się Izbę Skarbową w Tarnopolu.

§ 2. Rozporządzenie niniejsze wchodzi w życie z dniem 1 października 1939 r. (R. Rady Min. z 29.4.1939 Dz. U. R. P. Nr 41/272/39).

PODATEK DOCHODOWY.

O ULGACH INWESTYCYJNYCH PRZY TWORZENIU ZAPASÓW WĘGLA.

Na podstawie art. 16 ust. (2) ustawy z dnia 9 kwietnia 1939 r. o ulgach inwestycyjnych (Dz.

U. R. P. Nr 26, poz. 224) zarządza się co następuje:

§ 1. Osobom fizycznym i prawnym, prowadzącym prawidłowe księgi w rozumieniu art. 81

PODATEK OBROTOWY

ordynacji podatkowej (Dz. U. R. P. z 1936 r. Nr 14, poz. 134), które zawarły ze Skarbem Państwa umowy w sprawie utworzenia zapasów węgla w wyniku żądania właściwej władzy, przewidzianego w art. 35 ust. (1) rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. o rzeczowych świadczeniach wojennych (Dz. U. R. P. Nr 95, poz. 859) oraz art. 30 ustawy z dnia 30 marca 1919 r. o powszechnym obowiązku świadczeń rzeczowych (Dz. U. R. P. Nr 30, poz. 200) — służy prawo potrącenia z dochodu podlegającego opodatkowaniu według działu I ustawy o państwowym podatku dochodowym (Dz. U. R. P. z 1936 r. Nr 2, poz. 6) poniesionych w związku z wykonaniem tych umów kosztów: nabycia grun-

tów i przystosowania ich do przechowywania węgla, wzniesienia ogrodzeń oraz wykonania specjalnych urządzeń potrzebnych do magazynowania węgla.

§ 2. Prawo potrącenia przewidziane w § 1 służy w stosunku do kosztów poniesionych w okresie od dnia 1 kwietnia 1939 r. do dnia 31 grudnia 1942 r. Przepisy art. 21 ust. (1) oraz (3) do (5), art. 22 i art. 23 ust. (1) i (3) ustawy o ulgach inwestycyjnych i wydane na ich podstawie przepisy rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 16 listopada 1938 r. (Dz. U. R. P. Nr 93, poz. 636) stosuje się odpowiednio.

§ 3. Rozporządzenie niniejsze wchodzi w życie z dniem ogłoszenia. (R. M. S. z 19.4.1939 Dz. U. R. P. Nr 37/247/39).

PODATEK OBROTOWY.

O WYKONANIU USTAWY Z DNIA 4 MAJA 1938 O PODATKU OBROTOWYM.

Na podstawie art. 17 ustawy z dnia 4 maja 1938 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. Nr 34, poz. 292) zarządzam co następuje:

§ 1. (1) Artykuły, powołane w rozporządzeniu niniejszym bez bliższego określenia, oznaczają artykuły ustawy z dnia 4 maja 1938 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. Nr 32, poz. 292).

(2) Paragrafy, powołane w rozporządzeniu niniejszym bez bliższego określenia, oznaczają paragrafy rozporządzenia niniejszego.

Do art. 1 ust. (1).

§ 2. Za prywatnoprawne świadczenie rzeczy bądź usługi w rozumieniu art. 1 ust. (1) uważa się świadczenie, które:

- a) polega na przeniesieniu prawa własności, używania lub użytkowania rzeczy, bądź na przeniesieniu jakiegokolwiek innego prawa majątkowego, bądź też na wykonaniu pracy lub innej usługi, oraz
- b) wynika z umowy, czyli zgodnego oświadczenia woli dwóch stron, wyrażonego pisemnie, ustnie lub przez odpowiedni sposób zachowania się, bądź też z innego tytułu prywatnoprawnego.

§ 3. Świadczenie jest odpłatne, gdy świadczący osiąga za nie ekwiwalent w pieniądzu lub w jakiegokolwiek innej postaci.

§ 4. W szczególności za prywatnoprawne odpłatne świadczenie rzeczy bądź usług uważać należy:

1) sprzedaż za gotówkę, bądź na kredyt, lub zbycie drogą zamiany wszelkiego rodzaju surowców, półwyrobów, wyrobów i innych rzeczy ruchomych i nieruchomości, nabytych, wydobytych bądź wytworzonych przez sprzedawcę;

2) wytwarzanie na zamówienie wyrobów z własnych lub powierzonych materiałów oraz przerabianie powierzonych w tym celu rzeczy;

3) wykonywanie na zamówienie prac budo-

wlanych, montażowych, instalacyjnych oraz innych prac i usług o charakterze przemysłowym lub rzemieślniczym;

4) udzielanie oprocentowanego kredytu oraz wykonywanie usług, mogących być przedmiotem czynności bankowych, jak: inkaso, winkulacje, udzielenie gwarancji itp.;

5) świadczenia wynikające z umów o ubezpieczenie;

6) wykonywanie usług, wynikających z umów: komisju, agencji, pośrednictwa, ekspedycji, przewozu, przechowania, zlecenia (biura wywiadowcze, biura informacyjne, przedsiębiorstwa powiernicze, przedsiębiorstwa strzeżenia cudzego mienia) itp. umów o świadczenie usług;

7) świadczenia przedsiębiorstw rozrywkowych, gastronomicznych, hoteli, pokojów umebłowanych, pensjonatów, biur reklamowych, buchalteryjnych, buchalteryjno-rewizyjnych, pisanie podań, przepisywania na maszynach i tłumaczeń, zakładów leczniczych, zdrojowych, kąpielowych, pogrzebowych, rzeźni, chodni itp.;

8) wynajmowanie rzeczy ruchomych, jak np. pojazdów, łodzi, koni, rowerów, filmów, książek, ubrań, aparatów zręczności itp.;

9) świadczenia adwokatów, obrońców sądowych, notariuszów, inżynierów, architektów, budowniczych, tłumaczy przysięgłych, rzeczoznawców, rzeczników patentowych, maklerów, lekarzy, felczerów, techników dentystycznych, położnych, kosmetyków itp. osób, wykonywających zawód wolny.

§ 5. (1) Świadczenie jest zawodowe, gdy wykonane jest w okolicznościach, które wskazują, że zamiarem świadczącego jest wykonywać tego rodzaju świadczenia w sposób częstotliwy, aby mieć stąd główne lub uboczne źródło przychodu, chociażby nawet świadczenie było wykonane jednorazowo.

(2) Za zawodowe uważać należy w szczególności wszelkie świadczenia, wykonywane w zakresie przedsiębiorstw: handlowych, przemysłowych, górniczych, komunikacyjnych, banko-

wych, usługowych lub innych przedsiębiorstw zarobkowych.

(3) Nie uważa się jednak za świadczenie zawodowe sprzedaży całego przedsiębiorstwa oraz sprzedaży należących do przedsiębiorstwa rzeczy nieruchomości i ruchomych, przeznaczonych do trwałego używania w tym przedsiębiorstwie (inwestycje, inwentarz).

(4) Sprzedaż towarów i innych rzeczy, będących z przeznaczenia przedmiotem handlowego obrotu, ma charakter świadczenia zawodowego również w tym przypadku, gdy została dokonana w okresie i w celu likwidacji przedsiębiorstwa lub w drodze egzekucji.

§ 6. Nie stanowi podlegającego podatkowi świadczenia wydanie w naturze kopalin, przypadających na udziały brutto, obciążone podatkami od kapitałów i rent.

§ 7. (1) Nie podlegają podatkowi czynności Państwa lub innych związków publiczno-prawnych, za które pobierane są opłaty o charakterze publicznoprawnym.

(2) Nie podlegają podatkowi czynności pisarzy hipotecznych, komorników, weterynarzy państwowych lub samorządowych itp. funkcjonariuszów publicznych, którzy pobierają bezpośrednio od stron opłaty administracyjne w imieniu i na rachunek Państwa lub innego związku publicznoprawnego, chociażby część tych opłat stanowiło przypadające na ich rzecz wynagrodzenie. Podlegają jednak podatkowi świadczenia notariuszów.

§ 8. (1) Nie podlega podatkowi wydanie towaru lub innej rzeczy bądź wykonanie usługi, w zamian za przekazanie sumy pieniężnej lub innej rzeczy, jeżeli czynności te mają miejsce pomiędzy dwoma organami, instytucjami lub zakładami, działającymi w imieniu i na rachunek Państwa, w stosunku do którego wspomniane organy, instytucje lub zakłady nie posiadają odrębnej osobowości prawnej.

(2) Wyrażona w ust. (1) zasada dotyczy również stosunków wzajemnych pomiędzy organami, instytucjami lub zakładami, należącymi do innych związków publicznoprawnych lub osób prawa prywatnego, o ile te organa, instytucje lub zakłady należą do jednego i tego samego związku publicznoprawnego, lub do jednej i tej samej osoby prawa prywatnego.

§ 9. (1) Nie należy uważać za wykonane na obszarze Państwa świadczenia, polegające na przesłaniu z zagranicy do Polski towaru lub udzieleniu kredytu osobie, mającej w Polsce zamieszkanie lub siedzibę.

(2) Podlega jednak podatkowi świadczenie osoby fizycznej lub prawnej, mającej zamieszkanie lub siedzibę za granicą, gdy:

a) świadczenie wykonane jest przy pomocy utrzymywanego w Polsce zakładu, biura, składu, wytwórni, pracowni lub innego trwałego urzędnictwa, bądź też tylko przez znajdujące się w Polsce pełnomocnika lub pracownika, albo też

b) inne towarzyszące świadczeniu okoliczno-

ści wskazują, że zamieszkała za granicą osoba dysponuje znajdującą się na obszarze Polski rzeczą przed dostarczeniem jej nabywcy.

Do art. 1 ust. (2).

§ 10. (1) Podlega obowiązkowi podatkowemu wykonanie przedsiębiorstwa, zawodu lub zajęcia w sposób niezgodny z przepisami prawa, jeżeli zawierane umowy są mimo to prawnie skuteczne (np. czynności wykonywane bez przepisanej prawem koncesji).

(2) Nie podlegają jednak podatkowi czynności, pozbawione charakteru świadczeń prywatnoprawnych z tego względu, iż w ogóle nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, jako sprzeciwiające się porządkowi publicznemu, ustawie lub dobrym obyczajom (np. paserstwo, nierząd).

Do art. 2.

§ 11. (1) Państwo lub jakikolwiek inny związek publicznoprawny jest płatnikiem podatku w zakresie świadczeń prywatnoprawnych, dokonywanych na rzecz innych związków publicznoprawnych, osób fizycznych lub prawnych, spółek jawnych, komandytowych i spadków wakujących, przy czym wpłaty podatku powinny być dokonywane przez organy, instytucje i zakłady, spełniające świadczenia w imieniu i na rachunek Państwa lub inego związku publicznoprawnego.

(2) Charakter publicznoprawny instytucji nie przesądza w zakresie oceny obowiązku podatkowego charakteru publicznoprawnego poszczególnych czynności, dokonywanych przez tę instytucję.

(3) Płatnikami podatku, z tytułu świadczeń spełnianych przez spółkę prawa cywilnego, są wszyscy spółnicy tej spółki łącznie.

(4) Za spółkę prawa cywilnego, o której mowa w ust. (3), uważać należy w szczególności:

a) spółkę, która ze względu na rozmiary prowadzonego przedsiębiorstwa oraz brak wpisu do rejestru handlowego nie ma charakteru spółki jawnej,

b) spółkę zawiązaną w celu wykonywania na wspólny rachunek czynności wolno-zawodowych.

Do art. 3.

§ 12. Niezależnie od zwolnień, przewidzianych w art. 3, wolne są również od podatku świadczenia, którym z mocy obowiązujących specjalnych przepisów prawnych przysługuje zwolnienie od podatku (art. 14).

Do art. 3 pkt 1).

§ 13. (1) Za przerób płodów gospodarstwa rolnego w zakładach przemysłowych, własnych lub obcych, uważa się czynności, wykonywane w przeznaczonych na ten cel otwartych lub zamkniętych pomieszczeniach przy użyciu maszyny oraz napędu mechanicznego, wodnego lub powietrznego.

PODATEK OBROTOWY

(2) Nie uważa się za przerób płodów w zakładach przemysłowych wszelkiego rodzaju czynności, dotyczących czyszczenia, sortowania, wietrzenia, rozdzielania na części, choćby wykonywanych przy użyciu maszyn lub napędu mechanicznego, o ile służące do tego celu pomieszczenia znajdują się w obrębie gospodarstwa rolnego.

(3) Przez stałe miejsce sprzedaży należy rozumieć zamknięte lub otwarte pomieszczenie lub ściśle określony teren poza obrębem gospodarstwa rolnego, zajmowane nieprzerwanie dłużej niż przez 3 dni w celu sprzedaży wytworów gospodarstwa rolnego.

§ 14. Nabywcę za określoną cenę ziemiopłodów na pniu, owoców na drzewach i krzewach lub znajdujących się w wodach zamkniętych lub otwartych ryb nie ma charakteru dzierżawy gospodarstwa rolnego, ogrodowego lub rybnego, a sprzedaż nabytych w ten sposób płodów nie korzysta ze zwolnienia od podatku w myśl art. 3 pkt 1).

§ 15. (1) Przez gospodarstwo mleczne należy rozumieć prowadzenie hodowli zwierząt wyłącznie w celu uzyskania mleka i przetworów mlecznych.

(2) Gospodarstwo mleczne, prowadzone na obszarze gminy miejskiej wtedy nie posiada charakteru gospodarstwa rolnego, jeżeli:

- a) nie posiada własnych lub dzierżawionych gruntów rolnych na obszarze tejże gminy lub na obszarze gmin bezpośrednio z nią sąsiadujących, bądź też
- b) płody rolne z tych gruntów nie wystarczają na zaspokojenie potrzeb hodowli w zakresie racjonalnego żywienia zwierząt.

(3) Sprzedaż drzewa na pniu przez właściciela lub dzierżawcę obszaru leśnego nie podlega podatkowi, chociażby właścicielem lub dzierżawcą był kupiec.

Do art. 3 pkt 3).

- § 16. Za kredyt długoterminowy uważa się:
- a) kredyt w listach zastawnych lub obligacjach, oraz
 - b) kredyt hipoteczny, spłacalny w ratach według z góry ustalonego planu amortyzacyjnego.

Do art. 3 pkt 4).

§ 17. Wolne są od podatku świadczenia spełniane za wynagrodzenia płynące ze źródeł, do których mają zastosowanie przepisy działu II ustawy o państwowym podatku dochodowym, bez względu na wysokość tych wynagrodzeń.

Do art. 3 pkt 5).

§ 18. (1) Zakładami naukowymi w rozumieniu art. 3 pkt 5) są:

1) szkoły oraz zakłady naukowe państwowe i publiczne, określone w art. 1 ustawy z dnia 11 marca 1932 r. o ustroju szkolnictwa (Dz. U. R. P. Nr 38, poz. 389);

2) szkoły artystyczne, określone w rozporzą-

dzeniach Ministra Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego, wydanych na podstawie art. 58 ust. (1) ustawy z dnia 11 marca 1932 r. (Dz. U. R. P. Nr 38, poz. 389);

3) szkoły akademickie, istniejące na podstawie ustawy z dnia 15 marca 1933 r. o szkołach akademickich (Dz. U. R. P. z 1938 r. Nr 1, poz. 6);

4) szkoły i zakłady naukowe prywatne, istniejące na podstawie przepisów ustawy z dnia 11 marca 1932 r. o prywatnych szkołach oraz zakładach naukowych i wychowawczych (Dz. U. R. P. Nr 33, poz. 343) oraz na podstawie ustawy z dnia 22 lutego 1937 r. o prywatnych szkołach wyższych (Dz. U. R. P. Nr 13, poz. 89);

5) szkoły rolnicze i zawodowe, o których mowa w art. 10 ust. (1) ustawy z dnia 11 marca 1932 r. o prywatnych szkołach oraz zakładach naukowych i wychowawczych (Dz. U. R. P. Nr 33, poz. 343) oraz w art. 58 ust. (2) ustawy z dnia 11 marca 1932 r. o ustroju szkolnictwa (Dz. U. R. P. Nr 38, poz. 389).

(2) Wolne od podatku są tylko świadczenia wobec uczniów względnie wychowanków, polegające na nauczaniu tychże, natomiast wszelkie inne świadczenia zakładów naukowych, a w szczególności sprzedaż osobom trzecim wytworów pracy uczniów, podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Do art. 3 pkt 7).

§ 19. (1) Przez czynności, wymienione w art. 3 pkt 7) ustawy, należy rozumieć pracę osobistą drwala, masażysty, tragarza, praczki, prasowaczki itp osób.

(2) Świadczenia, wynikające z wykonywania wymierzonych powyżej czynności, podlegają opodatkowaniu, jeżeli stanowią one przedmiot działalności przedsiębiorstwa, zatrudniającego obce siły najemne, np. świadczenia pralni, wykonywanie masażu w gabinecie kosmetycznym, przedsiębiorstwa wyrąbywania lasu itp.

Do art. 3 pkt 8).

§ 20. (1) Za eksport uważa się wywóz surowców, półwyrobów i wyrobów gotowych poza granice celne Państwa. Za sprzedaż eksportową należy uważać również eksport, dokonany przy pomocy komisanta lub ajenta.

(2) Za transakcje wynikające z obrotu uszlachetniającego czynnego należy uważać przerób na rachunek osób, mających zamieszkanie lub siedzibę za granicą, surowców oraz półwyrobów, sprowadzanych spoza granic celnych Państwa, a wywiezionych poza te granice po przerobie.

(3) Dokonanie eksportu powinno być udowodnione prawidłowymi księgami handlowymi oraz deklaracjami wywozowymi, względnie kwitami celnymi, przewidzianymi w § 55 (wzory Nr 9 i 10) lub w § 56 (wzór Nr 11) rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 9 października 1934 r. — przepisy wykonawcze do prawa celnego (Dz. U. R. P. Nr 90, poz. 820).

(4) W razie niemożności przedstawienia przez

płatnika deklaracji wywozowych, względnie kwitów celnych — władze skarbowe mogą przyjąć jako dowód dokonania eksportu inne wiarogodne dokumenty, jak np. zaświadczenia urzędów celnych, zaświadczenia eksportowe związków eksportowych, listy przewozowe, konosamenty, zaświadczenia akcyzowe itp.

(5) W przypadku zwolnienia transakcji eksportowych od podatku na podstawie przedstawionego przez płatnika jednego z wymienionych w ust. (3) i (4) dowodów — powinna władza wymiarowa zaznaczyć tę okoliczność na dowodzie.

(6) Świadczenia z tytułu transakcji eksportowych, nie udowodnionych w sposób wyżej określony, nie korzystają ze zwolnienia i podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

(7) Wynagrodzenia, uzyskane przy eksporcie za czynności komisji, pośrednictwa, ekspedycji, przewozu itp., nie korzystają ze zwolnienia w myśl art. 3 pkt 8).

(8) Otrzymane przez eksportera premie wywozowe oraz zwrot cła nie stanowią obrotu podatkowego w przypadku opodatkowania eksportu.

Do art. 3 pkt 11).

§ 21. (1) Świadczenia sanatorium (domu zdrowia, domu wypoczynkowego), prowadzonego przez zrzeszenie pracownicze, działające na podstawie prawa o stowarzyszeniach, lub przez związek zawodowy, wolne są od podatku tylko wówczas, gdy sanatorium użytkowane jest odpłatnie wyłącznie przez następujące kategorie osób:

- a) członków zrzeszenia lub związku, utrzymującego sanatorium lub dom wypoczynkowy, oraz ich rodziny,
- b) członków innego zrzeszenia pracowniczego lub związku zawodowego oraz ich rodziny, przyjmowanych do sanatorium na podstawie pisemnego porozumienia obu zainteresowanych zrzeszeń.

(2) Rodzinę członka w rozumieniu ust. (1) stanowią osoby, znajdujące się w stosunku pokrewieństwa lub powinowactwa do członka, którym z tego tytułu przysługuje w myśl statutu lub regulaminu zrzeszenia lub związku prawo korzystania z urządzeń zrzeszenia lub związku.

(3) Odpłatne użytkowanie sanatorium przez inne osoby, niż wymienione w ust. (1), powoduje opodatkowanie wszystkich świadczeń sanatorium.

Do art. 3 pkt 12).

§ 22. Jeżeli spośród eksploatowanych przez przedsiębiorstwa tramwajów lub autobusów linii niektóre tylko przebiegają całkowicie lub częściowo poza granicami miasta, — podatkowi podlega przewóz na tych tylko liniach.

Do art. 3 pkt 13).

§ 23. Podlegają opodatkowaniu świadczenia przedsiębiorstwa „Polskie Koleje Państwowe“

w zakresie przewozu osób i rzeczy innymi środkami komunikacyjnymi aniżeli koleje żelazne (np. komunikacja autobusowa), jak również w zakresie innych świadczeń (np. reklamy, dostawy prądu itp.).

Do art. 3 pkt 16).

§ 24. Świadczenia stowarzyszeń sportowych, polegające na udostępnieniu publiczności oglądania zawodów lub pokazów sportowych, podlegają opodatkowaniu.

Do art. 3 pkt 17).

§ 25. (1) Opodatkowaniu podlegają:

- a) produkcje wokalne, muzyczne itp., wykonywane w zakładach gastronomicznych, przy czym podstawę opodatkowania stanowi obrót osiągnięty przez właściciela zakładu gastronomicznego bądź też przez organizatora tych produkcji, oraz
- b) wyświetlanie filmów zarówno odrębne jak i w połączeniu z wszelkiego rodzaju produkcjami.

(2) Natomiast wynagrodzenia osób biorących udział w tych produkcjach wolne są od podatku w związku z postanowieniami art. 3 pkt 4) bądź art. 3 pkt 6) ustawy.

Do art. 3 pkt 19).

§ 26. Za członków najbliższej rodziny uważa się krewnych i powinowatych, żyjących we wspólnocie domowej z osobą, wykonywającą dorożkarstwo, furmaństwo lub eksploatację taksówek.

Do art. 3 pkt 20).

§ 27. (1) Za pisma periodyczne uważa się czasopisma, tj. druki, ukazujące się okresowo pod jednym tytułem w kolejnych numerach (zeszytach), które ani pojedynczo ani też w połączeniu z innymi numerami (zeszytami) nie stanowią zamkniętej całości.

(2) Przez wydawanie dzienników i innych pism periodycznych rozumieć należy sprzedaż dzienników i pism, wydanych własnym nakładem sprzedawcy, oraz wykonywanie świadczeń ubocznych, jak zamieszczanie ogłoszeń i reklam, sprzedaż makulatury itp.

Do art. 5 ust. (1).

§ 28. (1) W przedsiębiorstwach prowadzących prawidłowe księgi handlowe obrót podatkowy powstaje z chwilą zaksięgowania należności za spełnione świadczenie.

(2) Jeżeli w roku podatkowym nie została całkowicie wykonana umowa o świadczenie, wykonywane ze swej istoty w dłuższych okresach czasu, przy czym wynagrodzenie umówiono niepodzielnie za całość świadczenia, jak np. budowa domu lub urządzeń technicznych itp., należy za obrót roczny uważać tylko kwoty rzeczywiście w roku podatkowym otrzymane na poczet zapłaty.

(3) Przy wykonywaniu wolnego zawodu ob-

PODATEK OBROTOWY

rotem jest zawsze zapłata rzeczywiście w roku podatkowym otrzymana. Przyjęcie weksla stanowi zapłatę otrzymaną wówczas, jeżeli weksel został w roku podatkowym zdyskontowany.

§ 29. (1) Nie wyłącza się z obrotu własnych kosztów płatnika, poniesionych przezeń w związku z wykonaniem świadczenia (np. prowizja komisowa, wynagrodzenie za pośrednictwo, koszty transportu, należności celne, koszty przewozu poniesione przez przewoźnika itp.).

(2) Natomiast nie stanowi obrotu zwrot wydatków i kosztów, poniesionych w zastępstwie (w imieniu) i na rachunek kontrahenta (opłaty sądowe wyłożone przez adwokata za klienta, koszty przewozu wyłożone przez ekspedytora za zleceniodawcę) w wysokości poniesionej i należycie udowodnionej.

(3) Odsetki dyskontowe policzone przez płatnika przy otrzymaniu zapłaty w postaci weksli, jak również odsetki policzone przy transakcjach na kredyt bez przyjmowania weksli, wchodzą w skład obrotu podatkowego.

(4) Dodatki na służbę i pracowników zatrudnionych u płatnika, pobierane przy świadczeniu rzeczy i usług (np. w zakładach gastronomicznych, hotelach, pensjonatach itp.), stanowią składową część obrotu podatkowego płatnika.

(5) Wynikłe na dłużnikach straty nie mogą być wyłączone z podstaw opodatkowania.

§ 30. Nie mają charakteru zapłaty za spełnione świadczenie i nie stanowią obrotu dywidendy i udziału w zyskach, pobierane przez akcjonariuszów spółek akcyjnych i udziałowców spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, spółdzielni, spółek komandytowych, spółek jawnych i spółek prawa cywilnego, z wyjątkiem pobierania dywidendy od akcji przez osoby, które trudnią się zawodowo czynnościami kredytowymi w rozumieniu art. 6 pkt 1).

§ 31. (1) Obrót podatkowy ekspedytora (art. 598 kodeksu handlowego) stanowią wszelkie wynagrodzenia, należne za świadczenia, spełniane w granicach zawartych przez niego umów ekspedycji.

(2) Nie stanowi obrotu podatkowego ekspedytora zwrot poniesionych przez niego w imieniu i na rachunek klienta (zleceniodawcy) i należycie udowodnionych kosztów, związanych z wykonywaniem umowy ekspedycji jak np. kosztów przewozu obcymi środkami przewozowymi, wydatków na opłacenie: należności rolnych i innych pobranych przy odprawie celnej, składowego, ubezpieczenia, ekspertyzy towaru itp.

(3) W przypadkach, w których ekspedytor podjął się przesyłania za oznaczoną w umowie sumę ryczałtową, tzn. bez obowiązku wyliczenia się wobec klienta (zleceniodawcy) z wysokości rzeczywiście poniesionych wydatków i kosztów, podstawę opodatkowania stanowi całkowita suma ryczałtowego wynagrodzenia bez jakichkolwiek odliczeń.

(4) Wynagrodzenie ryczałtowe ma miejsce nie

tylko wówczas, gdy umówiono je łącznie za całą przesyłkę, lecz także wtedy, gdy została oznaczona jednostkowo, a więc za określony ciężar lub sztukę oraz odległość.

(5) Od obrotu przewoźnika (art. 613 kodeksu handlowego) nie odlicza się kosztów przewozu nawet wówczas, gdy przewoźnik dysponuje obcymi środkami przewozowymi.

Do art. 5 ust. (2).

§ 32. Jeżeli w przypadku zamiany świadczenie jest zawodowym tylko u jednego kontrahenta, opodatkowaniu podlega jedynie obrót tego kontrahenta.

Do art. 5 ust. (3).

§ 33. (1) Przez państwowe podatki i opłaty pośrednie rozumie się podatki i opłaty, określone jako pośrednie w budżecie Państwa.

(2) Przez samorządowe podatki i opłaty pośrednie rozumie się pobierane przez związek samorządu terytorialnego podatki i opłaty, analogiczne pod względem treści gospodarczej i formy prawnej do państwowych podatków i opłat pośrednich.

(3) Opłaty od mąki i kaszy, pobierane na podstawie ustawy z dnia 5 sierpnia 1938 r. o środkach finansowych na popieranie gospodarczo uzasadnionego kształtowania cen artykułów rolniczych (Dz. U. R. P. Nr 56, poz. 447), mają charakter opłat pośrednich i podlegają wyłączeniu z obrotu.

(4) Państwowe i samorządowe podatki i opłaty pośrednie, pobierane od wyprodukowanych towarów, wyłącza się z obrotu tylko tych płatników, którzy produkują te towary we własnym przedsiębiorstwie przemysłowym, natomiast nie mogą one być wyłączone z obrotu płatników, którzy jedynie przetwarzają lub odprowadzają takie towary (np. fabryki cukierków) oraz przedsiębiorstwa wyłącznie handlowe.

§ 34. (1) Przez wszelkie inne podatki i opłaty, które obciążają lub mogą obciążyć obrót, rozumieć należy daniny publiczne, co do których z przepisów odpowiednich ustaw wynika, iż materialnie obciążają one kontrahenta płatnika, a płatnik występuje jedynie w charakterze inkasenta, przy czym obojętnym jest, czy płatnik ujawnia to rachunkowo w sposób wyraźny, czy też włącza podatek do ceny własnego świadczenia.

(2) Charakter opłat określonych w ustępie poprzednim mają w szczególności:

a) inkasowane przez przedsiębiorstwa wiodowskie opłaty na rzecz Polskiego Czerwonego Krzyża (Dz. U. R. P. z 1932 r. Nr 18, poz. 111 i Nr 43, poz. 422 oraz na rzecz Funduszu Pracy Dz. U. R. P. z 1933 r. Nr 22, poz. 163 oraz z 1934 r. Nr 94, poz. 849) jako obciążające z mocy odnoszących ustaw osoby trzecie,

b) opłaty inkasowane przez producentów gazu w myśl art. 24 ust. 1 wyżej cytowanej ustawy o Funduszu Pracy oraz przez za-

kłady gastronomiczne i sale bilardowe w myśl art. 25 teŝże ustawy,

c) podatek od energii elektrycznej pobierany na mocy ustawy z dnia 17 grudnia 1931 r. (Dz. U. R. P. z 1934 r. Nr 76, poz. 720).

(3) Podatek obrotowy nie podlega wyłączeniu z obrotu.

Do art. 5 ust. (4).

§ 35. Wyłożone za nabywcę koszty przewozu i ubezpieczenia towarów, udowodnione prawidłowo prowadzonymi księgami handlowymi, podlegają wyłączeniu z obrotu, jeżeli cenę towaru umówiono loco miejsce wysłania.

§ 36. (1) Przez bonifikatę i skonto należy rozumieć zmniejszenie umówionej pierwotnie i należnej płatnikowi zapłaty za spełnione przezeń świadczenie.

(2) Wartości zwróconych płatnikowi towarów oraz udzielonych przez płatnika bonifikat i skont nie wyłącza się z obrotu, jeżeli:

a) towary zwrócono względnie bonifikaty lub skonta udzielono później, aniżeli w roku następującym po roku podatkowym, w którym dokonano dotyczącej transakcji, lub jeżeli

b) płatnik w roku podatkowym, w którym udzielił bonifikaty względnie skonta, albo w którym zwrócono mu towar, bądź teŝ w roku, w którym dokonał transakcji, nie prowadził prawidłowych ksiąg handlowych.

§ 37. Przez odsetki prolongacyjne należy rozumieć odsetki, mające charakter odsetek zwłoki, pobranych z powodu nieuiszczenia ceny za rzecz w terminie umówionym przy zawarciu transakcji i z powodu sprolongowania pierwotnie ustalonego terminu płatności. Przepis powyŝszy nie ma zastosowania w razie prolongowania terminów zwrotu poŝyczek, udzielonych przez osoby trudniące się zawodowo czynnościami kredytowymi w rozumieniu art. 6 pkt 1).

Do art. 6 pkt 1).

§ 38. (1) Przez czynności kredytowe należy rozumieć:

a) czynności bankowe przedsiębiorstw bankowych w rozumieniu art. 24 i 25 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 17 marca 1928 r. o prawie bankowym Dz. U. R. P. Nr 34, poz. 321),

b) czynności innych osób fizycznych i prawnych, które mogłyby być czynnościami przedsiębiorstw bankowych w rozumieniu cytowanego wyŝej rozporządzenia.

(2) Pobieranie procentów z tytułu czynności kredytowych stanowi obrót tylko wówczas, jeżeli ma miejsce w ramach zawodowego wykonywania tych czynności.

§ 39. (1) Obrót z czynności kredytowych składa się z dwu rodzajów:

a) z sumy należnych procentów i innych wynagrodzeń za świadczenia (np. prowizja, komisowe),

b) z zysku brutto z dokonanych operacyj obcymi walutami, dewizami, tudzież wszelkiego rodzaju papierami wartościowymi.

(2) Za zysk brutto, osiągnięty z operacyj obcymi walutami, dewizami oraz wszelkiego rodzaju papierami wartościowymi, uważa się nadwyżkę pomiędzy ceną, uzyskaną przy sprzedaży, a ceną nabycia, bądź teŝ — gdy nabycie nastąpiło w ubiegłych okresach operacyjnych, a płatnik nie może udowodnić ceny nabycia sprzedanych walorów — ich wartością, wykazaną w bilansie otwarcia danego okresu operacyjnego. Nadwyżkę powyŝszą należy pomniejszyć o sumę strat, poniesionych przy sprzedaży walut obcych, dewiz i wszelkiego rodzaju papierów wartościowych w roku podatkowym, obliczoną według zasad analogicznych. Wpływy z kuponów od wszelkiego rodzaju papierów wartościowych wchodzą zawsze w skład drugiego rodzaju obrotu z czynności kredytowych (ust. (1) lit. b)) i podlegają opodatkowaniu bez względu na to, czy papiery wartościowe traktowane są jako lokata kapitału, czy teŝ jako towar, oraz niezależnie od tego, czy wysokość procentów może być z góry obliczona (np. przy obligacjach, listach zastawnych) czy teŝ ich wysokość zależy od wyników gospodarczych przedsiębiorstwa, a więc w następstwie od wysokości jego dochodu (np. akcje).

(3) Straty, poniesione w jednym rodzaju obrotów, nie podlegają potrąceniu od drugiego rodzaju obrotów.

(4) Z obrotu, określonego w art. 6 pkt 1) ustawy, nie mogą być potrącane wszelkiego rodzaju koszty, związane z wykonywaniem świadczeń w zakresie operacyj kredytowych, a w szczególności koszty redyskonta weksli.

(5) Nie wlicza się do obrotu podatkowego kwot pobranych od klientów na pokrycie wydatków na książeczki czekowe, koszty protestu, kurtaŝ, asekurację, porto, depesze itp. po należytych udowodnieniu, że kwoty te stanowią tylko zwrot faktycznie poniesionych wydatków w zastępstwie klientów. W przypadku, gdy kwoty pobrane przy takiej transakcji przekraczają wydatki faktycznie poniesione, podlegają one w całości opodatkowaniu.

Do art. 6 pkt 2) i 3).

§ 40. (1) Za podstawę obliczenia obrotu podatkowego instytucyj ubezpieczeniowych wymienionych w art. 6 pkt 2) i 3) ustawy, należy uważać sumę składek przypisanych w danym roku podatkowym po potrąceniu sumy składek stornowanych w tym samym roku podatkowym bez względu na to, z jakiego okresu pochodzi składka stornowana.

(2) Składki dodatkowe (należności manipulacyjne, na fundusz rezerwy itp) stanowią część obrotu podlegającego opodatkowaniu.

(3) Opłaty stempłowe, pobrane przez instytucje ubezpieczeniowe od ubezpieczonych, nie podlegają włączeniu do podstawy opodatkowania.

PODATEK OBROTOWY

Do art. 6 pkt 4).

§ 41. (1) Przez czynności komisowej sprzedaży należy rozumieć — zgodnie z przepisami kodeksu handlowego (art. 581) — podejmowanie się sprzedaży rzeczy ruchomych (towarów itp.) lub papierów wartościowych w imieniu własnym, a na rachunek innej osoby (komitenta).

(2) Niespełnienie przy komisie sprzedaży chociażby jednego z warunków, przewidzianych w art. 6 pkt 4) lit. a), b) i c) ustawy, jak również dokonanie czynności komisowej innego rodzaju, a w szczególności komisowego zakupu, pociąga za sobą opodatkowanie całkowitej zapłaty, jaka przypadłaby komisantowi, gdyby dokonał tej czynności na rachunek własny, według stawek podatkowych, przewidzianych w art. 7 dla danego rodzaju obrotu.

Do art. 6 pkt 5).

§ 42. (1) Pojęcie i zakres umowy agencyjnej w rozumieniu art. 6 pkt 5) ustawy należy oceniać na podstawie przepisów kodeksu handlowego (art. 568—580).

(2) Przy pośrednictwie innego rodzaju, niż wynikające z umowy agencyjnej, a mającym charakter zawodowy, za obrót uważa się wynagrodzenia, należne pośrednikowi za jego usługi.

(3) Przez pośrednictwo rozumieć należy wszelkie czynności, w wyniku których następuje się osobom trzecim sposobność do zawarcia między nimi jakiegokolwiek umowy, albo pośredniczy się przy jej zawarciu.

Do art. 7 ust. (1).

§ 43. Stawki podatku obrotowego wynoszą:

Obroty osiągnięte:

- a) ze sprzedaży lub wymiany nabytych i nieprzerobionych towarów z wyjątkiem sprzedaży w aptekach (pkt 1) lit. a) i pkt 2) 1,25% (1,7%)*.
- b) ze sprzedaży na giełdach zbożowo-towarowych ziemiopłodów, mąki, otrąb i mączek (pkt 9) 0,3%.
- c) ze sprzedaży lub wymiany nabytych towarów, przerobionych przed dokonaniem sprzedaży lub wymiany (pkt 5) lit. b) i pkt 10) 2,1% (3%).
- d) ze sprzedaży lub wymiany towarów zarówno przerobionych jak i nieprzerobionych przed sprzedażą lub wymianą — w aptekach (pkt 1) lit. a) i pkt 10) 3% (3%).
- e) z wykonywania przedsiębiorstw wydawnictw książek drukowanych na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej (pkt 1) lit. b) i pkt 2) 1,25% (1,7%).

*) Stawki podane zwykłym drukiem stosują się do obrotów udowodnionych prawidłowo prowadzonymi księgami handlowymi, stawki zaś podane kursywą w nawiasie stosują się do obrotów nie udowodnionych prawidłowo prowadzonymi księgami handlowymi.

- 2) ze sprzedaży lub wymiany surowców, półwyrobów lub wyrobów gotowych, wytworzonych przez płatnika na rachunek własny, pkt 4) lit. b) i c) pkt 5) lit. a) i b) oraz pkt 10), jeżeli obroty te:
 - a) nie przewyższają zł 50.000 w stosunku rocznym 1,5% (1,5%);
 - b) przewyższają zł 50.000, lecz nie przewyższają zł 100.000 w stosunku rocznym 1,5% (2,1%);
 - c) przewyższają zł 100.000 w stosunku rocznym 2,1% (3%).
- 3a) z czynności kredytowych, z wyjątkiem zysku brutto z dokonanych operacji obcymi walutami, dewizami, tudzież wszelkiego rodzaju papierami wartościowymi, czyli obroty osiągnięte w postaci należnych procentów i innych wynagrodzeń za świadczenia kredytowe (np. prowizje komisowe) (pkt 3) i pkt 10) 1,8% (3%).
- b) w postaci zysku brutto z dokonanych operacji obcymi walutami, dewizami, tudzież wszelkiego rodzaju papierami wartościowymi (pkt 3) i pkt 10) 3% (3%).
- 4) z wynagrodzenia za przerób lub wytworzenie wyrobów bądź półwyrobów z cudzych materiałów, (pkt 4 lit. a) i pkt 10), jeżeli obroty te:
 - a) nie przewyższają zł 15.000 w stosunku rocznym 1,5% (1,5%).
 - b) przewyższają zł 15.000 w stosunku rocznym 3% (3%).
- 5) za świadczenia usług o charakterze rękodzielniczym (pkt 4) lit. b) i c) oraz pkt 5) lit. a) i pkt 10, jeżeli:
 - a) nie przewyższają zł 50.000 w stosunku rocznym 1,5% (1,5%).
 - b) przewyższają zł 50.000, lecz nie przewyższają zł 100.000 w stosunku rocznym 1,5% (2,1%).
 - c) przewyższają zł 100.000 w stosunku rocznym 3% (3%).
- 6) z wynagrodzeń za ekspedycję, maklerstwo żeglugowe oraz przewóz osób i rzeczy (pkt 6) 2,6% (2,6%).
- 7) z prowizji i innych wynagrodzeń za czynności komisowe w rozumieniu art. 6 pkt 4) zdanie 1 ustawy (pkt 7) lit. a) 6%.
- 8) z prowizji i innych wynagrodzeń za czynności agenta poza przypadkami, wymienionymi w art. 6 pkt 5) zdanie 1 ustawy (pkt 7) lit. b) 6% (6%).
- 9) z prowizji i innych wynagrodzeń za pośrednictwo, nie mające cech umowy agencyjnej (pkt 7 lit. c) 6% (6%).
- 10) tytułem kurtażu przez maklerów przysięgłych na giełdach towarowych od transakcji giełdowych (pkt 8) i 7) lit. b):
 - a) po udowodnieniu księgą maklerską 3%;
 - b) nie udowodnionych księgą maklerską — (6%).
- 11) od wszystkich pozostałych obrotów stawka podatku wynosi (pkt 10) 3% (3%).

Do art. 7 ust. (1) i (2).

§ 44. (1) Przewidziane w art. 7 ust. (1) stawki podatku dotyczą poszczególnych rodzajów świadczeń. Jeżeli płatnik spełnia zawodowo świadczenia kilku rodzajów, podlegających różnym stawkom, należy do każdego rodzaju świadczeń stosować stawkę właściwą dla danego rodzaju świadczenia.

(2) Wyrażona w ust. (1) zasada nie ma zastosowania do świadczeń, o których mowa w art. 7 ust. (2), polegających na istotnym i niepodzielnym połączeniu świadczeń obu rodzajów, jak świadczenia pensjonatów, zakładów gastronomicznych itp. Przepis art. 7 ust. (2) nie ma jednak zastosowania do obrotu zakładów gastronomicznych ze sprzedaży towarów konsumowanych poza zakładem, do którego to obrotu mają zastosowanie stawki przewidziane w art. 7 ust. (1) pkt 1), 2), 4) lit. b) i c), 5) lub 10).

(3) Nie należy uważać za połączone ze świadczeniem rzeczy w rozumieniu art. 7 ust. (2) takich usług, które wykonywane są ubocznie i odrębnie w stosunku do świadczenia rzeczy, jak np. pakowanie lub dostarczenie sprzedanego towaru na wskazane przez nabywcę miejsce. Jeżeli za czynności te pobierana jest osobna zapłata, należy włączać ją do ogólnego obrotu ze sprzedaży rzeczy.

(4) Obrót ze sprzedaży w ramach przedsiębiorstwa przemysłowego, w stanie nieprzerobionym surowców, materiałów i innych rzeczy, podlega stawkom, przewidzianym w art. 7 ust. (1) pkt 1) i 2).

(5) Obrót ze sprzedaży w ramach przedsiębiorstwa przemysłowego odpadków i innych rzeczy, powstałych w wyniku produkcji jakkolwiek nie będących jej celem, podlega stawkom, przewidzianym w art. 7 ust. (1) pkt 4) lit. b) i c) oraz pkt 5) i 10).

(6) Świadczenia, polegające na budowie lub montażu urządzeń technicznych, połączone z dostawą materiałów oraz maszyn lub ich części, podlegają stawce wynikającej z art. 7 ust. (2).

Do art. 7 ust. (1) pkt 1).

§ 45. (1) Za czynności przygotowawcze uważać należy w szczególności:

1) składanie (montowanie) przedmiotów, jak zegarki, wieczne pióra, gramofony, rowery itp., polegające na złożeniu gotowych części bez użycia w tym celu urządzeń technicznych, maszyn lub bardziej skomplikowanych narzędzi oraz bez dokonania obróbki mechanicznej poszczególnych części (jak np. cięcie blachy, wyginanie, falcowanie, lutowanie itp.);

2) przystosowanie do spożycia artykułów spożywczych bez zmiany ich istotnych własności i składników i bez dodania innych materiałów (jak np. palenie kawy, pasteryzacja mleka itp.);

3) sortowanie, suszenie, krajanie, mielenie, rozcieńczenie i t. p. czynności, konieczne dla właściwej dystrybucji towarów, a wykonywane bez użycia bardziej skomplikowanych urządzeń mechanicznych oraz bez stosowania mechanicznej siły napędowej;

4) pakowanie, rozlewanie, butelkowanie, lakowanie, składanie, zwijanie, znakowanie towarów itp. czynności, mające na celu racjonalne formy sprzedaży lub reklamy, chociażby przy czynnościach tych stosowano bardziej skomplikowane urządzenia oraz mechaniczną siłę napędową;

5) zdobienie kapeluszy, przystosowanie do sprzedaży gotowych ubiorów przez drobne poprawki i uzupełnienia, heblowanie i przerywanie desek, bejcowanie mebli i czynienie w nich drobnych poprawek i uzupełnień itp. czynności, mające na celu przystosowanie towaru do indywidualnych gustów i potrzeb kupujących lub dołączanie do niego gotowych części, o ile czynności te nie zmieniają istotnego przeznaczenia i wartości sprzedawanego przedmiotu oraz wykonywane są przy pomocy pracy ręcznej;

6) pranie, czyszczenie, prasowanie i dekantowanie itp.

(2) Ubój zwierzęcia nie ma charakteru czynności przygotowawczej.

Do art. 7 ust. (1) pkt 1) lit. b).

§ 46. (1) Przez wykonywanie przedsiębiorstwa wydawnictw książek drukowanych rozumieć należy sprzedaż książek własnego nakładu, zarówno konsumentom jak i odsprzedawcom, oraz zamieszczanie w tych książkach ogłoszeń i reklam.

(2) Stawki przewidziane dla obrotów osiągniętych przez wydawnictwa książek (art. 7 ust. (1) pkt 1) lit. b) i pkt 2) mają zastosowanie zarówno do tych przedsiębiorstw, które drukują książki we własnych zakładach graficznych, jak i do tych przedsiębiorstw, które druk książek zlecają obcym zakładom graficznym.

Do art. 7 ust. (1) pkt 3).

§ 47. (1) Do obrotu osiągniętego z czynności kredytowych w postaci zysku z dokonanych operacji obcymi walutami, dewizami, tudzież wszelkiego rodzaju papierami wartościowymi ma zastosowanie 3% stawka podatku, przewidziana w art. 7 ust. (1) pkt 10) ustawy.

(2) Do obrotu przedsiębiorstw bankowych, osiągniętego ze świadczeń innego rodzaju, niż czynności kredytowe w rozumieniu art. 6 pkt 1), np. z tytułu komisowej sprzedaży towarów, stosować należy stawki właściwe dla obrotu z tytułu tego rodzaju świadczeń.

Do art. 7 ust. (1) pkt 4).

§ 48. (1) Kwoty obrotu, wymienione w art. 7 ust. (1) pkt 4) lit. a), b) i c) ustawy obejmują całkowity obrót, jaki płatnik (art. 2) osiągnął w stosunku rocznym z tytułu świadczeń jednego rodzaju, wykonanych we wszystkich zakładach, przy pomocy których wykonywa te świadczenia.

(2) Za oddzielny rodzaj świadczeń uważać

PODATEK OBROTOWY

należy każdy z rodzajów świadczeń, wynmienionych w art. 7 ust. (1) pkt 4) lit. a) i b), o wykonywanych w ramach jednego rzemiosła lub gałęzi produkcji przemysłowej.

(3) Stawka podatku, przewidziana w art. 7 ust. (1) pkt 4) lit. c) ma zastosowanie tylko w przypadku udowodnienia prawidłowymi księgami handlowymi całego obrotu, do którego powołany przepis ma zastosowanie.

Do art. 7 ust. (1) pkt 4) lit. a).

§ 49. Uznaniu za obrót z art. 7 ust. (1) pkt 4) lit. a) ustawy nie stoi na przeszkodzie okoliczność, iż przetwórcą lub wytwórcą dodaje własne materiały pomocnicze do materiałów zasadniczych, dostarczonych przez zamawiającego a będących przedmiotem przerobu lub służących do wytworzenia wyrobów bądź półwyrobów.

§ 50. Krajowy przedsiębiorca, który przerabia lub wytwarza wyroby bądź półwyroby z materiałów należących do firmy zagranicznej, i na skutek zleceń firmy zagranicznej dostarcza na jej rachunek krajowym odbiorcom przerobione lub wytworzone wyroby bądź półwyroby, opłaca podatek: 1) od wynagrodzenia za przerób lub wytworzenie wyrobów bądź półwyrobów, oraz 2) od pełnego obrotu, osiągniętego ze sprzedaży tych wyrobów bądź półwyrobów, przy której działał w charakterze komisarza bądź ajenta, posiadającego towary w konsygnacji z wyjątkiem przypadków, przewidzianych w art. 6 pkt 4) zdanie trzecie oraz pkt 5) zdanie drugie.

§ 51. (1) W młynach obrotem jest:

a) przy przemiale gospodarczym — otrzymane wynagrodzenie bądź to w pieniądzu, bądź to w naturze (tzw. miarka) za przemiał;

b) przy przemiale handlowym — zapłata za świadczenia rzeczy, tj. za sprzedaż lub wymianę produktów przemiału.

(2) Przemiał jest gospodarczy, gdy przedsiębiorca z przyjętego do przemiału zboża zatrzymuje część zboża tytułem wynagrodzenia, a właściciel pozostałej ilości zboża otrzymuje wszystkie produkty, jakie powstały z przemielenia. Nie stoi na przeszkodzie przyjęciu za obrót wynagrodzenia za przemiał fakt wydania od razu przez przedsiębiorcę z posiadanych zapasów produktu gotowego, jeżeli zapasy te pochodzą z wynagrodzenia za przemiał dokonany poprzednio dla innych osób oraz jeżeli wydawany z posiadanych zapasów produkt gotowy jest tego samego gatunku i znajduje się w tym samym stosunku, w jakim by je otrzymał klient po przemieleniu zboża własnego w sposób przez niego żądany.

(3) W razie niedotrzymania choćby jednego z warunków, wymienionych w poprzedzającym ustępie, ma miejsce przemiał handlowy.

(4) Zapłata, uzyskana ze sprzedaży produktów otrzymanych z przemiału zboża, pochodzącego z wynagrodzenia za przemiał (miarka),

jest obrotem, podlegającym opodatkowaniu jako przemiał handlowy.

(5) Przy przemiale gospodarczym mają zastosowanie stawki podatkowe, przewidziane w art. 7 ust. (1) pkt 4) lit. a) lub pkt 10) ustawy, natomiast przy przemiale handlowym — stawki podatkowe, przewidziane w art. 7 ust. (1) pkt 4) lit. b) i c) lub pkt 5) i 10) ustawy.

Do art. 7 ust. (1) pkt 4) lit. b).

§ 52. Za usługi o charakterze rękodzielniczym należy uważać usługi wykonywane w ramach rzemiosła, w rozumieniu art. 142 prawa przemysłowego, a nie polegające na przetwarzaniu lub wytwarzaniu wyrobów bądź półwyrobów, jak np. usługi fryzjerów, fotografów, malarzy, mularzy, pozłotników, kominiarzy, zdunów, oraz wszelkiego rodzaju naprawy, np. obuwia, odzieży itp.

Do art. 7 pkt 9).

§ 53. Przez sprzedaż dokonaną na giełdach zbożowo-towarowych należy rozumieć sprzedaż odpowiadającą warunkom przewidzianym:

1) w rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 28 grudnia 1924 r. o organizacji giełd (Dz. U. R. P. z 1930 r. Nr 23, poz. 209), zmienionym ustawą z dnia 18 marca 1935 r. (Dz. U. R. P. Nr 24, poz. 163) oraz

2) w przepisach statutów i regulaminów zawierania transakcji giełdowych — zatwierdzonych przez Ministra Przemysłu i Handlu dla poszczególnych giełd zbożowo-towarowych.

Do art. 8.

§ 54. (1) Jeżeli przy uiszczaniu zaliczek na podatek (art. 8) zachodzi wątpliwość, czy ze względu na wysokość obrotu mają zastosowanie stawki przewidziane w art. 7 ust. (1) pkt 4) i 5), należy przy stosowaniu stawek brać pod uwagę:

a) przy zaliczkach miesięcznych, określonych w art. 8 ust. (1) — kwotę, wynikającą z obliczenia osiągniętego w danym miesiącu obrotu w stosunku rocznym,

b) przy zaliczkach kwartalnych, określonych w art. 8 ust. (2) — obrót za rok ubiegły, obliczony w stosunku rocznym,

c) przy zaliczkach kwartalnych, określonych w art. 8 ust. (3) — obrót za pierwszy kwartał, w którym rozpoczęto wykonywanie świadczeń, obliczony w stosunku rocznym.

(2) Ewentualne nadpłaty, powstałe w wyniku dokonanego w myśl ust. (1) obliczenia zaliczek, może płatnik potrącić przy wpłacie ostatniej zaliczki za dany rok podatkowy.

Do art. 8 ust. (1).

§ 55. (1) Wysokość zaliczki miesięcznej należy obliczać na podstawie obrotu, wynikającego z ksiąg handlowych przy stosowaniu przewidzianych w ustawie stawek podatkowych.

(2) Jeżeli obliczona w myśl ust. (1) zaliczka

USTAWODAWSTWO

nie została przez płatnika w należytej wysokości i w ustawowym terminie uiszczona, — od zalegającej kwoty zaliczki pobiera się odsetki od ustawowego terminu płatności zaliczki, niezależnie od czasu i sposobu ustalenia tej zaległości przez władzę wymiarową.

(3) Jeżeli podatek przypadający tytułem zaliczki od obrotu za dany miesiąc został przy wymiarze podwyższony, — różnica między kwotą wymierzonego podatku a obliczonymi w myśl ust. (1) zaliczkami staje się zaległością po upływie terminu płatności, wynikającego z art. 8 ust. (5).

§ 56. (1) Płatnicy nie prowadzący ksiąg handlowych obowiązani są opłacać zaliczki według zasad, ustalonych w art. 8 ust. (2).

(2) Jeżeli płatnik rozpocznie lub zaniecha w ciągu roku podatkowego prowadzić księgi handlowe, — obowiązany jest uiszczać zaliczki kwartalne według zasad, ustalonych w art. 8 ust. (2) i (3) za te okresy, w których obrót nie został udowodniony księgami.

Da art. 8 ust. (2).

§ 57. (1) Płatnikom, wymienionym w art. 8 ust. (2) ustawy, ustala się zaliczki kwartalne w wysokości $\frac{1}{5}$ kwoty podatku, wymierzonego za rok ubiegły, a jeżeli podatek w roku ubiegłym wymierzono za niepełny rok kalendarzowy, — w wysokości $\frac{1}{5}$ kwoty podatku, obliczonego w stosunku rocznym.

(2) Różnica między kwotą wymierzonego podatku a ustalonymi w myśl ust. (1) zaliczkami staje się zaległością po upływie terminu płatności, wynikającego z art. 8 ust. (5).

(3) Jeżeli jednak władza wymiarowa otrzyma przed terminem płatności ostatniej zaliczki kwartalnej materiały faktyczne, stwierdzające dokładnie, że płatnik osiągnął obrót wyższy od tego, który był podstawą od ustalenia zaliczek, powinna wydać postanowienie o obowiązku uiszczenia zaliczek w wysokości podatku, przypadającego na rzeczywistego obrotu, wyznaczając termin płatności, po upływie którego nieuiszczona część zaliczki staje się zaległością.

Przykłady.

I. Płatnik rozpoczął wykonywanie świadczeń, podlegających opodatkowaniu, z dniem 1 października roku ubiegłego. Podatek wymierzono za trzymiesięczny okres wykonywania świadczeń w kwocie 150 zł. Zaliczki w roku bieżącym powinny wynosić co najmniej jedną

$\frac{150 \times 12}{3} = 600$ zł, czyli po 200 zł.

II. Płatnik w ciągu pięciu miesięcy roku ubiegłego nie wykonywał świadczeń, podlegających opodatkowaniu. Podatek wymierzono za

siedniomiesięczny okres działalności w kwocie 2.100 zł, Zaliczki w roku bieżącym wynoszą co

$\frac{2100 \times 12}{7} = 3600$ zł, czyli po 720 zł.

Do art. 8 ust. (3).

§ 58. (1) Dla płatników, wymienionych w art. 8 ust. (2), którzy rozpoczęli wykonywanie świadczeń w roku podatkowym, władza skarbo- wa oblicza wysokość zaliczek kwartalnych w sposób następujący: za kwartał, w którym rozpoczęto wykonywanie świadczeń, — w wysokości podatku przypadającego od obrotu rzeczywiście osiągniętego w tym kwartale, natomiast dla następnych kwartałów roku podatkowego — w wysokości podatku, jaki przypada od obrotu, stanowiącego podstawę dla wymiaru pierwszej zaliczki, lecz obliczonego w stosunku za cały kwartał.

Przykład.

Płatnik rozpoczął wykonywanie świadczeń w dniu 14 maja. W okresie od 14 maja do 14 sierpnia, tj. w ciągu 3 miesięcy osiągnął — według obliczeń władzy skarbowej — obrót w kwocie 9.000 zł. Przy zastosowaniu właściwej z art. 7 ustawy stawki podatkowej — np. 1,7% — zaliczka kwartalna wyniesie kwotę 153 zł. Ponieważ w II kwartale kalendarzowym świadczenia wykonywano tylko w ciągu 47 dni (licząc w miesiącu 30 dni), przeto zaliczka za ten

$\frac{153 \times 47}{90} = 79$ zł
90 gr.

(2) Jeżeli płatnik w roku poprzedzającym rok podatkowy uiszczał podatek obrotowy w formie ryczałtu, należy zaliczki kwartalne obliczać według zasad art. 8 ust. (3).

Do art. 11 ust. (1).

§ 59. (1) Z ulg określonych w art. 11 ust. (1) ustawy korzystają te spółdzielnie, które należą do związków posiadających przyznane im przez Ministra Skarbu prawo rewizji, a które swą działalność statutową ograniczają wyłącznie do członków.

(2) Jeżeli spółdzielnie, wymienione w ust. (1) niniejszego paragrafu, rozszerzają swą działalność statutową również na osoby nie będące członkami, to z ulg korzystają tylko wówczas, gdy do funduszków, nie podlegających według ustawy o spółdzielniach lub statutu podziałowi między członków, przelewają co najmniej tę część nadwyżki (nadpłat i zwrotów), jaka przypada na obroty z nieczłonkami.

(3) Okoliczność, iż udział nieczłonków w ogólnym obrocie spółdzielni jest większy, niż udział członków, nie pozbawia spółdzielni prawa do ulg.

PODATEK OBROTOWY

(4) Spółdzielnia, która wbrew zakazowi statutu działa wśród nieczłonków, nie korzysta z ulgi przewidzianej w art. 11 ust. (1).

§ 60. (1) Przez zwrot rozumieć należy różnicę pomiędzy uiszczoną przez członka lub nieczłonka zapłatą za spełnione świadczenie, a poniesionymi przez spółdzielnię kosztami własnymi tegoż świadczenia.

(2) Przez nadpłatę rozumieć należy różnicę pomiędzy zapłatą, otrzymaną przez spółdzielnię ze sprzedaży dostarczonego przez członka lub nieczłonka towaru, a kosztem tego towaru, na który składa się należność członka lub nieczłonka za dostawę oraz inne koszty własne spółdzielni.

§ 61. (1) Spółdzielnia nie może korzystać z ulg, jeżeli przypadające na nieczłonków nadpłaty i zwroty przelewa w jakiegokolwiek postaci na rzecz członków.

(2) W szczególności wykluczające ulgę przelanie nadpłat i zwrotów ma miejsce wówczas, jeżeli spółdzielnia:

- a) przelewa na rzecz członków przypadające na nieczłonków nadpłaty w tej postaci, iż płacąc nieczłonkom za dostawy niską cenę rynkową osiąga nadwyżkę, którą równocześnie zużywa, wypłacając członkom za takie same dostawy ceny wyższe, wskutek czego bądź w ogóle nie wykazuje zysków bilansowych bądź też wydatnie je pomniejsza, albo
- b) przelewa na rzecz członków przypadające na nieczłonków zwroty w ten sposób, iż pobiera od członków niższą cenę świadczeń, niż od nieczłonków, wskutek czego wynik bilansowy jest podobny, jak omówiony wyżej pod lit. b).

§ 62. (1) Przy obliczaniu sumy przypadających na nieczłonków nadpłat i zwrotów należy z reguły wydzielać tę sumę z ogólnej sumy nadpłat i zwrotów w takim stosunku, w jakim znajduje się obrót dokonany z nieczłonkami lub przypadający na nich do ogólnej sumy obrotu.

(2) Jeżeli jednak z okoliczności faktycznych wynika, że wskazana w ust. (1) metoda nie umożliwi podziału sumy nadpłat i zwrotów z wystarczającą dokładnością, bądź ze względu na stosowanie różnych cen dla członków i nieczłonków, bądź też ze względu na różną zyskowość transakcyj, dokonywanych z członkami i nieczłonkami, — podział należy przeprowadzić z uwzględnieniem wspomnianych wyżej okoliczności faktycznych.

Do art. 11 ust. (1) pkt. 1).

§ 63. (1) Za spółdzielcze instytucje drobnego kredytu uważa się te spółdzielnie w rozumieniu art. 6 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 17 marca 1928 r. o prawie bankowym (Dz. U. R. P. Nr 34, poz. 321), które odpowiadają następującym warunkom:

- a) za podstawowy przedmiot przedsięwzię-

stwa mają udzielanie pożyczek i przyjmowanie wkładów;

- b) udzielają pożyczek wyłącznie członkom w granicach, nie przekraczających zł 2.000 dla osób fizycznych, a zł 8.000 dla związków samorządowych oraz zrzeszeń, posiadających osobowość prawną;
- c) odbiór wpłat na rachunek członków i osób trzecich ograniczają do inkasa weksli i dokumentów z wyłączeniem inkasa towarowego;
- d) czynności bankowe ograniczają do zakresu przewidzianego w art. 91 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 17 marca 1928 r. o prawie bankowym (Dz. U. R. P. Nr 34, poz. 321); warunkowi temu nie uchybia prowadzenie — za osobnym zezwoleniem Ministra Skarbu — kupna i sprzedaży walut obcych, jeżeli czynności te spółdzielnia wykonywa na zlecenie i rachunek związkowej centrali finansowej, Banku Polskiego, Pocztowej Kasy Oszczędności, banków państwowych oraz innych spółdzielni;
- e) osiągają z tytułu pobieranych procentów od pożyczek i od sum, lokowanych w związkowej centrali finansowej, dochód stanowiący co najmniej 2/3 ogólnego dochodu, uzyskanego w roku obrachunkowym.

Do art. 11 ust. (1) pkt 2) lit. a).

§ 64. (1) Przez obrót, osiągnięty z pożyczek udzielonych członkom, rozumieć należy wszelkie korzyści materialne, uzyskane przez spółdzielnię z tytułu udzielonych pożyczek, jak również odsetkową pomoc Skarbu Państwa, otrzymaną z tytułu układów konwersyjnych, zawartych z członkami.

(2) Pojęcie „pożyczek udzielonych członkom“ obejmuje wyłącznie pożyczki w rozumieniu art. 430 i następnych kodeksu zobowiązań.

(3) Nabycie praw z tytułu weksla, a w szczególności nabycie przez spółdzielnię weksla przez indos członka, nie może być samo przez się dowodem udzielenia członkowi przez spółdzielnię pożyczki. Jednakże umowy pożyczki nie wyklucza przyjęcie weksla, jako skrypty dłużnego, oraz weksla na zabezpieczenie pożyczonej sumy.

Do art. 11 ust. (1) pkt 4) lit. c).

§ 65. Za przerób wytworów gospodarstwa rolnego o charakterze produkcji fabrycznej uważać należy przerób w zakładach przemysłowych w rozumieniu § 13.

Do art. 11 ust. (3).

§ 66. (1) Przez osoby wojskowe rozumieć należy osoby, wchodzące w skład jednostek organizacyjnych wojska i marynarki wojennej w rozumieniu art. 2 ustawy z dnia 9 kwietnia 1938 r. o powszechnym obowiązku wojskowym (Dz. U. R. P. Nr 25, poz. 220).

(2) Przez członków rodzin osób wojskowych rozumieć należy krewnych i powinowatych osób wojskowych żyjących z nimi we wspólnocie domowej.

(3) Przez garnizon rozumieć należy miejscowość wraz z przyległym obszarem, w której przebywają jednostki organizacyjne sił zbrojnych, stale lub na dłuższy, ponad 24 godzinny postój, a podlegające jednemu komendantowi garnizonu.

Do art. 15 ust. (2).

§ 67. Należność za świadectwo przemysłowe, nabyte na rok 1939 w części przypadającej na rzecz Skarbu Państwa wraz z 15% dodatkiem pobieranym na podstawie ustawy z dnia 26 marca 1935 r. (Dz. U. R. P. Nr 22, poz. 127), podlega potrąceniu jedynie u tych płatników,

którzy mają obowiązek opłacania podatku obrotowego za rok 1939 i tylko w granicach przypadającego do zapłaty za ten rok podatku.

§ 68. (1) Rozporządzenie niniejsze wchodzi w życie z dniem ogłoszenia i obowiązuje od dnia 1 stycznia 1939 r.

(2) W zakresie wykonywania ustawy z dnia 4 maja 1938 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. Nr 34, poz. 292) traci z dniem 1 stycznia 1939 r. moc obowiązującą rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 11 grudnia 1936 r. (Dz. U. R. P. Nr 93, poz. 649) oraz wszystkie inne zarządzenia, wydane w wykonaniu ustawy z dnia 15 lipca 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym (Dz. U. R. P. z 1936 r. Nr 46, poz. 339). (R. M. S. z 19.4.1939 Dz. U. R. P. Nr 44/287/39).

MONOPOLE

O CENACH SOLI I SOLANKI.

Na podstawie art. 11 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 21 czerwca 1932 r. o przedsiębiorstwie „Polski Monopol Solny“ (Dz. U. R. P. Nr 52, poz. 497) zarządzam co następuje:

§ 1. Ustala się ceny soli i solanki, określone w cenniku, załączonym do niniejszego rozporządzenia.

§ 2. Hurtownicy, z którymi Polski Monopol Solny zawarł umowy o wprowadzaniu soli do obrotu, przewidziane w art. 4 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. o sprzedaży soli (Dz. U. R. P. Nr 84, poz. 616), obowiązani są udzielać nabywcom soli, przy zakupowaniu soli w ilościach nie mniejszych niż 50 kg jednorazowo, rabaty od cen, określonych w cenniku w następujących wysokościach:

- | | |
|------------------------------------|-----|
| a) od soli wymienionych pod lit. A | |
| pkt 1, 2 i 3 | 10% |
| b) od soli wymienionych pod lit. A | |
| pkt 4 | 20% |
| c) od soli wymienionych pod lit. B | |
| pkt 1, 2 i 3 | 20% |
| d) od soli wymienionych pod lit. C | |
| pkt 1 i 2 | 15% |

Powyższe rabaty będą również udzielane przy zakupie soli bezpośrednio w Polskim Monopolu Solnym przez osoby inne, niż hurtownicy soli, w ilościach jednak nie mniejszych niż 10.000 kg jednorazowo, a — o ile to dotyczy rabatu wymienionego pod lit. c) — w ilości nie mniejszej niż 50 kg jednorazowo.

§ 3. Sprzedaż soli po cenie, wymienionej w cenniku pod lit. F, wymaga zgody Ministra Skarbu, przy czym w wypadkach szczególnych, kiedy to będzie usprawiedliwione właściwościami produkcji przemysłowej, Minister Skarbu może zezwolić na obniżenie ceny tej soli lub na sprzedaż do tego samego celu innego ga-

tunku soli niż wymieniony w cenniku i po innej cenie.

§ 4. Hurtownicy mogą sprzedawać sól, wymienioną w cenniku pod lit. A pkt 1 i 2, tylko w zaplombowanych workach monopolowych, a do określonej w cenniku ceny tej soli mogą doliczać ustaloną przez Dyrekcję Polskiego Monopolu Solnego wartość worka.

Przy zwrocie przez nabywców tej soli nieuszkodzonego worka przedsiębiorstwo „Polski Monopol Solny“ oraz hurtownicy obowiązani są zwracać pobraną wartość worka.

§ 5. Rozporządzenie niniejsze wchodzi w życie z dniem 1 maja 1939 r.

Równocześnie traci moc obowiązującą rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 18 czerwca 1936 r. o cenach soli i solanki (Dz. U. R. P. Nr 48, poz. 347) w brzmieniu ustalonym rozporządzeniami Ministra Skarbu z dnia 20 lutego 1937 r. (Dz. U. R. P. Nr 15, poz. 100), z dnia 18 marca 1938 r. (Dz. U. R. P. Nr 19, poz. 158) i z dnia 31 października 1938 r. (Dz. U. R. P. Nr 87, poz. 589). (R. M. S. z 7.4.39 Nr 37/244/39).

CENNIK SOLI I SOLANKI.

A. Sól przeznaczona do spożycia przez ludzi oraz do wyrobu środków konserwujących artykuły żywności (sól kuchenna).

1. Sól biała — w miejscu sprzedaży z opakowaniem sprzedawcy — za 1 kg 32 gr
2. Sól szara — w miejscu sprzedaży z opakowaniem sprzedawcy — za 1 kg 20 gr
3. Sól biała — w miejscu sprzedaży z kartonowym opakowaniem monopolowym:
 - a) w 1 kilogramowych paczkach — za kg 46 gr

PODATEK OBROTOWY

b) w 1/2 kilogramowych paczkach — za 1 kg	50 gr		
4. Sól jodowana — w miejscu sprzedaży z kartonowym opakowaniem monopolowym w 1/4 kilogramowych paczkach — za 1 kg	100 gr		
B. Sól przeznaczona do kąpeli leczniczych (sól kąpielowa).			
1. Sól zwykła — w miejscu sprzedaży z opakowaniem monopolowym w 2 lub 3 kilogramowych woreczkach — za 1 kg	30 gr		
2. Sól aromatyczna — w miejscu sprzedaży z opakowaniem monopolowym w 2 lub 3 kilogramowych paczkach — za 1 kg	40 gr		
3. Sól zwykła — w miejscu sprzedaży z opakowaniem sprzedawcy — za 1 kg	22 gr		
C. Sól przeznaczona do celów hodowlano-rolniczych (sól bydłęca).			
1. Sól mielona skażona — bez opakowania w miejscu sprzedaży — za 1 kg	5,5 gr		
2. Sól skażona w brykietach — bez opakowania w miejscu sprzedaży — za 1 kg	8 gr		
3. Sól w bryłach — bez opakowania w hurtowni lub przy nabyciu nie mniej niż 50 kg w żupie solnej — za 1 kg	6,5 gr		
D. Sól przeznaczona do solenia ryb i krabów (sól rybacka).			
1. Sól biała — bez opakowania loco wagon stacja załadowania przez żupę solną, przy nabyciu nie mniej niż 100 kg — za 1 kg	3,3 gr		
2. Sól biała — bez opakowania w hurtowni — za 1 kg	6,5 gr		
E. Sól przeznaczona do celów przemysłowo-technicznych (sól techniczna).			
1. Sól nieskażona — bez opakowania loco wagon stacja załadowania przez żupę solną, przy nabyciu nie mniej niż 100 kg — za 1 kg	4 gr		
2. Sól skażona ogólnymi środkami skażenia — bez opakowania loco wagon stacja załadowania przez żupę solną, przy nabyciu nie mniej niż 100 kg — za 1 kg	4,75 gr		
F. Sól przeznaczona dla specjalnych przemysłów chemicznych (sól chemiczna).			
Sól biała nieskażona — bez opakowania loco wagon stacja załadowania przez żupę solną, przy nabyciu nie mniej niż 10.000 kg — za 1 kg	3,3 gr		
G. Solanka przeznaczona do kąpeli leczniczych (solanka kąpielowa).			
Solanka o naturalnym nasyceniu, bez naczyń, w miejscu poboru u źródła solnego — za 1 l	0,3 gr		
H. Solanka przeznaczona do celów hodowlano-rolniczych (solanka bydłęca).			
1. Solanka o naturalnym nasyceniu, zawierająca do 10% soli — za 1 l	0,3 gr		
2. Solanka o naturalnym nasyceniu, zawierająca ponad 10% do 20% soli — za 1 l	0,6 gr		
3. Solanka o naturalnym nasyceniu, zawierająca ponad 20% soli — za 1 l	0,8 gr		
bez naczyń w miejscu poboru u źródła solnego.			

ERRATA

Prostujemy następujące błędy techniczne, które wkrały się do zeszytu 6/1939 „Przeglądu Skarbowego“:

1. tekst znajdujący się na str. 263 winien znajdować się na str. 264, zaś ze str. 264 — na str. 263.

2. Na str. 323 (szpalta 2) tekst począwszy od tytułu „Solanka przeznaczona dla celów hodowlano-rolniczych“ do końca rozdziału należy skreślić, albowiem odnośny zespół przepisów ukazuje się w całości w niniejszym zeszycie „Przeglądu Skarbowego“.

c. d. spisu rzeczy.

	str.
Dział majątku wspólnego	379
Powstanie obowiązku uiszczenia opłaty stemplowej	381
Pełnomocnictwo zbiorowe w postępowaniu upadłościowym	381
<i>Prawo dewizowe</i>	
Środki płatnicze. Weksle i tytuły wykonawcze	382
Środki płatnicze. Czeki	382
Środki płatnicze. Weksle protestowane i nieprotestowane	382
Zaniedbanie obowiązku deklarowania wywożonej kwoty	383
Pojęcie dewizy	383
Odpowiedzialność za winę kierowników przedsiębiorstwa	383
Prawo wywozu środków płatniczych	383
Środki płatnicze. Blankiet wekslowy niepodpisany	383
Przypadek przedmiotu przestępstwa. Książeczki oszczędnościowe	383
Sposób zgłoszenia wywożonych środków płatniczych	383
Wywóz środków płatniczych. Pojęcie wywożonej kwoty	384
Niedozwolony wywóz środków płatniczych. Pojęcie sprawcy	384
Przepisy o wierzytelnościach w walutach zagranicznych a dekret dewizowy	384
Pojęcie transakcji, której przedmiotem są zagraniczne środki płatnicze	384
Zaplata cudzoziemcowi zagranicą	384
Cel przestępstwa a karalność	385
Handel złotem	385
List gruntowy jako papier procentowy	385
Przepisy względniejsze	385
<i>Fundusz Pracy</i>	
Opłata ryczałtowa	385
<i>Finanse komunalne</i>	
Ulgi dla nowowznoszonych budowli	386
Zakład dobra publicznego a przedsiębiorstwo komunalne	386
KRONIKA SKARBOWA	
<i>Ordynacja podatkowa</i>	
W sprawie odpowiedzialności za podatek od lokali	389
<i>Prawo dewizowe</i>	
W sprawie obrotu płatniczego z Republiką Słowacką	389
<i>Cła</i>	
W sprawie przewozu skór surowych z portów polskiego obszaru celnego przez Polskę do Rumunii	391
W sprawie stosowania uwagi 2 do poz. 931 taryfy	391
O sprostowaniu okólnika C. 191	392
W sprawie zapalniczek posiadanych przez podróżnych w przejeździe tranzytowym	392
W sprawie stosowania cła konwencyjnego do estrów	392
W sprawie sprzedaży w drodze przetargu towarów podlegających zwolnieniu od zakazu przywozu	392
W sprawie wydawania odpisów kwitów celnych	392
<i>Opłaty od mąki i kaszy</i>	
Instrukcja Ministerstwa Skarbu z 25.4.1939	393
USTAWODAWSTWO	
<i>Sprawy ogólne</i>	
Utworzenie Izby Skarbowej w Tarnopolu	403
<i>Podatek dochodowy</i>	
O ulgach inwestycyjnych przy tworzeniu zapasów węgla	403
<i>Podatek obrotowy</i>	
Rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku obrotowym	404
<i>Monopole</i>	
O cenach soli i solanki	415
Cennik soli i solanki	415

Nakładem Wydawnictwa „PRASA PRAWNICZA”
ukazuje się czasopismo

PRASA PRAWNICZA

PRZEGLĄD USTAWODAWSTWA,
PIŚMIENNICTWA 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).