

M I E S I Ę C Z N I K

# Rachunkowość podatki

## TREŚĆ NUMERU:

DR TOMASZ LULEK (Kraków) — „Zagadnienie jednolitego planu kont“ (Część II — pozytywna)

MGR TADEUSZ KARBOWIAK (Chorzów) — „Koszty stałe i zmienne według jednolitego planu kont“

HENRYK GREGOROWICZ (Warszawa) — „Dlaczego bez kosztów nabycia?“

DR JANINA SCHMINDLINZANKA (Kraków) — „Odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa za zobowiązania podatkowe poprzednika, w świetle dekretu o zobowiązaniach podatkowych“

Z praktyki — dla praktyki:

- Jak opracowywać formularze?
- Zamiast wyrazów — znaki

To i owo — z kraju i zagranicy

Vademecum podatkowe: JAN KUCHCINSKI: „Podatki i finanse Związków Samorządu Terytorialnego“

Okólniki

„Nasze“ zagadnienia — w „cudzym“ świetle

Uważamy, że...

Okruchy bibliograficzne

ROK II. NUMER 3 (9)

MARZEC 1948

CENA EGZ. 100 ZŁ

## KOMITET REDAKCYJNY

Kielan Franciszek, Kołakowski Sietan  
Sidor Władysław, Skrzywan Stanisław  
Sowa Kazimierz, Wojciechowski Sietan  
Redaktor: Sowa Kazimierz

WYDAWCA: SPÓŁDZIELNIA WYDAWNICZA „ZYCIE GOSPODARCZE“



Dr TOMASZ LULEK (Kraków)

# Zagadnienia „Jednolitego Planu Kont”

Część druga (pozytywna \*)

## VII. WYPEŁNIENIE PRÓŻNI KLASYFIKACYJNEJ W KLASACH 5—7.

### 1. Istota i znaczenie zadania.

Wywody pierwszej części tego artykułu wykazały, że pozostawienie próżni klasyfikacyjnej w miejscach przeznaczonych dla klas 5—7 stanowi najsłabszą stronę jednolitego planu kont. Dodane instrukcje, wyjaśnienia i wskazówki, według których przedsiębiorstwa miałyby same wypełnić tę próżnię i wprowadzić do systemu kontowego odpowiednie konta, okazały się niewystarczające. Pomijając okoliczność, że takie indywidualne uzupełnienia systemu kontowego zagrażają jego jednolitości ogólnokrajowej, której stworzenie i zabezpieczenie było głównym celem wprowadzenia jednolitego planu kont — przedstawiony przykład wykonania takich uzupełnień w praktyce — jeden z wielu — okazał, że na prawidłowe uzupełnienie trudno jest liczyć, że zatem przedsiębiorstwa potrzebują jasnych określeń przynajmniej głównych kont, które mają być prowadzone. W dzisiejszym stanie niepełności systemu kontowego nie jest możliwe prawidłowe zamknięcie rachunku wyników zgodnie z jego urzędowym wzorem, bo cztery wymienione w nim pozycje, tj. ogólne koszty materiałowe, ogólne koszty wytwarzania, ogólne koszty administracji i ogólne koszty sprzedaży nie mają odpowiednich kont w systemie kontowym; objaśnienia zaś do klasy 7 dodają od siebie tylko konto ogólnych kosztów sprzedaży, a o innych wcale nie wspominają.

Zwykle wady klasyfikacyjne, polegające na mylnym zaliczeniu pewnych kont do niewłaściwych klas, są mniej szkodliwe, jeżeli nie pozostawiają wątpliwości co do przedmiotów kontowania. Kto np. zaliczył konto surowców omyłkowo do klasy 0, może prowadzić je mimo tego poprawnie, jeżeli w ogóle umie kontować. Tutaj jednak sytuacja jest inna. Konta klas 5—7 są oznaczone nazwami nie określającymi ich przedmiotów kontowania, tak że kontujący może łatwo omylić się co do tych przedmiotów i popełnić błędy w kontowaniu. Usunięcie więc tej wady klasyfikacyjnej i uzupełnienie klasyfikacji w zakresie tych trzech klas jest warunkiem poprawności kontowania, ma tedy znaczenie tak teoretyczne jak praktyczne.

Racjonalne określenie istoty i treści tych trzech klas kontowych i znalezienie dla nich odpowiednich nazw, oznaczających wyraźnie przedmioty kontowania, uzupełnienie w ten sposób klasyfikacji i systemu kontowego jednolitego planu kont pozostało do dziś dnia zagadnieniem nierozwiązanym, mimo objaśnień dodanych do instrukcji. Najdowodniej świadczą o tym różne próby rozwiązania, podejmowane w literaturze tego przedmiotu z ostatnich 2 lat. Wśród nich zdarzają się pomysły mniej lub więcej skomplikowane, określenia i nazwy niekiedy całkiem dziwaczne. Niemiecka literatura tego przedmiotu, która ma przed sobą tylko dwie klasy tego rodzaju (5 i 6), nie doszła również do wyniku zadowalającego, na co wskazuje fakt, że posługuje się nadal mglistym ich określeniem jako „Verrechnungskonten”, które oznacza tylko, że treść ich po-

wstała przez rozliczenie czy rozrachunek, ale nie podaje, co jest ich treścią i jakie są ich przedmioty kontowania. Takie rozwiązanie zagadnienia jest w rzeczywistości tylko jego ominięciem. Rzeczywiste rozwiązanie można osiągnąć jedynie przez dokładną analizę kosztów, których „rozliczenie” ma być w tych trzech klasach przeprowadzone.

### 2. Analiza kosztów partykularnych klasy 4.

Wyraz „koszty partykularne” lub cząstkowe oznacza koszty, powstające na poszczególnych odcinkach działalności przedsiębiorstwa, wydatki związane z jego pojedynczymi czynnościami i potrzebami. W przedsiębiorstwie handlowym mamy oprócz kosztów towarowych, tj. związanych z nabyciem towarów, jeszcze szereg kosztów, oznaczanych zbiorową nazwą kosztów ogólnych lub kosztów administracji. W przedsiębiorstwie przemysłowym spotykamy podobną serię kosztów, określaną również nazwą kosztów administracji, ale oprócz nich jeszcze drugą o wiele większą serię kosztów fabrykacji. W ustroju kontowym jednolitego planu kont oba rodzaje kosztów są wykazane na kontach klasy 4, odrębnie od kosztów neutralnych, reestrowanych na kontach klasy 2. W tej klasie 4 spotykamy następujące grupy kosztów partykularnych, przytoczone tutaj z oznaczeniem (w nawiasie) ich charakteru według przynależności do fabrykacji lub do administracji.

1. Materiały zużyte do wytwarzania (koszt wyłącznie fabrykacyjny);
2. Robocizna i świadczenia dla robotników (koszt przeważnie fabrykacyjny, ale częściowo administracyjny, bo część robotników spełnia czynności administracyjne);
3. Pensje i świadczenia dla pracowników umysłowych (koszt częściowo fabrykacyjny, częściowo administracyjny);
4. Energia obca (prąd, gaz, woda, para) — koszt przeważnie fabrykacyjny, ale częściowo administracyjny ze względu na ogrzewanie i oświetlanie budynków i biur administracyjnych;
5. Materiały zużyte na ogólne cele wytwarzania, administracji i zbytu (koszt fabrykacyjny i administracyjny);
6. Podatki, daniny i opłaty publiczne oprócz podatku obrotowego i dochodowego (koszt administracyjny; ewentualne opłaty produkcyjne mogłyby stanowić koszt fabrykacyjny);
7. Czynsze i dzierżawy (koszt administracyjny lub fabrykacyjny zależnie od tego czy dotyczy obiektów administracyjnych, czy fabrykacyjnych);
8. Ubezpieczenia rzeczowe (koszt fabrykacyjny lub administracyjny jak w punkcie poprzednim);
9. Podróże, przejazdy i koszty reprezentacji (koszt administracyjny, jeżeli podróże w sprawach handlowych lub finansowych, koszt fabrykacyjny, jeżeli w sprawach fabrykacyjnych);
10. Opłaty pocztowe, manipulacyjne i telefony (koszt administracyjny), ale może być i fabrykacyjny, jeżeli powstaje w b.urach technicznych);

\*) patrz nr 2/48 „Rachunkowości — Podatków”.

11. Propaganda i reklama (koszt administracyjny);
12. Porady, procesy, ekspertyzy, (koszty administracyjne lub fabrykacyjne, zależnie od spraw, których dotyczą);
13. Koszty transportu do innych grup nie zaliczone (koszt administracyjny lub fabrykacyjny, zależnie od wypadku);
14. Prowizje i koszty bankowe (koszty administracyjne);
15. Opłaty na rzecz organizacji gospodarczych (koszt administracyjny);
16. Odpisy amortyzacyjne (koszt częściowo fabrykacyjny, częściowo administracyjny, zależnie od urzędów i budynków fabrykacyjnych lub administracyjnych).

Cała ta seria kosztów przedstawia **mieszanie kosztów fabrykacji i administracji**. Pomieszczenie ich objawia się nie tylko w tym, że jedne stoją oprócz drugich, np. zużyte materiały fabrykacyjne obok podatków i kosztów reklamy, ale i w tym, że jedne są połączone z drugimi w jednej sumie. Najwyraźniej występuje takie połączenie w punkcie 5), obejmującym „materiały zużyte na ogólne cele wytwarzania, administracji i zbytu” (grupa 44). Podobnie bywa w czynszach, ubezpieczeniach, kosztach podróży, porad, ekspertyz, procesów itp., zależnie od tego czy dotyczą spraw fabrykacyjnych, czy administracyjnych.

Otóż koszty partykularne nie mogą pozostać w tym stanie pomieszczenia, lecz muszą być podzielone według przynależności do fabrykacji lub administracji, a to ze względu na istotne różnice, zachodzące między jedną a drugą kategorią i wymagające odrębnego i różnego ich traktowania. Koszty fabrykacji stwarzają dla przedsiębiorstwa produkty, a więc towary przeznaczone do sprzedaży. Zanim przyjdzie do sprzedaży, muszą one być magazynowane, a przy zamknięciu rachunków inwentaryzowane i bilansowane, a mianowicie wstawione do aktywów bilansu. Natomiast koszty administracji są wprowadzane niezbędne dla prowadzenia przedsiębiorstwa, przynoszą mu bowiem potrzebne usługi i korzyści, ale nie stwarzają mu towarów. Owych usług i korzyści nie można ani sprzedać, ani magazynować, ani inwentaryzować, ani bilansować; zamiast do bilansu muszą one być wstawione na konto strat i zysków. Nie prowadzi się też dla nich osobnej ewidencji, jaka jest konieczna dla fabrykatów, stanowiących owoce fabrykacji. Wskutek różnego charakteru kosztów fabrykacji i administracji drogi ich rozchodzą się w różnych kierunkach zgodnie z zasadami prawidłowej rachunkowości kupieckiej. Bez oddzielenia jednej grupy od drugiej przedsiębiorstwo nie może ustalić prawidłowo ani swego stanu majątkowego (bilans), ani osiągniętego wyniku gospodarczego (rachunek strat i zysków), zachodzi bowiem niebezpieczeństwo, że do bilansu dostaną się pozycje o charakterze niemajątkowym, a na konto strat i zysków pozycje o charakterze niewynikowym.

Oddzielenie wydatków administracyjnych od fabrykacyjnych można niekiedy przeprowadzić od razu przy ich powstaniu. Jednakże najczęściej wymaga ono obliczeń mniej lub więcej skomplikowanych, na które rachuba przedsiębiorstwa przy nawale czynności bieżących nie ma dość czasu i które dlatego musi odłożyć na później. Przeprowadza się je periodycznie na **arkuszu rozdzielczym**, którego zestawienie należy do zadań kalkulacji. Oddzielone w powyższy sposób koszty administracji będą wykazywane na osobnych **kontach administracji**, które w planie kontowym będą stanowiły

klasę 5; ewidencja oddzielonych kosztów fabrykacji będzie się odbywała na **kontach fabrykacji**, stanowiących w planie kontowym klasę 6. Zapisy na kontach obu tych klas, opierające się na arkuszach rozdzielczych, będą prowadzone periodycznie, tak jak są sporządzane same arkusze rozdzielcze.

### 3. Koszty administracji i fabrykacji w prawie handlowym.

Podział kosztów partykularnych przedsiębiorstwa przemysłowego na koszty administracji i fabrykacji, wyprowadzony w poprzednim ustępie przy pomocy analizy kosztów partykularnych, nie jest wcale nowością. Spotykamy go już w niemieckiej noweli akcyjnej z r. 1884 (§ 239a) a następnie w niemieckim kodeksie handlowym z r. 1897 (§ 261), gdzie jest nakazane bilansowanie towarów własnej produkcji najwyżej według kosztów fabrykacji (Herstellungspreis) lub według niższej ceny rynkowej, a równocześnie zakazane wstawianie kosztów administracji do aktywów bilansu. Polska ustawa o spółkach akcyjnych z 22 marca 1928 (art. 104) zawiera przepis, że koszty administracji powinny być potrącone w rachunkach rocznych w całości, a ustawa o spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością z 27 października 1933 (art. 78) zawiera przepis podobny w treści, że koszty organizacji i administracji nie mogą być umieszczane w aktywach bilansu. Wreszcie kodeks handlowy z 27 czerwca 1934 zawiera takie same zakazy w art. 247 i 422. Wszystkie te ustawy zmuszają jedną i drugą spółkę do odróżnienia kosztów administracji od kosztów fabrykacji, które temu zakazowi nie podlegają.

Ustawa bilansowa dla osób prawnych (dekret) z 27 października 1933 żąda wykazania tak kosztów administracji jak kosztów fabrykacji w sprawozdaniach rocznych, a wydane na jej podstawie rozporządzenie wykonawcze z 20 kwietnia 1934 żąda tego samego tak w sprawozdaniach rocznych jak na rachunku strat i zysków. I tutaj spotykamy więc wyraźne odróżnienie i równorzędne traktowanie kosztów administracji i fabrykacji. Zgodnie z tym przepisem spotykamy w bilansach względnie w rachunkach strat i zysków, ogłaszanych po r. 1934 w rocznikach „Dziennika Urzędowego Ministerstwa Skarbu“ osobno wymienione pozycje kosztów administracji i kosztów fabrykacji. Z tego przepisu wynika jednak jeszcze inny wniosek dla systemu kontowego w przedsiębiorstwach przemysłowych osób prawnych: Jeżeli w rachunku strat i zysków mają być uwidocznione w osobnych pozycjach koszty administracji i koszty fabrykacji, to w systemie kontowym muszą istnieć osobne **konta administracji i konta fabrykacji**, aby ich salda mogły przejść przy zamknięciu na rachunek strat i zysków. Inaczej praktyczne wykonanie tego przepisu nie jest możliwe. Pośrednio należy więc upatrywać w nim nakaz prowadzenia kont administracji i kont fabrykacji. Nie można zapisać tego na dobro jednolitego planu kont, że na miejsce tych jasnych i każdemu zrozumiałych oraz prawnie ustalonych nazw i pojęć wprowadził nazwy i pojęcia tak niejasne i nieokreślone, jak konta rozliczenia kosztów, konta wydziałów ogólnych i pomocniczych lub konta kosztów produkcji (klasa 7), które mają wykazywać wszystkie koszty przedsiębiorstwa przemysłowego oprócz kosztów sprzedaży i kosztów neutralnych.

### 4. Rodzaje kont administracji (klasa 5).

W przedsiębiorstwie handlowym prowadzi się najczęściej jedno konto administracji pod nazwą **konta kosztów ogólnych** ze specyfikacją w osobnej księdze lub kartotece kosztów. Jeżeli jednak przedsiębiorstwo han-

dlowe posiada nieruchomości, to urządzi się osobne **konto administracji nieruchomości** dla wykazania kosztów konserwacji, napraw, ciężarów podatkowych itp. oraz dochodów płynących z tych nieruchomości. W takim razie inne koszty administracji oznaczają się nazwą kosztów handlowych. W wielkich i rozgałęzionych przedsiębiorstwach handlowych tworzy się nadto osobne **konto administracji zbytu**, zwane także kontem ogólnych kosztów sprzedaży dla wykazania wszystkich wydatków połączonych ze zbytem towarów, jak koszty propagandy i reklamy, koszty utrzymania oddziałów sprzedaży, zastępstw, agentur, składów konsygnacyjnych itp.

W większych przedsiębiorstwach przemysłowych będą potrzebne następujące konta administracji:

1) **Konto administracji ogólnej**, które będzie wykazywało pobory dyrektorów i pracowników zatrudnionych w biurach administracyjnych (kasa, rachuba, kalkulacja, statystyka, korespondencja) z przynależnymi świadczeniami społecznymi, koszty utrzymania tych biur (ogrzewanie, oświetlenie, obsługa, materiały), koszty pocztowe, koszty konserwacji i napraw, ubezpieczenia i amortyzacji budynków administracyjnych i urządzeń biurowych, podatki od nieruchomości i lokali administracyjnych, koszty utrzymania i amortyzacji pojazdów osobowych, służących do użytku zarządu przedsiębiorstwa itp.

2) **Konto administracji nieruchomości**

3) **Konto administracji zakładów i urządzeń społecznych**

4) **Konto administracji zbytu** lub ogólnych kosztów sprzedaży będzie wykazywało wydatki związane ze zbytem (sprzedażą fabrykatów i towarów handlowych), jak pobory dyrektorów i pracowników oddziałów handlowych z przynależnymi świadczeniami społecznymi, koszty utrzymania biur sprzedaży, magazynowania i konserwacji fabrykatów i towarów handlowych, koszty propagandy i reklamy, wystaw i podróży handlowych, zwyczajne koszty opakowania i wysyłki, koszty utrzymania i amortyzacji pojazdów transportowych i osobowych, służących potrzebom oddziałów sprzedaży, koszty utrzymania i amortyzacji budynków służących do użytku tych oddziałów itp.

5) **Konto administracji materiałów** dla wykazania kosztów połączonych z odbiorem, badaniem, przechowywaniem, konserwacją, pilnowaniem i wydawaniem materiałów fabrykacyjnych i pomocniczych.

Jeżeli zachodzi potrzeba bardziej szczegółowej ewidencji kosztów administracji dla kontroli ich rozwoju, to każda z powyższych grup może być rozłożona na podgrupy lub konta.

#### 5. Rodzaje kont fabrykacji (klasa 6)

zależą od wytwarzanych produktów. W zakładach o produkcji jednogatunkowej będzie więc prowadzone tylko jedno konto fabrykacji; produkcja wielogatunkowa wymaga osobnych kont fabrykacji dla każdego artykułu a przynajmniej dla każdej grupy gatunkowej wytwarzanych artykułów. Oprócz tych gatunkowych kont fabrykacji musi być prowadzone jeszcze konto **ogólnych kosztów fabrykacji**, które wykaże wydatki wspólne dla wszystkich działów fabrykacyjnych, związane z fabrykacją i administracją techniczną przedsiębiorstwa, a w szczególności zużycie materiałów pomocniczych, technicznych i biurowych w tym dziale administracji, zużycie prądu, gazu, wody i pary w oddziałach fabrykacyjnych, robociznę pomocniczą, tj. płace maszynistów, palaczy i stróżów tych oddziałów z przynależnymi świadczeniami społecznymi, koszty kierownictwa techniczne-

go, pobory pracowników technicznych i biurowych w oddziałach fabrykacyjnych z przynależnymi świadczeniami społecznymi, koszty podróży w sprawach fabrykacyjnych, koszty badań, prób i doświadczeń technicznych, koszty konserwacji, napraw, ubezpieczenia i amortyzacji budynków, maszyn i urządzeń fabrykacyjnych, podatki i opłaty od nieruchomości i lokali fabrykacyjnych, opłaty patentowe, licencyjne itp.

#### 6. Prowadzenie i zamykanie kont fabrykacji i administracji.

Źródłem zapisów na tych kontach są wspomniane wyżej arkusze rozdzielcze, mające charakter dokumentów wewnętrznych. Ponieważ sporządzanie arkuszy rozdzielczych odbywa się periodycznie, np. miesięcznie lub kwartalnie, przeto i zapisy na kontach administracji i fabrykacji oparte na tych arkuszach mogą być prowadzone tylko periodycznie w odróżnieniu od partykularnych kont kosztowych, na których zapisy są prowadzone bieżąco (codziennie) na podstawie dokumentów zewnętrznych lub wewnętrznych.

Przy zamknięciu kont fabrykacji sumy kosztów fabrykacji przechodzą na konta fabrykatów, tak że pozostają co najwyżej różnice kalkulacyjne, które przenosi się na ich specjalne konto. Jeżeli jednak proces fabrykacji nie jest ukończony i pozostały wyroby jeszcze niewykończone, to odpowiadająca im część kosztów fabrykacji przechodzi na konto bilansu. **Konta administracji** są zamykane niejednolicie. Koszty administracji materiałów uważa się za część składową kosztów fabrykacji i dlatego saldo konta administracji tych materiałów przenosi się w całości na konto fabrykacji. Koszty administracji nieruchomości oraz koszty zakładów i urządzeń społecznych są rozkładane już w arkuszu rozdzielczym na te oddziały fabrykacyjne i administracyjne, które korzystają z tych nieruchomości, zakładów i urządzeń. Salda kont administracji nieruchomości i owych zakładów i urządzeń przechodzą w chwili zamknięcia na odpowiednie konta fabrykacji i na konto administracji ogólnej. Po takiej regulacji pozostaje tylko konto administracji ogólnej i administracji zbytu, których salda przechodzą na konto strat i zysków. Są one bowiem kosztami ogólnymi, które nie wynoszą przedsiębiorstwu ekwiwalentu w postaci przedmiotów majątkowych, nadających się do sprzedaży, magazynowania, inwentaryzacji i bilansowania.

#### 7. Konta administracji i fabrykacji jako uzupełnienie systemu kontowego jednolitego planu kont.

Według poprzednich wywodów, a zwłaszcza według analizy kosztów partykularnych klasy 4, prowadzenie kont administracji i fabrykacji jest koniecznością ze stanowiska prawidłowej rachunkowości przedsiębiorstwa przemysłowego, aby wykazać osobno koszty administracji i koszty fabrykacji. Prowadzenie ich jest również koniecznością ze stanowiska prawa handlowego, a w szczególności ze względu na nakazy rozporządzeń bilansowych z lat 1933 i 1934. Dodanie ich do systemu kontowego jednolitego planu kont jako klasy 5 i 6 jest wreszcie konieczne celem jego uzupełnienia. Wspomniałem wyżej, że system ten jest niepełny, bo we wzorze rachunku wyników zawiera 4 pozycje, które nie mają odpowiednich kont w systemie kontowym. Są to: 1) ogólne koszty materiałowe, 2) ogólne koszty wytwarzania, 3) ogólne koszty administracji fabrycznej, 4) ogólne koszty sprzedaży. Otóż proponowane tutaj klasy kont administracji i fabrykacji uzupełniają te braki, mianowicie: pozycja ogólnych kosztów materiałowych otrzymuje konto administracji materiałów w klasie 5, po-

zycja ogólnych kosztów wytwarzania otrzymuje konto ogólnych kosztów fabrykacji w klasie 6, pozycja ogólnych kosztów administracji fabrycznej otrzymuje konto ogólnych kosztów administracji w klasie 5, a pozycja ogólnych kosztów sprzedaży otrzymuje konto administracji zbytu w klasie 5

#### 8. Klasa 7 jednolitego planu kont.

Przedstawiona wyżej próba wypełnienia próżni klas kontowych 5—7 osiągnęłaby swój cel tylko co do klasy 5 i 6, określając je jako konta administracji i konta fabrykacji. Pozostaje jeszcze klasa 7, określona w systemie jednolitego planu kont nazwą „konta rozliczenia kosztów” jak obie klasy poprzednie. Instrukcja (str. 38 in.) daje jednak o jej treści dokładne informacje, które ułatwiają rozwiązanie zadania. Według nich ma ona zawierać przynajmniej 3 konta, a mianowicie: konto kosztów produkcji, konto ogólnych kosztów sprzedaży i konto specjalnych kosztów sprzedaży. Ponieważ — jak to wykazałem wyżej w rozdziale V — konto produkcji obejmuje wszystkie koszty przedsiębiorstwa oprócz kosztów sprzedaży i kosztów neutralnych, czyli jest w rzeczywistości połączonym kosztem fabrykacji i administracji ogólnej, a konto specjalnych kosztów sprzedaży mieści się już w klasie 4, rozłożone na konta 494—498, przeto cała klasa 7 mieści się już w klasach 4, 5 i 6. Jako osobna klasa jest ona więc zbędna z braku odrębnych przedmiotów kontowania. Jej funkcje przejdą na klasy 5 i 6, a ponieważ funkcje te są konieczne, przeto klasy 5 i 6 muszą być obowiązkowe dla każdego przedsiębiorstwa przemysłowego, a nie fakultatywne, jak je przewiduje jednolity plan kont. Zasady prawidłowej rachunkowości, a z nimi i art. 54 kodeksu handlowego wymagają bowiem osobnej ewidencji kosztów administracji i kosztów fabrykacji. Nie wynika stąd, że muszą być prowadzone wszystkie konta administracji, wymienione wyżej. Minimalnym wymaganiem musi być jedno konto administracji i jedno konto fabrykacji nawet w przedsiębiorstwie o produkcji jednogatunkowej.

### VIII. SZKIC JEDNOLITEGO PLANU KONT DLA PRZEDSIĘBIORSTW PRZEMYSŁOWYCH.

#### Klasa 0. Konta inwestycyjne

klasa równoznaczna z dotychczasowymi kontami majątku stałego. Konta kapitałów własnych odchodzą do klasy 1 jako należące tam według swej treści.

#### Klasa 1. Konta finansowe

klasa obejmująca dotychczasowe konta finansowe z dołączeniem kont kapitału własnego, wydzielonych z klasy 0.

#### Klasa 2. Konta neutralne

klasa równoznaczna z dotychczasową klasą 2 („konta pozaoperacyjne i rozliczeniowe“).

#### Klasa 3. Konta materiałów i towarów handlowych

klasa równoznaczna z dotychczasową klasą 3.

#### Klasa 4. Konta kosztów

klasa równoznaczna z dotychczasową klasą 4.

#### Klasa 5. Konta administracji

- 50 Konto administracji ogólnej
- 51 Konto administracji nieruchomości
- 52 Konto administracji zakładów i urządzeń społecznych

- 53 Konto administracji materiałów
- 54 Konto administracji zbytu (sprzedaży).

#### Klasa 6. Konta fabrykacji

- 60 Konto ogólnych kosztów fabrykacji
- 61 Konto fabrykacji A
- 62 Konto fabrykacji B
- 63 Konto fabrykacji C
- 64—66 Konta innych działów fabrykacji
- 67 Konto robót dla obcych.

#### Klasa 7. Konta (zapasowe) fabrykatów

- 70 Konto fabrykatów A
- 71 Konto fabrykatów B
- 72 Konto fabrykatów C.

#### Klasa 8. Konta sprzedaży i utargów

- 80 Konto sprzedaży A
- 81 Konto sprzedaży B
- 82 Konto sprzedaży C
- 83—84 Inne konta sprzedaży
- 85 Konto sprzedaży towarów handlowych
- 86 Utargi za wykonane roboty.

#### Klasa 9. Konta sprawozdawcze

### IX. NIEMIECKI RAMOWY PLAN KONT A POLSKI JEDNOLITY PLAN KONT.

#### 1. Plan ramowy i jego odmiany.

Na wstępie tego artykułu była wzmianka, że jednolity plan kont jest oparty na wzorach niemieckich, a w szczególności na tzw. rozszerzonym planie kontowym. Obok niego Niemcy mają w użyciu jeszcze plani uproszczony zwany normalnym (bez klas 5 i 6) oraz plan najprostszy zwany minimalnym (bez klas 2, 5 i 6). Plan rozszerzony nosi także nazwę planu ramowego, bo jest ułożony według tzw. „ram kontowych”, tj. wykazu 10 klas kontowych, zawartego w rozporządzeniu niemieckiego ministra gospodarstwa z dnia 11 listopada 1937 o wytycznych organizacji rachunkowości (Richtlinien zur Organisation der Buchführung). Tekst tego rozporządzenia podają Fischer — Hess — Seebauer, Buchführung und Kostenrechnung, str. 382—388. Obok wykazu klas zawiera ono jeszcze odpowiadający mu pełny plan kontowy dla przedsiębiorstw przemysłowych (94 grup kontowych). Klasy kontowe tego planu ramowego są następujące:

- Klasa 0 Ruhende Konten bezw. Anlage- und Kapitalkonten (konta spoczywające wzgl. inwestycyjne i kapitałowe);
- Klasa 1 Finanzkonten (konta finansowe);
- Klasa 2 Abgrenzungskonten (konta neutralne);
- Klasa 3 Konten der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (konta materiałów);
- Klasa 4 Konten der Kostenarten (konta kosztów);
- Klasa 5 Verrechnungskonten (konta rozrachunkowe);
- Klasa 6

Dodana jest do niej jako wolnej tylko uwaga: Klasa 6 jest zarezerwowana dla księgowej kalkulacji oddziałowej (buchhalterische Kostenstellenrechnung) w połączeniu z klasą 5, która wtedy staje się wolna;

- Klasa 7 Konten der Halb- und Fertigerzeugnisse (konta wyrobów);
- Klasa 8 Erlöskonten (konta utargów);
- Klasa 9 Abschlusskonten (konta zamykające).

jak widać z powyższego wykazu klas i z uwagi objaśniającej do klasy 6, ramowy plan kont jest pomyślany nie jako jednolity, lecz w 2 odmianach. Pierwszą stanowi plan bez klasy 6, która jest wolna, druga plan ze wszystkimi 10 klasami, a więc i z klasą 6.

## 2. Plan ramowy bez klasy 6.

Ta odmiana planu ramowego składa się tylko z 9 klas. Jego klasa 5 zawiera 6 kont, oznaczonych zbiorową nazwą „Verrechnungskonten“, a mianowicie:

- 1) Verrechnete Einzelstoffkosten (materiały fabrykacyjne)
- 2) Verrechnete Fertigungslöhne (robocizna fabrykacyjna)
- 3) Verrechnete Fertigungsgemeinkosten (ogólne koszty fabrykacji)
- 4) Verrechnete Materialgemeinkosten (ogólne koszty materiałowe)
- 5) Verrechnete Verwaltungsgemeinkosten (ogólne koszty administracji)
- 6) Verrechnete Vertriebsgemeinkosten (ogólne koszty zbytu).

Przegląd treści tych kont daje poznać, że pierwsze 3 konta wykazują koszty fabrykacji, a mianowicie zużyte materiały fabrykacyjne, robociznę fabrykacyjną i ogólne koszty fabrykacji w łącznych sumach dla całego przedsiębiorstwa. Nie wykazują one natomiast kosztów fabrykacji według działów fabrykacji, w których są wyrabiane różne artykuły. Jest to słabą stroną takiej ewidencji, bo nie można z niej obliczyć kosztów jednostkowych żadnej grupy fabrykatów. Drugie 3 konta wykazują ogólne koszty administracji, ogólne koszty materiałowe i ogólne koszty zbytu (sprzedaży), a więc koszty o charakterze administracyjnym. Określenie „verrechnete Kosten“ wskazuje, że sumy tych kosztów pochodzą z rozliczenia i ugrupowania kosztów partykularnych klasy 4, a nie z pierwotnych wydatków kasowych. Z treści tych kont wynika, że należało im dać nazwę „konta kosztów administracji i fabrykacji“, która odpowiadałaby ich przedmiotom kontowania, a nie nazwę „Verrechnungskonten“, która wskazuje tylko na pochodny sposób powstania ich pozycji. Ale ani praktyka, ani nauka niemiecka nie doszła jeszcze do spostrzeżenia, że to rozliczenie („Verrechnung“) idzie w kierunku, czy poszczególne wydatki mają charakter administracyjny czy fabrykacyjny.

## 3. Pełny plan ramowy.

Druga odmiana ramowego planu kont zawiera wszystkie 10 klas kontowych. Ale w myśl dodanej uwagi klasa 6 ma być połączona z klasą 5, która wtedy staje się wolna od owych 6 kont (Verrechnungskonten) i stanowi z klasą 6 jakby jedną klasę. Ta dwoista klasa składa się z kont oddziałowych, tj. kont wykazujących koszty poszczególnych oddziałów przedsiębiorstwa (Kostenstellen). Plan ramowy nie wymienia tych oddziałów, tak że z niego samego nie widać, jakie konta oddziałowe mają być prowadzone w tej dwoistej klasie. Informację o tym można znaleźć dopiero w osobnej publikacji pt. „Grössere Wirtschaftlichkeit durch geordnetes Rechnungswesen“, Leipzig, 1937, wydanej przez Kuratorium Rzeszy dla gospodarności (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit). W tej publikacji są przytoczone przykłady (formularze) arkuszy rozdziałowych (Betriebsabrechnungsbogen), w których są wymienione wszystkie oddziały przedsiębiorstwa przemysłowego (Kostenstellen) w liczbie 43.

Podają je Fischer — Hess — Seebauer, Buchführung und Kostenrechnung, str. 63, 150, 184 i 191. Oto wykaz tych oddziałów (w nawiasie tłumaczenie lub objaśnienie):

### I. Allgemeine Kostenstellen (oddziały ogólne):

1. Grundstücke, Gebäude (grunty, budynki)
2. Wasserversorgung (wodociąg fabryczny)
3. Kesselhaus (kotłownia)
4. Kraftzentrale (siłownia)
5. Wohlfahrtseinrichtungen (urządzenia społeczne).

### II. Fertigungsstellen (oddziały fabrykacyjne - główne):

A, B, C, D, E, F, G, H

### III. Fertigungshilfsstellen (oddziały fabrykacyjne - pomocnicze):

1. Technische Betriebsleitung (kierownictwo techniczne)
2. Arbeitsbüro (biuro pracy)
3. Lohnbüro (biuro płac)
4. Pressluftanlage (instalacja zgęszczonego powietrza)
5. Werkzeugmacherei (wytwórnia narzędzi)
6. Reparaturwerkstätten (warsztaty naprawy)
7. Sonstige Hilfsstellen (inne oddziały pomocnicze)
8. Betrieb allgemein (różne koszty tego oddziału)

### IV. Materialhilfsstellen (oddziały materiałowe):

1. Einkauf (oddział zakupna)
2. Fuhrpark — Anfuhr (tabor dowozowy)
3. Materialannahme, Prüfung (przyjmowanie i badanie)
4. Stofflager (magazyn materiałów).

### V. Verwaltungsstellen (oddziały administracyjne):

1. Geschäftsleitung (kierownictwo przedsiębiorstwa)
2. Buchhaltung (rachuba główna)
3. Betriebsbuchhaltung (rachuba fabrykacyjna)
4. Kalkulation (kalkulacja)
5. Statistik (statystyka)
6. Personenfuhrpark für Verwaltung (tabor osobowy dla administracji)
7. Verwaltung allgemein (różne koszty administracji).

### VI. Vertriebsstellen (oddziały zbytu):

1. Vertrieb und Korrespondenz (sprzedaż i korespondencja)
2. Vertreterdienst, Aussenlager, Filialen (zastępstwa, magazyny zamiejscowe, filie)
3. Werbe- und Musterabteilung (oddział reklamy i wzorów)
4. Expedition, Versand (ekspedycja, wysyłka)
5. Fertiglager (magazyn fabrykatów)
6. Fuhrpark — Abfuhr (tabor ciężarowy)
7. Personenfuhrpark für Vertrieb (tabor osobowy oddziału zbytu)
8. Vertrieb allgemein (różne koszty oddziału zbytu).

Przegląd tego wykazu daje poznać, że są to oddziały administracyjne i fabrykacyjne, że zatem połączone klasy 5 i 6 zawierają faktycznie konta administracji i fabrykacji bez systematycznego podziału, idącego dokładnie w tym kierunku. Daje on zarazem wyobrażenie o sumie pracy, która rachuba przedsiębiorstwa musi włożyć w prowadzenie tylu (44) kont oddziałowych.

Dlatego stosowanie tej pełnej odmiany planu ramowego jest fakultatywne, a przedsiębiorstwa, które decydują się na tę formę, nie potrzebują już prowadzić owych 6 kont klasy 5 (Verrechnungskonten), bo przy tym pełnym systemie wykazują wszystkie koszty bardziej szczegółowo i dokładnie.

Na pytanie, za którym wzorem poszedł polski jednolity plan kont, czy za planem uproszczonym (bez klasy 6), czy też za pełnym ramowym z połączoną klasą 5 i 6, odpowiedź nie może być całkiem prosta, bo system kontowy jednolitego planu kont nie wymienia w klasach 5—7 żadnego konta. Dopiero z instrukcji i wyjaśnień można wnioskować, że jednolity plan kont miał na oku drugi wzór, tj. pełny plan ramowy. Zawierają one bowiem zalecenie (str. 38), aby klasę 5 przeznaczyć na konta wydziałów głównych i pomocniczych oraz ewentualnych obiektów pozazakładowych, a klasę 6 na konta wydziałów wytwórczych. Przypomina to oddziały (Kostenstellen) pełnego planu ramowego z połączoną klasą 5 i 6. Instrukcja nie wymienia jednak tych „wydziałów głównych i pomocniczych” ani też „wydziałów wytwórczych”, ani wreszcie nie podaje miejsca, gdzie można by znaleźć o nich informacje; nie wiadomo więc, jakie mają to być wydziały. Wzoru arkusza rozdzielczego, w którym musiałyby one być wymienione, instrukcja nie podaje ani nie powołuje się na żaden istniejący wzór. Z przytoczonych na str. 39 pozycji, które powinny być zawarte w arkuszu rozdzielczym (razem 8), większość pokrywa się z 6 kontami niemieckiej klasy 5 (Verrechnungskonten), ale z długiego szeregu kont oddziałowych (44) pełnego planu ramowego nie ma w tym wyliczeniu ani jednego.

#### X. RACHUNEK WYNIKÓW CZY RACHUNEK GOSPODARCZY?

Rachunek wyników jednolitego planu kont nie jest prawidłowym wykazem czy rachunkiem strat i zysków, bo zawiera wprawdzie niektóre jego elementy, ale także elementy obce, a równocześnie brakuje mu ważnych a nawet istotnych pozycji, właściwych prawidłowemu rachunkowi strat i zysków. Jest on podobny do wykazu strat i zysków, sporządzanego od dawna w przedsiębiorstwach anglosaskich (statement of profit and loss) z tą jedyną różnicą w układzie pozycji, że koszty finansowe, tj. odsetki, skonta towarowe, koszty inkasowe i straty na dłużnikach są w nim umieszczone jako osobna grupa II (Nakłady finansowe), a nie zawarte w grupie I (Nakłady operacyjne). Przykłady takich wykazów, które mają zastępować dawne wykazy strat i zysków, przytaczają między innymi Koopman-Kaester, Fundamentals of Accounting, New York 1923, tom II, str. 304—309. Autorowie sądzą, że bilans i taki rachunek strat i zysków daje zupełny obraz działalności przedsiębiorstwa w okresie gospodarczym oraz jej rezultaty. Skutki przyjęcia takiego rachunku wyników (zreformowanego konta strat i zysków) zostały przedstawione w poprzednim artykule (Reforma Rachunkowości Przemysłowej w roku 1934).

Prawdopodobnie z tego samego anglosaskiego źródła wywodzi się pomysł tzw. rachunku gospodarczego, wysunięty w literaturze niemieckiej (Paul Gerstner,

Die Wirtschaftsrechnung der Unternehmung, Berlin 1937). Autor wyszedł z założenia, że rachunek strat i zysków, zestawiony według niemieckiego prawa akcyjnego, tak dawnego (§ 261 kodeksu handlowego) jak nowego (§ 132 ustawy akcyjnej z 30 stycznia 1937), nie daje pełnego obrazu osiągniętych wyników działalności gospodarczej przedsiębiorstwa i że wymaga uzupełnienia w postaci rachunku gospodarczego (Wirtschaftsrechnung), który by wykazywał źródła tych wyników, zużyte na ich osiągnięcie środki, poniesione przy tym koszty i straty oraz osiągnięte owoce produkcji. Otóż proponowany przez autora formularz tego rachunku gospodarczego jako wykazu kosztów i owoców działalności przedsiębiorstwa, ma układ i treść zupełnie podobną do wzoru rachunku wyników, zawartego w jednolitym planie kont. Nie ma on zastąpić konta strat i zysków, którego części składowe są ustalone w ustawie (§ 132), lecz ma być dodatkowym elaboratem statystycznym dla wykazania gospodarności przedsiębiorstwa (Wirtschaftlichkeitsrechnung), tj. dla dostarczenia dowodu, że cele jego zostały osiągnięte i w jakiej mierze się to stało. Autor stawia postulat, aby zawodowi rewidenci bilansów (Wirtschaftsprüfer) nie poprzestawali na samym badaniu bilansów i na poświadczaniu ich prawdziwości i prawidłowości, lecz aby sporządzali taki rachunek gospodarczy i dołączali go do swego sprawozdania z badania bilansu. Autor nie żąda jego ogłaszania, które jest przepisane dla bilansu i konta strat i zysków.

W niemieckiej praktyce rachunkowości i w literaturze przeważa tendencja, aby elementy rachunku gospodarczego zestawić na osobnym koncie wyników fabrykacyjnych, którego saldo przechodzi na konto strat i zysków. Takie konto wprowadził np. niemiecki „rozszerzony plan kont” dla fabryk maszyn (W. Weigmann, Moderne Fabrikbuchhaltung, Leipzig 1940, tabela 8), tak samo „normalny plan kont” dla przedsiębiorstw przemysłowych w Generalnej Guberni (1942). Podobny wzór zamknięcia podają także Fischer — Hess — Seebauer, Buchführung und Kostenrechnung, Leipzig 1941, str. 163 i in. Ze stanowiska polskiego prawa handlowego sporządzanie rachunku gospodarczego jako elaboratu statystycznego nie napotyka na żadną przeszkodę, przeciwnie odpowiada nawet intencji obu rozporządzeń bilansowych z lat 1933 i 1934, które dążą do jak najdokładniejszych sprawozdań rocznych z działalności osób prawnych. Ale włączanie treści rachunku gospodarczego do wykazu strat i zysków czy rachunku wyników jest przeciwne jego naturze i nie da się pogodzić z przepisami rozporządzenia bilansowego z r. 1934. Użycie konta wyników fabrykacyjnych obok konta wyników neutralnych według niemieckiego planu normalnego, aby na konto strat i zysków wprowadzić tylko salda obu tych kont, sprawi bowiem, że to konto zostanie ograniczone do 3 pozycji saldowych, a nie będzie mogło wykazywać tych pozycji szczególnych, których wymaga od niego § 3 rozporządzenia bilansowego z r. 1934. Tak więc jako jedyne racjonalne wyjście, które uczyni zadość wszystkim wymaganiom, pozostaje prowadzenie prawidłowego konta strat i zysków obok sporządzania rachunku gospodarczego jako elaboratu statystycznego.

**CZYTELNIKU! Podtrzymuj z nami kontakt!**

**Komunikuj swe uwagi, życzenia i sugestie! Z góry za nie dziękujemy!**

Mgr T. KARBOWIAK (Chorzów)

## Koszty stałe i zmienne według jednolitego planu kont

Jednolity plan kont dzieli koszty:

1. według rodzajów, grupując je w klasie 4,
2. według miejsc ich powstawania, czyli stanowisk kosztów, w klasie 5 i 6 oraz
3. według nośników kosztów, w klasie 7.

Tego rodzaju podział opiera się na klasycznym podziale kosztów, nie uwzględniając podziału na koszty stałe i zmienne. Zagadnienie to urasta do nadzwyczaj skomplikowanego, w miarę coraz większej mechanizacji przemysłu. Mimo zmienionych metod produkcji powodujących we wszystkich gałęziach przemysłu mniejszy lub większy wzrost kosztów stałych w stosunku do kosztów zmiennych, metody kalkulacji w swoich zasadniczych zrebach nie uległy zmianie. Ciągłe jeszcze patrzymy na koszty z punktu widzenia kosztów całkowitych dzieląc je w klasie 4 jedynie na rodzaje, w klasie 5 i 6 na miejsca powstawania, a w klasie 7 na dwie zasadnicze<sup>1)</sup> grupy, tj. koszty bezpośrednie i pośrednie. Kalkulacja ta opiera się na danych cyfrowych, zebranych przez księgowość na pewnym odcinku czasu, zazwyczaj miesięcznym, nie biorąc zupełnie pod uwagę różnego ustosunkowania się poszczególnych elementów kosztów całkowitych do zmiennych stanów zatrudnienia w pewnym okresie rachunkowym. Im jednostka gospodarcza przedstawia strukturę więcej skomplikowaną, co widzimy w jednostkach większych o budowie pionowej, tym trudniej osiągnąć we wszystkich wydziałach zupełnie wyrównany poziom produkcji, natomiast spotykamy się z większymi lub mniejszymi wahaniami.

Zmienność stanów zatrudnienia zależna może być od wielu czynników, np. brak odpowiednich ilości zamówień wzgl. ich nadmiar<sup>2)</sup>. Do dalszych czynników zaliczyć należy przestoje, które, mimo przewidywania ich nie zmieniają stanu faktycznego, że w pewnych okresach kierownictwo nie może wyzyskać w pełni majątku sta-

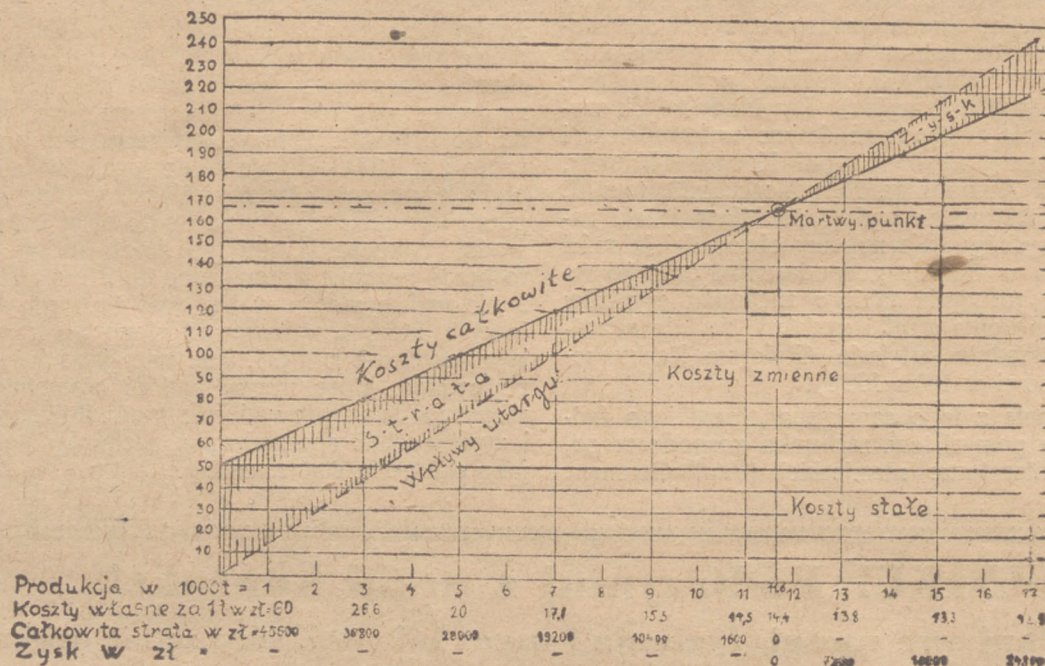
łego, którego obsługa jest jednym z zasadniczych czynników powodujących koszty niezależnie w swej wysokości od wielkości produkcji, czyli tzw. koszty stałe. W wielu gałęziach produkcji trudno jest uzyskać zsynchronizowanie konsumpcji z produkcją. Uzależnienie produkcji od konsumpcji nabiera na znaczeniu we wszystkich tych rodzajach przedsiębiorstw, w których koszty kształtują się w przeważającym procencie jako koszty stałe, np. elektrownie wodne, przewozy morskie itp. W elektrowniach problem wyrównania konsumpcji między dniem a nocą, a więc wyrównania szczytowych obciążeń był powodem wprowadzenia tarify różniczkowych dla skierowania konsumpcji na godziny najmniejszego obciążenia.

Zasadniczą cechą kosztów jest niemożność skompromowania ich przy zmniejszonych stanach zatrudnienia. Konsekwencją kosztów stałych jest wzrost jednostkowego kosztu, o ile produkcja z pełnego wyzyskania elementów majątku stałego (optymalne położenie produkcji) przejdzie w położenie zmniejszonej produkcji (degracja).

Określenie poziomu produkcji przedsiębiorstwa jest ważne dla jego kierownictwa, gdyż zachodzi ścisły związek między wielkością produkcji a jednostkowym kosztem własnym, co najlepiej widzimy rozwiązując graficznie uzyskane dane cyfrowe z księgowości.

Analiza rodzajów kosztów pewnego przedsiębiorstwa stwierdziła np., że koszty stałe wynoszą złotych 50.000,—, a koszty zmienne produkcji 1.000 t złotych 10.000,—. Obrazem kosztów całkowitych i jednostkowych będzie poniższy wykres, na którym musimy, chcąc otrzymać pełny obraz rachunku wyników pomieścić dochody z utargów, przyjmując je np. w wysokości złotych 14,4 za tonę.

Wykres kosztów stałych i zmiennych<sup>3)</sup>  
(na osi y koszty w tysiącach złotych).





Rozpatrując powyższy wykres<sup>4)</sup> widzimy ścisłą współzależność wysokości kosztu jednostkowego i rozmiarów produkcji. Ta ostatnia znowu zależna jest od możliwości zbytu czyli wielkości popytu. Zwiększając produkcję obserwujemy zmniejszanie się jednostkowego kosztu. Spadek kosztu jednostkowego jest coraz to mniejszy, co jest potwierdzeniem ekonomicznego prawa zmniejszającego się efektu. W każdym przedsiębiorstwie możemy zaobserwować po osiągnięciu pewnego rozwoju produkcji najniższy koszt jednostkowy, tj. optymalny rozwój produkcji, w którym wszystkie elementy majątku stałego są w pełni wykorzystane. Zwiększenie rozmiarów produkcji poza optymalne położenie jest możliwe jedynie za cenę zwiększenia się kosztów jednostkowych. Powodem zwiększania się kosztów własnych będzie progresja<sup>5)</sup> kosztów. W naszym konkretnym wypadku przyjęty koszt zmienny za 1.000 t — zł 10.000,— przeszedłby po przekroczeniu optymalnego położenia w koszty progresywne, np. na skutek zwiększenia kosztów ruchu z powodu przeciążenia maszyn, wyższa stawka godzin nadliczbowych czy pracy w dni świąteczne itp.

Ekonomiści szkoły kolońskiej problem kosztów stałych i zmiennych z teoretycznych rozważań wprowadzili na platformę praktycznej realizacji, przeprowadzając próby oddzielnego ujęcia kosztów stałych i zmiennych w ramach księgowości<sup>6)</sup>.

nosić będzie na wypadek przejściowego unieruchomienia zakładu.

W stosunku do kosztów wykazanych pod p. 1 koszty te powiększą się o koszty personalne i materiałowe, które ponosić będziemy dla utrzymania przedsiębiorstwa w stanie koniecznej zdolności produkcyjnej. Do kosztów tego rodzaju zaliczać będziemy koszty plac fachowego personelu, który trudno byłoby pozyskać na powrót w wypadku ponownego uruchomienia przedsiębiorstwa oraz poza materiałami konserwacyjnymi również place personelu zatrudnionego przy konserwacji maszyn, by je utrzymać w stanie ciągłej zdolności do ruchu.

W ten sposób prowadzona analiza kosztów orientuje kierownictwo o położeniu przedsiębiorstwa, dając równocześnie odpowiedź, co jest powodem takiego a nie innego kształtowania się kosztów.

Idealem będzie osiągnięcie optymalnej produkcji, tj. najniższych kosztów jednostkowych, a przy danej cenie rynkowej optymalnego zysku. Osiągnięcie optymalnej produkcji jest wtedy możliwe, o ile wszystkie wydziały pewnego zakładu, współdziałające w danym cyklu produkcyjnym, mogą być w swej optymalnej wielkości wykorzystane. Nie ma zsynchronizowanej produkcji, o ile pewien wydział wykazuje przestoje, gdyż inne wydziały z braku odpowiedniej ilości np. obrabia-

**CZYTELNIKU! Dziel się swymi doświadczeniami  
z innymi, a inni podzielą się z Tobą!  
Stacja przekątnikowa doświadczeń jest czasopismo  
„RACHUNKOWOŚĆ — PODATKI“**

Problem kosztów stałych i zmiennych ważny dla rentowności przedsiębiorstw nie został przeoczony przez twórców naszego jednolitego planu kont, lecz przetrzymany został z księgowości jako dział rachunkowości do dalszego członu, tj. do statystyki i planowania. W instrukcji do jednolitego planu kont czytamy na str. 37:

„Nie przewiduje się w planie kont obowiązującego podziału kosztów na stałe i zmienne oraz ich odmiennego traktowania w księgowości i kalkulacji. Będzie oczywiście pożądanym zjawiskiem, jeżeli przedsiębiorstwa prowadzić będą badania nad wysokością kosztów całkowitych i jednostkowych przy zmiennych stanach zatrudnienia“.

Analiza kosztów z podziałem na koszty stałe i zmienne, czy to w ramach mechanizmu kont, a więc w księgowości, czy też w oparciu o księgowość w ramach statystyki i planowania nie jest problemem łatwym, gdyż linia demarkacyjna między dwoma rodzajami kosztów jest w wielu wypadkach płynna i zależna będzie od struktury danego przedsiębiorstwa.

Pod kosztami stałymi w wielu wypadkach rozumie się tylko:

1. Koszty bezwzględnie stałe, tj. zasadniczo koszty obsługi majątku stałego, a więc wszystkie te koszty, które przedsiębiorstwo ponosić będzie nawet w wypadkach zupełnego unieruchomienia zakładu.

2. Koszty pogotowia produkcyjnego, do których wliczać należy wszelkie koszty, które przedsiębiorstwo po-

rek nie dostarczyły na czas półfabrykatów do dalszej przeróbki.

Jest rzeczą zrozumiałą, że w unarodowionym przemyśle promotorem polityki gospodarczej nie może być jedynie wysokość wygospodarowanego zysku, gdyż w wielu wypadkach na pierwszy plan mogą wysunąć się inne momenty, jak np. względy natury społecznej itp., w każdym razie moment natury gospodarczej nie może być zapoznany.

Z powodu bezplanowej gospodarki w skali poszczególnych państw, statystyki w czasie międzywojennym wykazywały, że przemysł większość gałęzi przemysłów nie wykorzystywał swojej pełnej wydolności, co przyczyniło się do zwyczajki kosztów własnych, wpływając na dalsze ograniczanie popytu. Mówiąc o bezplanowej gospodarce w czasie międzywojennym, mamy na myśli gospodarkę w skali państwowej. Poszczególne jednostki gospodarcze — rzecz prosta — rozplanowywały produkcję, lecz z punktu widzenia swego przedsiębiorstwa, kierując się jedynie popytem, którego wielkość zależna była nie tylko od ceny rynkowej, lecz głównie od dochodu społecznego.

O ile w czasach międzywojennych spotykaliśmy się z trudnym problemem skompromowania kosztów własnych z powodu niemożności osiągnięcia optimum produkcji w poszczególnych zakładach, o tyle w czasach powojennych wysuwa się na pierwszy plan podobny problem skompromowania kosztów własnych, lecz spowodowany przekroczeniem optymalnej wielkości, a więc występujących kosztów progresywnych. Powodem przekro-

zenia optimum produkcji w wielu jednostkach gospodarczych jest zrozumiałym powojennym głodem towarowym. Ciągłe nie pokryty jeszcze popyt w wielu dziedzinach gospodarczych stwarza możliwość przeciążenia zakładów produkcyjnych, a w zakładach odbudowujących się stawia kierownictwo wobec wysokich kosztów własnych regresywnych. Stąd porównując koszty własne poszczególnych zakładów zgrupowanych nawet w na-

szych zjednoczeniach widzimy nieraz ogromne rozpiętości w kosztach własnych.

Z problemami proporcjonalności regresji i progresji kosztów w zależności od pełnego czy niepełnego wyzyskania elementów majątku stałego wzgl. jego przeciążenia, naczelny księgowy zakładu przemysłowego czy handlowego musi być dokładnie obznajomiony.

<sup>1)</sup> Jednolity plan kont, zgodnie zresztą z nauką księgowości, stawia jako postulat minimalnie wymogi dla przedsiębiorstw o procesach mniej skomplikowanych, pozostawiając możliwość stosowania bardziej szczegółowego podziału.

<sup>2)</sup> Planowa gospodarka w przemyśle przyczynia się do wyrównania stanów zatrudnienia, nie niweluje jednak zupełnie zależności produkcji od zbytu w szczególności w gałęziach przemysłu pracującego w większej części na eksport.

<sup>3)</sup> wg T. Karbowiaka — „Teoria kosztów w przemyśle“ (1947).

<sup>4)</sup> dla przejrzystości w założeniach cyfrowych przyjęto pewne uproszczenia, które nie zmieniają zasadniczego obrazu, np. o ile koszty zmienne nie będą w praktyce kształtować się proporcjonalnie lecz regresywnie.

<sup>5)</sup> koszty zmienne mogą kształtować się zależnie od wielkości produkcji regresywnie, proporcjonalnie wzgl. progresywnie.

<sup>6)</sup> Przykłady księgowości uwzględniające podział kosztów stałych i zmiennych — Dr E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung und Preispolitik — 1936.

HENRYK GREGOROWICZ (Warszawa)

## Dlaczego bez kosztów nabycia?

(Artykuł dyskusyjny)

Niejednemu czytelnikowi będzie się zdawało, że tytuł, a co za tym idzie i treść niniejszego artykułu, to wywalanie otwartych drzwi. Przecież koszty nabycia towaru, to dla każdego kierownika przedsiębiorstwa przemysłowego lub handlowego, księgowego czy kalkulatora bezsporny element kalkulacyjny. Teoria i praktyka kalkulacji rozstrzygnęły — zdawać by się mogło — już dawno miejsce kosztów nabycia w rachunku kalkulacyjnym.

Rząd przystępując do zagadnienia stabilizacji cen (na podstawie ustawy z dnia 2. VI. 1947 r. „O zwalczaniu drożyzny i nadmiernych zysków w obrocie handlowym“) powołał do wykonania tego zadania Biuro Cen przy Ministerstwie Przemysłu i Handlu. Biuro to ustala maksymalne stawki zysku brutto, których przedsiębiorstwa handlowe, tak hurtowe jak i detaliczne, pod groźbą dotkliwych sankcji karnych przekroczyć nie mo-

warowych: farby mineralne i ziemne, ton, kreda szlamowana, gips, części maszyn rolniczych, meble stalowe, śruby, nity, wkrętki, okucia budowlane żelazne, gwoździe, wyroby blaszane, odlewy, wapno niegaszone, cegły, dachówki i papy dachowej.

Zasada, że marża zysku brutto jest doliczalna do kosztów zakupu brutto towaru (kosztu nabycia) została więc znakomicie zwięzła. Przepisy prawne ujmują zagadnienie kosztów nabycia niedwuznacznie. Kodeks Handlowy postanawia:

Art. 249 i 424. „Surowce, zapasy towarów i inne wartości, stanowiące przedmiot obrotu spółki, powinny być przyjęte do bilansu według wartości rzeczywistej co najwyżej jednak w wysokości kosztów własnych — gdyby koszty te były wyższe od ceny rynkowej w dniu bilansowym — nie powyżej ceny rynkowej“.

ZBADAJ, CZY TWOI KOLEDZY ZAWODOWI SĄ JUZ NASZYMI

*prenumeratorem?*

ga. Zasada słuszna, jest jednak pewne ale... Biuro Cen przy Ministerstwie Przemysłu i Handlu, ustalając maksymalne marże zysku brutto, wydało w załączniku A Nr 1 do Rozporządzenia Min. Przemysłu i Handlu z dnia 11. 8. 1947 następujące zarządzenie:

„Detaliczne ogniwa zbytu położone w miejscowościach, w których nie znajdują się hurtownie lub stacje kolei normalnotorowej, mają prawo doliczania do detalicznych cen sprzedażnych rzeczywistych kosztów transportu od hurtowni lub stacji kolejowej normalnotorowej do punktów sprzedaży detalicznej. Koszty te nie mogą podwyższać detalicznej ceny sprzedaży o więcej niż 3%“.

Załącznik B Nr 1 pozwala doliczać ustaloną przez Biuro Cen marżę brutto do kosztów zakupu brutto towarów (kosztu nabycia), w następujących grupach to-

Rozporządzenie Min. Skarbu z dnia 31. X. 1946 r. w § 8 pkt. 2 ujmuje zagadnienie kosztów nabycia jak następuje:

„Na koszty nabycia zakupionych towarów składają się wszystkie koszty związane z nabyciem towarów do chwili złożenia ich w magazynie, a w szczególności: cena zakupu, koszt transportu, ubezpieczenie w czasie transportu, cło, prowizja pośrednika przy zakupie itp. koszty“.

Ustawa z dnia 2. VI. 1947 r. „O zwalczaniu drożyzny i nadmiernych zysków w obrocie handlowym“ postanawia co do kosztów nabycia:

Art. 1. Celem zapobiegania drożyznie i wyzyskowi, zabrania się żądania lub pobierania w przedsiębiorstwach sprzedaży za towary cen wyższych od kosztów nabycia z doliczeniem zysku brutto, ustalonego dla danego towaru lub

grupy towarów, a dla towarów, określonych w art. 5 ust. 5 i 6 — cen wyższych od ustalonych cen maksymalnych.

**Art. 4. 1.** Przedsiębiorstwo sprzedaży obowiązane jest posiadać faktury (rachunki) albo inne dowody równoważne, stwierdzające cenę zakupu towarów, sprzedawanych lub posiadanych w przedsiębiorstwie sprzedaży, jak również dowody, stwierdzające wysokość kosztów, związanych z dostawą towarów do miejsca sprzedaży, oraz imię i nazwisko (firmę) i adres sprzedawcy.

Z powyższych przepisów prawnych wynika, że wartość dóbr obrotowych należy zapisywać do ksiąg według kosztów nabycia. Jest to zgodne z równaniem:

$$K + Z = C$$

tj. koszt własny plus zysk równa się cenie. Prawo pozwala jedynie na przeszacowanie wartości elementów majątkowych obrotowych w tym wypadku, jeśli cena rynkowa jest niższa od kosztów nabycia, i to tylko dlatego, by aktywa w bilansach nie były zbyt optymistycznie przedstawione w stosunku do ich wartości rzeczywistej.

Wymienione poprzednio zarządzenia Biura Cen stwarzają całkowicie nową sytuację. Dotąd powszechnie

przyjęte zasady i systematyka rachunku kalkulacyjnego zostały poważnie naruszone, nadto zarządzenia Biura Cen nie są zgodne z powołanymi przepisami prawa. Biuro Cen zastosowało nawet interpretację zważającą do ustawy z dnia 2. VI. 1947 r., niezamierzoną przez ustawodawcę.

W konsekwencji pewna ilość grup towarowych stała się nieopłacalna w obrocie towarowym. Nieuniknione są wstrząsy w gospodarce, ponieważ sprzedaż poniżej kosztów własnych godzi w podstawy istnienia przedsiębiorstwa.

Zachodzi tedy konieczność uzgodnienia zarządzeń Biura Cen z obowiązującymi przepisami prawnymi, dla uniknięcia powikłań, które są nieuniknionym następstwem wymienionych zarządzeń.

Taki byłby wniosek zasadniczy. Dobrze by było, gdyby zainteresowani, zwłaszcza księgowi, zechcieli się na ten temat wypowiedzieć.

Tak się składa, iż nie tylko kodeks handlowy i ustawodawstwo podatkowe kształtują oblicze księgowości, lecz także i ustawodawstwo cen. Z tego ostatniego wynikają ceny, po których księgowy kontuje zakup, zużycie i sprzedaż.

A więc zastanówmy się!

DR JANINA SCHMINDLINZANKA (Kraków)

## Odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa za zobowiązania podatkowe poprzednika, w świetle dekretu o zobowiązaniach podatkowych

W żadnej z ustaw nie mamy zdefiniowanego wyraźnie pojęcia zobowiązania podatkowego ani przedsiębiorstwa, więc na wstępie zajmę się określeniem tych dwóch pojęć.

Obowiązkiem podatkowym jest abstrakcyjne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego, związane przez przepis ustawowy z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego — w odróżnieniu od zobowiązania podatkowego, będącego już skonkretyzowanym w sposób prawem przepisany i wymagalnym roszczeniem Państwa (Wyr. N. T. A. z 27. II. 34 L. Rej. 6498/29 Haśfeld poz. 1).

Poszczególne ustawy określają treść obowiązku podatkowego, tj. powstanie i wygaśnięcie tego obowiązku, oznaczają przedmiot i podmiot, podstawę opodatkowania oraz termin wykonania zobowiązania podatkowego.

Ten abstrakcyjny obowiązek podatkowy konkretyzuje się w zobowiązanie podatkowe z chwilą doręczenia podatnikowi decyzji, ustalającej zobowiązanie podatkowe, które w tej chwili powstaje. Czyli, innymi słowy, zobowiązanie podatkowe jest to ustalony przez właściwy organ Państwa lub związku samorządu terytorialnego obowiązek podatkowy (konkretna kwota świadczenia).

Jeżeli ustawa przewiduje obowiązek uiszczenia podatku bez uprzedniego doręczenia decyzji, zobowiązanie podatkowe powstaje z nastaniem okoliczności wskazanych w ustawie. Istota zobowiązania podatkowego polega na tym, że podatnik względnie płatnik obowiązany jest wobec Skarbu Państwa lub związku samorządu terytorialnego do świadczenia oznaczonej

kwoty i że Skarb Państwa wzgl. związek samorządu terytorialnego może w drodze egzekucji wymusić spełnienie świadczenia, chyba że zobowiązanie podatkowe wygasło w sposób ustawą przewidziany, tj. przez zapłatę, potrącenie (kompensatę), umorzenie zaległości i przedawnienie. Z powodu przedawnienia wygasa tylko osobista odpowiedzialność dłużnika.

Za zobowiązania podatkowe odpowiada podatnik z mocy samego prawa całym swoim majątkiem, chyba że z mocy ustawy obowiązek wpłacenia należności z tytułu zobowiązania podatkowego podatnika ciąży wyłącznie na płatniku. (Art. 9 ust. 1 dekr. o zobow. pod.).

Również osoby trzecie odpowiadają za zobowiązania podatkowe podatnika w przypadkach i na zasadach przewidzianych w dekrete.

Z uwagi na odpowiedzialność osób trzecich oraz przywileje i pierwszeństwo zaspokojenia z kwoty wyegzekwowanej dekret o zobowiązaniach podatkowych w art. 5 wprowadza podział na podatki osobiste i rzeczowe. Podatek uważa się za rzeczowy, jeżeli przedmiotem opodatkowania jest obrót, majątek lub przychód z majątku, inne podatki uważa się za osobiste. Podatkami rzeczowymi w obecnym systemie podatkowym są:

- a) podatek obrotowy,
- b) nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego,
- c) danina narodowa na zagospodarowanie Ziemi Odzyskanych,
- d) podatek od nabycia praw majątkowych,
- e) podatek gruntowy,

- f) podatek od nieruchomości,
- g) podatek od kopalń,
- h) podatek od publicznych zabaw, rozgrywek i widowisk,
- i) podatek od spożycia w zakładach gastronomicznych.

Podatkami osobistymi są:

- a) podatek dochodowy,
- b) podatek od wynagrodzeń,
- c) opłata skarbową,
- d) podatek od lokali.

Teraz z kolei przechodzę do omówienia istoty przedsiębiorstwa.

Na przedsiębiorstwa składają się 3 czynniki:

- 1) praca przedsiębiorcy,
- 2) majątek przedsiębiorstwa,
- 3) i „szanse“ przedsiębiorstwa.

Przedsiębiorstwo jest to więc zorganizowany zespół składników materialnych i niematerialnych służących do prowadzenia stałej działalności w celu zarobkowym.

Do elementów materialnych zalicza się: lokal, nieruchomości, ruchomości, towary, surowce, półfabrykaty, materiały pomocnicze, gotowe wyroby, maszyny, narzędzia, księgi, firmy, znaki towarowe i inne oznaczenia indywidualizujące przedsiębiorstwo, patenty, wzory użytkowe i zdobnicze, wierzytelności powstałe przy prowadzeniu przedsiębiorstwa itp. Do składników niematerialnych należą przede wszystkim tzw. „szanse“, tj. atrakcyjna siła przedsiębiorstwa, znajomość rynku, źródeł zakupu, klientela, zapewnione pole zbytu, korzystne położenie lokalu, nieopatentowane tajemnice produkcji itp.

Nie wszystkie wymienione elementy występują równocześnie w każdym przedsiębiorstwie, gdyż może istnieć np. przedsiębiorstwo bez lokalu i urządzenia, jak pośrednictwo handlowe, komiwojażerstwo, — przedsiębiorstwo w małych rozmiarach bez firmy i ksiąg handlowych.

Działalność zarobkowa przedsiębiorstwa oznacza dążenie do osiągnięcia zysku, tzn. z góry niepewnego dochodu tak co do wysokości jak i co do tego czy w ogóle będzie osiągnięty (moment ryzyka), tak że o charakterze przedsiębiorstwa jako zarobkowego decyduje cel, a nie osiągnięte wyniki. Przedsiębiorstwo będzie zarobkowe, chociażby nie dawało zysku a przynosiło stratę.

Po naszkicowaniu istoty zobowiązania podatkowego i pojęcia przedsiębiorstwa przedmiotem rozważań będzie odpowiedzialność nabywcy, za zobowiązania z tytułu państwowych podatków bezpośrednich w związku z przeniesieniem własności przedsiębiorstwa czy to w drodze sprzedaży, zamiany, darowizny, in solutum datio itp.

Zachodzi pytanie, w jakich przypadkach można mówić o przeniesieniu własności przedsiębiorstwa, gdyż o tym decyduje w pierwszym rzędzie umowa stron. Gdyby jednak umowa nie zawierała pod tym względem postanowień, Kodeks Handlowy daje w art. 40 § 1 normę interpretacyjną, według której zbycie przedsiębiorstwa obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa jako zorganizowanej całości, tj.:

- 1. firmę, znaki towarowe i inne oznaczenia, indywidualizujące przedsiębiorstwo;
- 2. księgi handlowe;
- 3. nieruchomości i ruchomości, należące do przedsiębiorstwa, nie wyłączając towarów;
- 4. patenty, wzory użytkowe i zdobnicze;
- 5. wierzytelności, powstałe przy prowadzeniu przedsiębiorstwa;

- 6. prawa, wynikające z najmu i dzierżawy lokali, zajmowanych przez przedsiębiorstwo.

Jeżeli inne elementy wchodzi w grę, ulegają także zbyciu, jak również nie wszystkie składniki wymienione w art. 40 K. H. muszą ulec zbyciu. Strony mogą wyłączyć spod zbycia poszczególne części składowe przedsiębiorstwa w całości lub części. Nie uważa się jednak za nabycie przedsiębiorstwa, prowadzenie przedsiębiorstwa przez inną osobę w lokalu, w którym poprzednik wykonywał swą działalność, ale przedsiębiorstwo zlikwidował, a następnie lokal opróżnił. Istotą nabycia przedsiębiorstwa będzie nabycie tego zespołu składników materialnych, które pozwalają przedsiębiorstwu na dalszą egzystencję. Dekret o zob. pod. w art. 12 ust. 5 interpretuje autentycznie, że nie stanowi nabycie przedsiębiorstwa ani jego części nabycie towaru, jeżeli nabycie to wynikało z czynności handlowych, chyba że nabycie towarów przez nabywcę przedsiębiorstwa lub członków jego rodziny nastąpiło w związku z nabyciem przedsiębiorstwa.

Przy nabyciu przedsiębiorstwa najważniejszą jest rzeczą nie to ile majątku się nabywa, tylko w jakich warunkach się nabywa. Wtedy tylko mówimy o zbyciu przedsiębiorstwa, gdy zbywca przestaje być z tytułu zbytego przedsiębiorstwa kupcem, a w intencji stron leży, aby to stanowisko kupca objął nabywca. Zbywca może stać się z powrotem kupcem przez założenie nowego przedsiębiorstwa, albo pozostać kupcem z tego tytułu, że ma jeszcze poza zbytym przedsiębiorstwem, inne przedsiębiorstwo.

Odpowiedzialność nabywcy majątku za zobowiązania podatnika, a więc również i nabywcy przedsiębiorstwa za podatki bezpośrednie, przypadające na rzecz Skarbu Państwa, uregulowana jest w art. 12, 14 i 15 dekretu o zob. pod. Nabywca jest odpowiedzialny solidarnie ze zbywcą, to znaczy, że poprzednik nie uwalnia się od odpowiedzialności przez sam fakt zbycia przedsiębiorstwa, a Skarb Państwa może dochodzić w całości lub części swych pretensyj tak na zbywcę, jak i nabywcę, jako też i na obydwu razem, i umowa przeciwna między zbywcą a nabywcą jest bezskuteczna wobec roszczeń Skarbu Państwa.

Normalna odpowiedzialność osobista nabywcy dotyczy tylko podatków rzeczowych; tak, że za podatki osobiste odpowiada nabywca w następujących wypadkach:

- 1) gdy nabycie nastąpiło w drodze darowizny,
- 2) gdy nabycie nastąpiło przez krewnego do trzeciego stopnia lub powinowatego do drugiego stopnia, przy czym z nabyciem zrównana jest dzierżawa i użytkowanie,
- 3) gdy nabycie dotyczy majątku (przedsiębiorstwa) osoby prawnej.

Jest to więc odpowiedzialność bardzo szeroka, bo całym majątkiem, osobista i nieograniczona z tym, że dotyczy podatków wymierzonych przed przejściem majątku na własność, a więc też i przedsiębiorstwa, a wysokość odpowiedzialności określa się w takim stosunku, w jakim nabyty majątek miał wpływ na wysokość wymierzonego podatku (art. 14 ust. 2 dekr. o zob. pod.). Odpowiedzialność osobista za podatki osobiste będzie dotyczyła wszystkich wymiarów pochodzących z okresu przed przejściem na własność przedsiębiorstwa, z tym jednak zastrzeżeniem, że nie uległy one przedawnieniu po myśli art. 36 ust. 1 dekretu o zob. pod. O tym, kiedy przedsiębiorstwo przechodzi na własność nowonabywcy, decydują obowiązujące przepisy prawa rzeczowego.

Ta szeroka odpowiedzialność osób obdarowanych bez względu na pokrewieństwo i powinowactwo, dalej krewnych i powinowatych wyszczególnionych w ustawie całym majątkiem, podyktowana jest uwagą na zabezpieczenie roszczeń Skarbu Państwa z tytułu podatków osobistych, które nie korzystają ani z ustawowego prawa zastawu, ani z pierwszeństwa zaspokojenia z majątku, a w przypadku pozornego zbycia przedsiębiorstwa mogłyby nie zostać ściągnięte z podatnika, który pozostaje nadal tylko osobiście odpowiedzialny.

Dziwne natomiast wydaje się zrównanie przez dekret przypadków podanych pod 1) i 2) (art. 14 dekr. o zob. pod.) z przypadkiem nabycia, choćby odpłatnego majątku względnie przedsiębiorstwa osoby prawnej (art. 15 dekr. o zob. pod.). Obawa o pozorność aktu tutaj jest nie na miejscu, gdyż nabycie majątku osoby prawnej podlega kontroli jej organów nadzorczych, a poza tym przez zbycie majątku osoba prawna nie gaśnie i dalej odpowiada za zobowiązania. Jeżeli ktoś nabywa nawet całe przedsiębiorstwo np. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, to spółka ta przez to się nie rozwiązuje, w miejsce przedsiębiorstwa wchodzi cena kupna, a likwidacja spółki podlega surowym przepisom, mającym na celu ochronę wierzycieli. To samo dotyczy spółki akcyjnej, która także jest osobą prawną. Przypadek rozwiązania osoby prawnej (spółki) przez fuzję (art. 283 i 463 K. H.) nie wymaga także odrębnego unormowania, gdyż spółka przejmująca odpowiada za wszystkie zobowiązania spółki rozwiązanej i to z podwójnego tytułu, a mianowicie z tytułu sukcesji uniwersalnej jaką powoduje fuzja i z tytułu nabycia przez spółkę przejmującą przedsiębiorstwa spółki przejętej. Do tego dochodzą jeszcze przepisy K. H. o separatio bonorum (art. 287 i 467 K. H.) w okresie po połączeniu majątków, stwarzające dalsze gwarancje bezpieczeństwa dla wierzycieli.

Za podatki rzeczowe obok podatnika (dawnego właściciela przedsiębiorstwa) jak już wyżej powiedziano, odpowiada solidarnie z nim nabywca majątku, przyjętego do podstawy opodatkowania podatnika. Tak samo odpowiada on, gdy do podstawy opodatkowania przyjęty był obrót lub przychód z tego majątku (art. 12 ust. 1 dekr. o zob. pod.). Jak więc wynika z tego przepisu, za podatki rzeczowe odpowiada osobiście i solidarnie łącznie ze zbywcą każdy nabywca przedsiębiorstwa, a nie tylko osoby wymienione w art. 14 i 15 dekr. o zob. pod. Odpowiedzialność nabywcy odnosi się do podatków za okres czasu przed nabyciem przedsiębiorstwa podatnika, bez względu kiedy zostały one wymierzone; od chwili nabycia nabywca sam staje się podatnikiem jeżeli chodzi o podatki bieżące i odpowiada za wymierzone mu podatki po myśli art. 9 dekr. o zob. pod.

Odpowiedzialność nabywcy określa się w takim stosunku, w jakim majątek, przychód lub obrót były przyjęte do podstawy opodatkowania podatnika.

Nabywca odpowiada całym majątkiem osobistym, ale tylko do wysokości wartości nabytego majątku, więc w tym wypadku do wysokości wartości nabytego przedsiębiorstwa (pro viribus). Decyduje tu wysokość wartości przedsiębiorstwa w chwili nabycia, bez względu na późniejsze ewentualne zmiany.

Odpowiedzialność nabywcy ulega ograniczeniu do wysokości sum wyszczególnionych w zaświadczeniu, wystawionym przez właściwą władzę na wniosek osoby zainteresowanej, jeżeli nabycie nastąpiło w ciągu 3-ech dni od daty wystawienia tego zaświadczenia (art. 12 ust. 6). Nie uwłącza to przepisom art. 23 dekr. o zob. pod.

W art. 23 dekr. o zob. pod. występuje wyłącznie tylko odpowiedzialność rzeczowa i dotyczy tylko podatków rzeczowych, które korzystają z ustawowego prawa zastawu i pierwszeństwa zaspokojenia z majątku, który był przyjęty do podstawy opodatkowania, przed wszystkimi innymi wierzytelnościami, nie wyłączając wierzytelności hipotecznych i wszelkich innych uprzywilejowanych, z wyjątkiem

- 1) kosztów egzekucyjnych,
- 2) alimentów oraz
- 3) bezspornych wynagrodzeń za pracę.

Z ustawowego prawa zastawu i pierwszeństwa zaspokojenia korzystają podatki rzeczowe bez względu na zmianę w tytule własności majątku oraz, jeżeli chodzi o majątek przedsiębiorstwa w stosunku do wszystkich wchodzących w skład jego przedmiotów; przywileje te służą podatkowi, przypadającym za bieżący rok kalendarzowy oraz za dwa lata poprzedzające, wraz z podatkami za zwłokę i kosztami egzekucyjnymi.

Jak więc widać z zestawienia art. 12 i 23 dekr. o zob. pod., choćby nabywca przedsiębiorstwa ograniczył swą odpowiedzialność osobistą (całym swym majątkiem) do sum wyszczególnionych w zaświadczeniu urzędu skarbowego, to jednak odpowiada on rzeczowo majątkiem nabytym za podatki rzeczowe za rok bieżący oraz za dwa lata poprzednie, nawet gdyby te podatki były wymierzone już po przejęciu własności przedsiębiorstwa z poprzednika na nowonabywcę.

Z zestawienia art. 23 dekr. o zob. pod. z art. 796 K. P. C. wynika, że obecnie podatki rzeczowe mają przy podziale sumy uzyskanej z egzekucji słabszy przywilej, ponieważ według K. P. C. korzystają one z zaspokojenia przed wszystkimi wierzytelnościami z wyjątkiem tylko kosztów egzekucyjnych, ale za to pierwszeństwo zaspokojenia rozciąga się na podatki dotyczące roku bieżącego (w którym suma podlegająca podziałowi została uzyskana) i dwa lata poprzednie, inaczej niż w art. 796 K. P. C., gdyż tam jest mowa o podatkach należnych tylko za dwa lata ostatnie.

Zaznaczyć należy, że odpowiedzialność rzeczowa nie ulega przedawnieniu, w myśl wyraźnego przepisu art. 37 dekr. o zob. pod., który stanowi, że nie wygasają z tytułu przedawnienia zobowiązania podatków zabezpieczone hipoteką lub zastawem.

Zobowiązania te jednak mogą być zaspokojone tylko z przedmiotów majątkowych, na których zostały zabezpieczone.

Przepisy K. P. C. dotyczące kolejności w podziale sumy uzyskanej z egzekucji stosuje się wyłącznie do podatków, które nie korzystają z przywilejów przewidzianych w art. 23 dekr. o zob. pod., tj. do podatków osobistych i do tych podatków rzeczowych, które utraciły przywilej przez upływ czasu względnie są dochodzone na przedmiotach majątkowych, na których nie istniało ustawowe prawo zastawu (art. 24 dekr. o zob. pod.).

W myśl art. 17 dekr. o zob. pod., przepisów o odpowiedzialności nabywcy za zobowiązania poprzednika nie stosuje się do nabywcy w trybie postępowania egzekucyjnego. Jest to nabycie pierwotne wolne od ciężarów.

Zachodzi pytanie, jak ocenić należy na podstawie obowiązujących przepisów kwestię odpowiedzialności dzierżawcy i użytkownika przedsiębiorstwa za zobowiązania podatkowe wydierżawiającego i dającego w użytkowanie, gdyż dekret o zob. pod. nie rozstrzyga tej kwestii wyraźnie.

Sprawa ta poruszona jest wyłącznie w art. 14 ust. 1 cyt. ust., według którego jeżeli majątek przeszedł w użyt-

kowanie lub dzierżawę małżonka lub krewnego do trzeciego stopnia, albo powinowatego do drugiego stopnia, użytkownik lub dzierżawca odpowiada solidarnie z podatnikiem za wymierzony mu podatek osobisty za czas przed przejściem majątku w użytkowanie lub dzierżawę. Skoro użytkownik i dzierżawca w tych przypadkach odpowiada za podatki osobiste, to na podstawie argumentu a maiori, tym więcej odpowiada za podatki rzeczowe.

Natomiast poza tym nie istnieje żadna odpowiedzialność dzierżawcy i użytkowcy, i o tyle dekr. o zob. pod. zmienia przepisy Kodeksu Handl. o dzierżawie i użytkowaniu przedsiębiorstwa kupca rejestrowego, gdyż *lex specialis posterior derogat priori generali*.

Odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa za zobowiązania podatkowe poprzednika uregulowana w dekr. o zob. pod. stanowi *lex specialis* nie tylko w stosunku do postanowień K. H., ale i do Kodeksu Zobowiązań odnośnie odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa kupca nierejestrowego za zobowiązania zbywcy.

Kodeks Handlowy w art. 43 i 44 reguluje kwestię tej odpowiedzialności odnośnie nabywcy przedsiębiorstwa kupca rejestrowego, a Kodeks Zobowiązań w art. 188 odnośnie kupca prowadzącego przedsiębiorstwo w małym rozmiarze.

Najszerzą jest odpowiedzialność, gdy chodzi o zbycie przedsiębiorstwa kupca rejestrowego bez formy aktu notarialnego (art. 44 K. H.), gdyż wtedy nabywca odpowiada solidarnie ze zbywcą za wszystkie zobowiązania powstałe przy prowadzeniu przedsiębiorstwa, nawet gdy o nich nie wiedział i nie powinien był wiedzieć. Jeżeli natomiast zbycie przedsiębiorstwa nastąpiło w formie aktu notarialnego (art. 43 K. H.), nabywca odpowiada ze zbywcą tylko za te zobowiązania, powstałe przy prowadzeniu przedsiębiorstwa, o których wiedział lub wiedzieć był powinien. W obu tych przypadkach nabywca odpowiada całym swoim majątkiem, a nie tylko majątkiem przedsiębiorstwa, osobiście i solidarnie ze zbywcą. Odpowiedzialność ta opiera się na przepisie prawa i nie może być ze skutkiem wobec wierzycieli zmieniona odmienną umową między zbywcą a nabywcą (*ius cogens*).

Kto nabywa przedsiębiorstwo kupca nierejestrowego bez przejścia lub zaspokojenia długów, jakie na nim ciąży, ten odpowiada solidarnie ze zbywcą za te długi nabytym przedsiębiorstwem, o ile o ich istnieniu w czasie nabycia wiedział lub wiedzieć był powinien (art. 188 K. Z.). W tym przypadku nabywca odpowiada wierzycielom tylko nabytym przedsiębiorstwem, przy czym odpowiedzialność jest rzeczowa (*cum viribus*). Odpowiedzialność ta ustaje, gdy nowonabywca nie ma już przedsiębiorstwa lub gdy na zaspokojenie długów, ciężących na przedsiębiorstwie, zapłacił taką kwotę, jaką wynosiła wartość przedsiębiorstwa w chwili nabycia.

Z zestawienia art. 43 i 44 K. H., art. 188 K. Z. oraz art. 12, 14 i 15 dekr. o zob. pod. wynika co następuje:

1. Odpowiedzialność z art. 14 i 15 dekr. o zob. pod. za podatki osobiste tak jak i odpowiedzialność z art. 43 i 44 K. H. za zobowiązania kupca rejestrowego jest odpowiedzialnością najszerzą, gdyż nabywca odpowiada osobiście i solidarnie ze zbywcą całym majątkiem.

2. Odpowiedzialność z art. 12 dekr. o zob. pod. za podatki rzeczowe dotyczy odpowiedzialności wprawdzie całym majątkiem, ale tylko do wysokości nabytego przedsiębiorstwa (*pro viribus*).

3. Odpowiedzialność z art. 188 K. Z. regulująca odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa kupca nierejestrowego dotyczy odpowiedzialności tylko nabytym przedsiębiorstwem (*cum viribus*) i jest najszerzą.

Do orzekania o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatnika oraz do ustalenia kwoty uprawnione są władze powołane do orzekania o zobowiązaniu podatkowym. Jeśli chodzi o państwowe podatki bezpośrednie, to będą to urzędy skarbowe.

Odrębnie uregulowana jest kwestia odpowiedzialności spadkobiercy. Dotyczyć to będzie również spadkobiercy podatnika, który pozostawił w spadku przedsiębiorstwo. Z chwilą śmierci właściciela przedsiębiorstwa następuje zgodnie z art. 3 ust. 1 dekr. z dnia 8. X. 1946 r. o prawie spadkowym (Dz. U. R. P. Nr 60, poz. 328) otwarcie spadku. Aż do czasu objęcia spadku przez spadkobiercę od chwili śmierci spadkodawcy, podmiotem podatkowym będzie spadek wakuujący (*hereditas iacens*). I tak między innymi w art. 2 dekr. z dnia 21. XII. 1945 r. (Dz. U. R. P. z 1946 r. Nr 3, poz. 23) o podatku obrotowym w art. 1 dekr. z dnia 8. I. 1946 roku o podatku dochodowym (Dz. U. R. P. z 1947 r. Nr 25, poz. 99) i w § 2 rozp. Min. Skarbu z dnia 27. VI. 1945 r. w sprawie wykonania dekretu o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego (Dz. U. R. P. Nr 23, poz. 135) wśród podmiotów podatkowych wyraźnie wymieniony jest spadek wakuujący, który jest perpetuacją osobowości zmarłego. Masa spadkowa jest odpowiedzialna nieograniczenie za wszystkie zobowiązania podatkowe zmarłego przedsiębiorcy, tak za podatki rzeczowe jak i osobiste.

Art. 4 ust. 4 dekr. o podatku dochodowym wyraźnie stanowi, że w razie śmierci podatnika podatek wymierza się na imię zmarłego podatnika od dochodu uzyskanego przed śmiercią. W zestawieniu tego artykułu z art. 7 ust. 2 cyt. dekretu jasno wynika, że nadwyżka uzyskana z przedsiębiorstwa spadkodawcy przed jego śmiercią nie jest doliczalna do nadwyżek osiągniętych z przychodu spadkobiercy z czasu miarodajnego. Przepis ten nie był znany ustawodawstwu przedwojennemu, ale stała judykatura N. T. A. szła konsekwentnie w tym kierunku. I tak N. T. A. postawił zasadę prawną, że również nawet w razie zgaśnięcia źródła dochodu na skutek śmierci podatnika, powinien być wymierzony podatek dochodowy od dochodu uzyskanego z tego źródła w tym roku. W tym wypadku należy wymierzyć podatek na imię zmarłego podatnika, a do uiszczenia podatku zobowiązana będzie masa spadkowa wzgl. spadkobiercy — ci ostatni w stosunku do wysokości swych udziałów w spadku (Wyr. z 26. VI. 35. L. rej. 105/32).

Dopiero z chwilą objęcia spadku przez spadkobiercę, tj. gdy spadek lub część spadku weszła w skład jego majątku, nadwyżka z tego przedsiębiorstwa w wysokości zależnej od udziału jego spadku będzie doliczona do sum nadwyżek z poszczególnych źródeł przychodu spadkobiercy i należy ją opodatkować łącznie z przychodami spadkobiercy. Dlatego też spadkobierca winien tę nadwyżkę zeznać w najbliższej składanej deklaracji miesięcznej na zaliczki podatku dochodowego wzgl. w razie nie złożenia tej deklaracji należy uskutecznić wymiar zaliczki z urzędu z uwzględnieniem nadwyżek z przychodów z odziedziczonego przedsiębiorstwa.

Na odmiennym stanowisku stanął N. T. A. w wyr. z dnia 30. XI. 1933, L. Rej. 5502/30 stanowiąc, iż przejście spadku w ciągu okresu gospodarczego pociąga za sobą wymiar podatku dla spadkobiercy za cały rok gospodarczy. Wyrok ten nie będzie miał zastosowania

w odniesieniu do nowego dekretu o podatku dochodowym, w związku z rozp. Min. Skarbu z dnia 20. I. 1946 roku w sprawie obowiązku wpłacania zaliczek na podatek dochodowy. Poza tym dekret o podatku dochodowym w art. 1 ust. 1 przewiduje trzy rodzaje podatników podatku dochodowego:

1. osoby fizyczne, 2. prawne i 3. spadki wakujące, a w zestawieniu z art. 4 ust. 1 cyt. dekr., że obowiązek podatkowy rozpoczyna się z chwilą osiągnięcia przychodu ze źródeł wymienionych w ustawie, wynika, że spadkobierca staje się dopiero podmiotem wtedy, kiedy on sam a nie spadek wakujący osiągnie przychód. Zauważa się więc, iż w przypadku objęcia spadku w ciągu roku, wymiaru podatku dochodowego należy dokonać za część okresu na nazwisko zmarłego względnie spadku wakującego, a za dalszy okres dla spadkobiercy, przyjmując jako punkt wyjścia chwilę osiągnięcia przychodu z objętego spadku. Sprawa ta ściśle łączy się z odpowiedzialnością nabywcy przedsiębiorstwa w drodze spadkobrania, gdyż za zobowiązania spadkodawcy i spadku wakującego, gdy wymiaru uskuteczniło na imię zmarłego względnie masy spadkowej odpowiada spadkobierca po myśli art. 11 dekr. o zob. pod., a z chwilą kiedy majątek spadkowy stał się częścią jego majątku i wymiaru dokonano na jego imię, spadkobierca sam staje się podatnikiem i odpowiada po myśli art. 9 dekr. o zob. pod.

Konstrukcja ustawy o podatku dochodowym nie dopuszcza przerwy w opodatkowaniu pozostałego po zmarłym podatniku, a czynnego nadal źródła dochodu. Podlega ono opodatkowaniu, gdy stanie się częścią składową spadku wakującego; podlegać też będzie opodatkowaniu i w przypadku, gdy wejdzie bezpośrednio w skład mienia spadkobiercy (O. N. T. A. z 30. XI. 33 r. L. rej. 5502/30).

W myśl art. 11 dekr. o zob. pod. spadkobiercy podatnika odpowiadają za zobowiązania podatkowe spadkodawcy i masy spadkowej w tym samym stosunku i w tych samych granicach, w jakich odpowiadają w myśl prawa spadkowego za zobowiązania oparte na tytułach prywatno-prawnych. W tym stosunku i w tych granicach spadkobiercy odpowiadają za wszystkie zobowiązania podatkowe zmarłego, choćby one zostały ustalone po jego śmierci.

I tak według zasad dekretu z dnia 8. X. 1946 r. o prawie spadkowym, spadkobierca, który przyjął spadek, odpowiada za długi spadkowe całym swym majątkiem (art. 48), natomiast spadkobierca, który przyjął spadek z dobrodziejstwem inwentarza, odpowiada za długi spadkowe również całym majątkiem, ale tylko do wysokości wartości stanu czynnego spadku, ustalonego w spisie inwentarza (art. 49 § 2).

Spadkobiercy nie mogą ograniczyć swej odpowiedzialności za długi podatkowe, które istniały w chwili otwarcia lub objęcia spadku, gdyż odpowiadają oni na podstawie wyraźnego przepisu dekretu również za te zobowiązania podatkowe zmarłego, które zostały ustalone po jego śmierci, pod warunkiem doręczenia spadkobiercy decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe spadkodawcy, bez względu na to, czy chodzi o podatki osobiste czy rzeczowe.

Powstanie zobowiązania podatkowego po śmierci spadkodawcy jest niczym innym, jak skonkretyzowaniem obowiązku podatkowego, który istniał już za życia podatnika, — a nie stwarza żadnego nowego obowiązku, gdyż obowiązek łączy się ściśle ze zdolnością stania się podmiotem zobowiązań, a tę zdolność ma człowiek od urodzenia do śmierci. Ten specjalny przypadek powstania zobowiązania po śmierci podatnika będzie miał miejsce w razie ustalenia wymiaru podatkowego, które nastąpiło dla spadkodawcy, a doręczone zostało spadkobiercy po objęciu spadku. Będzie to zachodziło wtedy, gdy podatnik nie był opodatkowany za życia a istniał obowiązek podatkowy, względnie gdy zająd okoliczności powodujące wznowienie postępowania (art. 156 dekr. o post. pod.). Przy wydaniu decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe spadkodawcy należy mieć na względzie przepis art. 130 dekr. o post. pod., który stanowi, że nie można wydać decyzji w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego, jeżeli od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, upłynęło 6 lat.

Orzecznictwo w sprawie odpowiedzialności spadkobiercy za zobowiązania podatkowe spadkodawcy przekazane zostało w dekrecie o zob. pod. władzy administracyjnej, więc jeżeli chodzi o państwowe podatki bezpośrednio — urzędem skarbowym.

## Z PRAKTYKI DLA PRAKTYKI

### 1. Jak opracowywać formularze?

Każde przedsiębiorstwo tkwi dziś w powodzi różnorodnych formularzy. Wobec dużej ich liczby wydawałoby się, że sporządzać je jest bardzo łatwo. Tak jednak nie jest. Każdy szkic formularza, który ma służyć później w przedsiębiorstwie, winien być dokładnie przemyślany, a osoba wykonująca szkic winna się zastanowić nad następującymi punktami:

- cel formularza — czy służyć ma on jako zawiadomienie, załącznik, papier wartościowy, czy wreszcie dla uchwycenia pewnych faktów;
- zakres posługiwania się formularzem — czy krąży w obrębie przedsiębiorstwa, czy poza nim;
- sposób wypełniania — formularz winien być z zasady wypełniany pismem maszynowym;
- liczba sporządzanych kopii — przy sporządzaniu

kopii musimy się troszczyć o uzgodnienie układów graficznych w pionie i poziomie;

- sposób przechowywania — dla przechowywania w skoroszytach przewiduje się dziurkowanie;
- technika wykonania formularza — rodzaj druku.

Po opracowaniu takiego szkicu, można dopiero przystąpić do zamówienia potrzebnych formularzy, przy czym należy zwrócić uwagę na: 1) papier — jego jakość, kolor i format;







oraz 2) druk — jego wysokość, rodzaj czcionek i kolor.

### 2. Zamiast wyrazów — znaki...

Człowiek dawniejszy wynalazł alfabet, pismo, druk; człowiek wczorajszy łączy niektóre litery w znaki — tworzy znaki stenograficzne; człowiek dzisiejszy pragnie ująć już te wyrazy w graficzne znaki. Te tenden-

ę są wynikiem ogromnego rozwoju techniki oraz szybkiego, wprost zawrotnego tempa życia ludzkiego. Przejawiają się one w każdym większym zbiorowisku ludzi, gdzie istnieje ciągle powtarzalność wyrazów. Dla tego rodzaju wyrazów przedsiębiorstwo ustala znaki, które raz podane do wiadomości nie powinny być zmieniane. Poza tym powinny one być łatwe do mnemotechnicznego opanowania i wiązać się w pewną logiczną całość.

Jako przykład podajemy kilka wyrazów wraz z odpowiadającymi im znakami:

przeczytać =		policzyć =	
porównać =		podpisać =	
uporządkować =		zniszczyć =	

## PRZYPOMINAMY...

I kwartał kończy się! Czy wpłaciliście abonament za „Rachunkowość — Podatki“?

## PROSIMY

we własnym interesie wpłacać ewentualne zaległości i należność na II kwartał rb.

## OSZCZĘDZICIE

nam prac i kosztów w wysyłce monitów i unikniecie przerw w odbiorze pisma.

## KONTO P.K.O.-III-309

Można również wysłać należność przekazem pocztowym na adres Administracji, Katowice, ul. 3 Maja 23.

# TO I OWO

# W KRAJU I ZAGRANICĄ

## Z KRAJU

### 1. Usprawnienie organizacji przemysłu państwowego.

W Ministerstwie Przemysłu i Handlu w Warszawie odbyła się konferencja dyrektorów centralnych zarządów przemysłu z udziałem ministra Minca, wszystkich wiceministrów i dyrektorów departamentów M. P. i H.

Na konferencji wyodrębniono kilka grup zagadnień, szczególnie wymagających zmiany dotychczasowego postępowania. Przy grupach tych ustalono wytyczne, według których centralne zarządy będą musiały przestawić swą pracę.

Do pierwszej grupy należą pewne pociągnięcia organizacyjne. Doświadczenie wykazało bowiem, że niektóre stosowane dotąd metody pracy zadowalające przy produkcji ilościowej nie wystarczają przy systemie, wymagającym jak najściślej obliczonego planu kosztów własnych. Ale do tego potrzebna jest księgowość, odpowiadająca dzisiejszym miliardowym obrotom. Dotąd przeważała w centralnych zarządach księgowość sprawozdawcza, obecnie zaś położony silny nacisk na zaprowadzenie księgowości kalkulacyjnej.

\*Stwierdzenie, że skasowanie przerostu 1 tysiąca pracowników daje w rezultacie roczną oszczędność 240 milionów zł, wymaga konsekwentnego likwidowania przerostów. Położono silny nacisk na podniesienie jakości wyprodukowanych towarów.

Drugim zagadnieniem, które wywołało ożywioną dyskusję był plan techniczny. Postanowiono, że do 15

kwietnia rb. ramowy plan techniczny będzie przedstawiony przez centralne zarządy tak, aby na 1 maja Ministerstwo miało opracowany plan techniczny na okres 1948/49.

Na trzecim miejscu przedyskutowano organizację projektowania i budownictwa przemysłowego. Proponuje się utworzenie Centralnego Biura Projektów, jako organu, powołanego do opracowania typowych projektów dla warunków polskich. Tym samym oddzielono projektowanie od wykonawstwa, nad którym nadzór będzie miało Centralne Biuro Budownictwa Przemysłowego. O ile chodzi o wykonawstwo, to „nie należy dążyć do tego — wyjaśnił wicemin. Szyr — aby przedsiębiorstwa prywatne miały wyłączność na wszystkie roboty. Nie chcemy również, aby sektor prywatny był z budownictwa usunięty, ale chcemy, aby roboty większe były wykonywane przez budownictwo państwowe.“

I wreszcie czwartą kwestią, omawianą na konferencji była sprawa patentów i licencji, obecnie niedostatecznie chronionych a przedstawiających wielką wartość.

### 2. Reforma statystyk przemysłowych.

Przy Głównym Urzędzie Statystycznym powołana została Komisja do spraw statystyki przemysłowej, która zajmie się całkowitym uporządkowaniem Centralnej Sprawozdawczości Przemysłowej. W skład komisji wchodzi przedstawiciele G. U. S-u, C. U. P-u, Min. Przem. i Handlu, Skarbu oraz przedstawiciele zainteresowanych resortów.



W zakresie statystyki przemysłowej wprowadzono 5 zasadniczych rodzajów sprawozdawczości: telegraficzną, sygnalizacyjno-inwestycyjną, miesięczną, kwartalną i roczną. Odpowiednie formularze statystyczne zostaną przygotowane przez Główny Urząd Statystyczny. Obowiązek wypełnienia sprawozdań miesięcznych i kwartalnych nałożony zostanie na wszystkie zakłady państwowe, samorządowe i spółdzielcze, bez względu na liczbę zatrudnionych pracowników. Sprawozdania roczne mają składać wszystkie zakłady przemysłowe i rzemieślnicze. Rejestr zakładów, na których ciążyć będzie obowiązek sporządzania wyżej wymienionych sprawozdań, ustali G. U. S.

### 3. Nowa stawka scalonego podatku obrotowego.

Stawka scalonego podatku obrotowego od sprzedaży artykułów Państwowego Przemysłu Spożywczego została ustalona w wysokości 4 proc. podstawy obliczenia tego podatku. Scalony podatek obrotowy obejmuje wszystkie fazy obrotów artykułami Państw. Przem. Spożywczego, dokonanych przez zakłady Zjednoczenia, lub przedsiębiorstwa należące do Centralnego Zarządu Państwowego Przemysłu Spożywczego Min. Przemysłu i Handlu.

### 4. Z działalności Związku Rewiz. Spółdzielni R. P. za I półrocze 1947 r.

Ukazało się sprawozdanie z działalności Związku Rewizyjnego Spółdzielni R. P. za I półrocze 1947 r.

Sprawozdanie to zawiera szczegóły dotyczące:

1. działalności o charakterze wewnętrznym,
2. działalności organizacyjnej,
3. działalności lustracyjnej,
4. działalności patronackiej,
5. działalności społeczno-wychowawczej,
6. zagadnienia planowania gospodarczego w sektorze spółdzielczym.

Oto kilka szczegółów sprawozdania:

„...W pierwszym półroczu 1947 r. wydano ogółem 1426 oświadczeń o celowości założenia spółdzielni. Na czoło wysunął się tu Okręg Krakowski (190), przed Okręgiem Poznańskim (143) i innymi. Jeśli chodzi o rodzaj spółdzielni, to największą popularnością cieszyły się spółdzielnie spóżywców I stopnia (wiejskie) — 398, gminne spółdzielnie „Samopomoc Chłopska“ — 288, oraz spółdzielnie pracy pozaprzemysłowej — 150“...

### 6. Wykaz przedsiębiorstw państwowych, których świadczenia wolne są od podatku obrotowego w roku podatkowym 1948:

Część budżetu:	Nazwa przedsiębiorstwa lub zakładu
4. Prezydium Rady Ministrów	1. Polskie Radio
11. Ministerstwo Skarbu	2. Polska Agencja Prasowa
14. Ministerstwo Komunikacji	1. Mennica Państwowa
15. Ministerstwo Rolnictwa i Reform Rolnych	2. Państw. Wytwórnia Pap. Wartość.
19. Ministerstwo Poczty i Telegrafów	3. Polski Monopol Loteryjny
20. Ministerstwo Zdrowia	1. Polskie Koleje Państwowe
	2. Polskie Linie Lotnicze „Lot“
	1. Państw. Zakłady Hodowli Roślin
	1. Polska Poczta, Telegraf i Telefon
	1. Przedsiębiorstwa Państwowego Zakładu Higieny

(Przedruk z Monitora Polskiego z dnia 23 lutego 1948 r. Nr 20, poz. 87).

## Ankieta

na temat dotychczasowych doświadczeń z jednolitym planem kont — trwa!  
Oczekujemy, iż także i Ty weźmiesz w niej udział!

...„Stan zorganizowanych spółdzielni na 30 czerwca 1947 wyrażał się liczbą 15.180. Największą ilość spółdzielni zrzeszał Okręg Warszawski (1914), później Okręg Lubelski (1763), Okręg Krakowski (1488) itd.“...

...„W wyniku lustracji placówek central gospodarczych zanotowano mniej nadużyć niż to miało miejsce w roku poprzednim, co należy przyjąć za pocieszający objaw wzrastającego morale pracownika-spółdzielcy. Natomiast usterki o charakterze gospodarczym i wewnątrz-organizacyjnym są nadal jeszcze częste.“

...„Akcja umasowienia ruchu spółdzielczego była prowadzona przy współpracy związków zawodowych, partii politycznych i organizacji społecznych. W wyniku tej akcji zjednano w I półroczu 1947 r. dla ruchu spółdzielczego ponad 600.000 nowych członków.“

...„Opracowano programy organizacji i gospodarki spółdzielni oraz księgowości, które przedłożono Ministerstwu Oświaty celem zatwierdzenia“.

...„Związek Rewizyjny Spółdzielni R. P. brał bezpośredni udział w pracach Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów, dotyczących realizacji ogólnonarodowego Planu Odbudowy Gospodarczej“.

...„Polski ruch spółdzielczy pozostawał w kontakcie z międzynarodowym ruchem spółdzielczym, czego dowodem było uczestnictwo Prezesa Zarządu Głównego Związku Rew. Spółdz. R. P. — E. Pszczołkowskiego w posiedzeniu Międzynarodowego Związku Spółdzielczego we Francji oraz uczestnictwo przedstawicieli Związku Rewizyjnego w uroczystościach spółdzielczości słowackiej.“

### 5. Księgowi w akcji współzawodnictwa z CZW.

Zakończony został pierwszy etap współzawodnictwa pracy wśród księgowych zakładów przemysłowych podległych Centralnemu Zarządowi Włókienniczymu.

W ogólnej punktacji najlepsze wyniki osiągnęły następujące zespoły księgowych:

- w przemyśle bawelnianym PZPB Nr 6 w Łodzi, PZPB Nr 22 w Łodzi,
- w przemyśle wełnianym: PZPW Nr 1 w Łodzi i PZPW Nr 6 w Łodzi,
- w przemyśle włókien lękowych: PZPŁyk. Nr 12 w Kamiennej Górze,
- w przemyśle włókien sztucznych: PF-ka Sztucz. Jedw. Nr 1 w Tomaszowie Mazowieckim.

## 7. Wykaz przedsiębiorstw państwowych, które wolne są od podatku dochodowego w roku podatkowym 1948.

Część budżetu:	Nazwa przedsiębiorstwa lub zakładu
4. Prezydium Rady Ministrów	1. Polskie Radio
11. Ministerstwo Skarbu	2. Polska Agencja Prasowa
	1. Mennica Państwowa
	2. Państw. Wytwórnia Pap. Wartościowych
	3. Polski Monopol Solny
	4. Polski Monopol Tytoniowy
	5. Państwowy Monopol Spirytusowy
	6. Państwowy Monopol Zapalczany
	7. Polski Monopol Loteryjny
14. Ministerstwo Komunikacji	1. Polskie Koleje Państwowe
	2. Polskie Linie Lotnicze „Lot“
15. Ministerstwo Rolnictwa i Reform Rolnych	1. Państwowe Zakłady Hodowli Roślin
	2. Zarząd Państwowych Nieruchomości Ziem.
19. Ministerstwo Poczty i Telegrafów	1. Polska Poczta, Telegraf i Telefon
20. Ministerstwo Zdrowia	1. Przedsiębiorstwa Państwowego Zakładu Higieny
23. Ministerstwo Leśnictwa	1. Lasy Państwowe.
(Przedruk z Monitora Polskiego z dnia 23 lutego 1948 r. Nr 20 poz. 88).	

## 8. Z ZAGRANICY:

## Związek Radziecki

## Budżet Związku Radzieckiego na r. 1948.

Uchwalony w lutym 1948 r. budżet państwowy ZSRR zamyka się w kwotach:

Po stronie wpływów — 429.149.697 tys. rubli,

Po stronie wydatków — 388.040.597 tys. rubli

Nadwyżka wpływów nad wydatkami wynosi 41.109.100 tys. rubli. Nadwyżkę uzupełniają pozostałości budżetowe poszczególnych republik związkowych, przełane w wysokości 2.637.274 tys. rubli na 1. I. 1949 r.

Budżet związkowy republik radzieckich na 1948 r. wynosi łącznie:

po stronie wpływów — 341.077.924 tys. rubli,

po stronie wydatków — 299.968.824 tys. rubli.

Budżety państwowe poszczególnych republik radzieckich wynoszą łącznie po stronie wpływów i wydatków po 88.071.773 tys. rubli. Ustawa o państwowym budżecie Związku Radzieckiego zawiera postanowienie o zatwierdzeniu wykonania budżetu państwowego za 1946 r. w kwotach:

po stronie wpływów — 325.437.136 tys. rubli,

po stronie wydatków 307.545.479 tys. rubli.

# Polimex

POLSKIE TOWARZYSTWO  
EKSPORTOWO-IMPORTOWE

W A R S Z A W A  
ULICA ZGODA NR 5

Adres telegraficzny „POLIMEX“  
Rachunek żyrowy w Narodowym  
Banku Polskim

Konto P.K.O. w Warszawie Nr 1-934

Rachunek bieżący w B.G.K. Nr 218

Telefony: 83120, 1121, 83122

Skrytka pocztowa 246

Ekonomistę na poważne stanowisko,  
inżynierów, księgowych,  
stenotypistki i maszynistek

poszukuje Centralny Zarząd Przemysłu Drzewnego

Warszawa, Al. Niepodległości 188

Wydział Personalny



Nowości wydawnicze dla rachunkowości  
materiałów / towarów: karty stanowisk  
(miejsc powstawania) kosztów, karty kontroli  
ilościowej towarów, wykazy przychodów  
i rozchodów magazynu.

Wzory i cenniki dostarczamy na żądanie

**ŁÓDŹ 1, Narutowicza 57 - Telefon 22002**

Skład konsygnacyjny w Wałbrzychu, Namysłowskiego nr 4

# VADEMECUM PODATKOWE

JAN KUCHCIŃSKI (Warszawa)

## Podatki i finanse związków samorządu terytorialnego

Zagadnienie podatków i finansów związków samorządu terytorialnego regulują w chwili obecnej dekrety z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych i o finansach komunalnych w brzmieniu obwieszczeń Ministrów: Administracji Publicznej i Ziem Odzyskanych z dnia 10 maja 1947 r. w sprawie ogłoszenia jednolitych tekstów tych dekretów (Dz. U. R. P. z 1947 Nr 40, poz. 198 i 199) oraz wydane do nich rozporządzenia wykonawcze z dnia 20 czerwca 1947 r. (Dz. U. R. P. z 1947 r. Nr 51, poz. 258 i 259). Nadto w odniesieniu do wymiaru podatku gruntowego na rok podatkowy 1947 obowiązuje rozporządzenie wykonawcze z dnia 20 maja 1947 r. (Dz. U. R. P. z 1947 r. Nr 45, poz. 232), gdyż przeciętny przychód z 1 ha gruntów ziemniaczano-żytnich (normę podstawową) oraz przeciętną cenę 1 kwintala żyta ustala się ponownie na każdy rok podatkowy.

Wspomniane wyżej przepisy są wyrazem dokonanej ostatnio reformy samorządowego systemu podatkowego, zapoczątkowanej po wojnie obowiązującym tylko w 1945 roku dekretem z dnia 13 kwietnia 1945 r. (Dz. U. R. P. Nr 13, poz. 73), a realizującej zasadę art. 69 Konstytucji z dnia 17 marca 1921 r., że „źródła dochodowe Państwa i samorządu będą ustawami ściśle rozgraniczone”. Przepisy tych dekretów zrywają zatem z tzw. kombinowanym systemem dochodów podatkowych samorządu, obowiązującym przed wojną, który także i w praktyce był bardzo niewygodny z wielu względów.

Dekret o podatkach komunalnych, przekazując samorządom na stałe podatki: gruntowy, od nieruchomości i od lokali, dzieli samorządowe źródła podatkowe niejako na dwie grupy.

Do pierwszej zaliczają się wspomniane podatki: gruntowy, od nieruchomości i od lokali, do drugiej — podatek od publicznych zabaw, rozrywek i widowisk, podatek od kopalń oraz inne podatki komunalne. Pierwszą grupę podatków można by scharakteryzować jako podatki, które samorządy obowiązane są pobierać z mocy przepisów dekretu i w wysokości dekretem z góry określonej, drugą zaś jako podatki, które samorządy powinny lub mogą wprowadzać w drodze uchwał rad narodowych. Podatek od publicznych zabaw, rozrywek i widowisk oraz podatek od kopalń wiążą się i z pierwszą grupą, gdyż związki samorządowe w zasadzie obowiązane są je pobierać w wysokości nieprzekraczającej maksymalnych stawek, przewidzianych bądź w dekreście, bądź w rozporządzeniu wykonawczym, wydanym na podstawie delegacji ustawowej.

Wszystkie powyższe podatki mają charakter samostnych podatków samorządowych, gdyż związki samorządowe wymierzają je i pobierają z mocy przepisów samego dekretu bądź statutu podatkowego, wprowadzonego w drodze uchwały organu stanowiącego związku samorządowego, inaczej więc niż przy udziałach i dodatkach do podatków państwowych, na których wymiar i pobór związki samorządowe nie miały żadnego wpływu.

Władzami wymiarowymi w zakresie podatków samorządowych są organa wykonawcze gmin miejskich i

wiejskich oraz powiatowych związków samorządowych, a więc zarządy gminne lub zarządy miejskie bądź wydziały powiatowe, władzami odwoławczymi zaś — organa wykonawcze nadrzędnych związków samorządowych, a dla Warszawy i Łodzi — Minister Administracji Publicznej. Prawo przymusowego ściągania zaległości w podatkach samorządowych przysługuje związkom samorządowym na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie poruczenia przymusowego ściągania niektórych rodzajów świadczeń pieniężnych organom wykonawczym gmin miejskich i wiejskich oraz wydziałom wykonawczym komisji uzdrowiskowych (Dz. U. R. P. z 1947 r. Nr 21, poz. 85).

Wszystkie podatki samorządowe wymierza się za dany rok podatkowy, który pokrywa się z rokiem kalendarzowym nawet wówczas, gdy podatek pobiera się jednorazowo, np. podatek od spożycia.

W wyniku przebudowy ustroju gospodarczego wsi polskiej uległa zmianie także i konstrukcja obciążenia daninami publicznymi ludności rolniczej w tym kierunku, że *podatek gruntowy stał się obecnie jedyną daniną wsi*, tj. jedynym podatkiem, jaki rolnik opłaca z przychodów osiągniętych z gospodarstwa rolnego na rzecz korporacji prawa publicznego i organizacji rolniczej. Dlatego też art. 14 dekretu o podatkach komunalnych zwalnia od podatku dochodowego podatników podatku gruntowego, jeżeli obok przychodów z gospodarstwa rolnego nie posiadają bądź wcale innych źródeł przychodów, bądź też jeżeli dochód roczny z tych źródeł przychodów nie przekracza 72.000 zł, tj. kwoty zwolnionej od podatku dochodowego w myśl przepisów dekretu z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym (Dz. U. R. P. z 1947 r. Nr 25, poz. 99). W związku z powyższym przepisy o podatku gruntowym zostały tak pomyślane, że łączą w sobie elementy podatku dochodowego, pobieranego od czystego dochodu, z elementami podatku rzeczowego, pobieranego z gruntu.

Podatkowi gruntowemu podlegają gospodarstwa rolne, tj. ogólny obszar gruntów zarówno użytkowanych, jak i z jakichkolwiek powodów nieużytkowanych (z wyjątkiem gruntów zwolnionych od podatku), a położonych w jednej gminie i należących bądź do jednej osoby (fizycznej lub prawnej), bądź do małżonków sądownie nierozłączonych i ich dzieci niepełnoletnich, bądź wreszcie stanowiących współwłasność dwu lub więcej osób.

Obowiązek podatkowy ciąży na osobach posiadających gospodarstwo rolne, tj. na właścicielach bądź na właścicielach ograniczonych, na użytkownikach oraz na dzierżycielach, chociażby gospodarstwo rolne zostało wdzierżawione osobie trzeciej na podstawie umowy dzierżawy, gdyż dzierżawca nie jest podatnikiem podatku gruntowego w rozumieniu dekretu o podatkach komunalnych.

Obowiązek podatkowy rozpoczyna się z dniem 1 stycznia tego roku, w którym podatnik objął gospodarstwo rolne w posiadanie lub grunty utraciły warunki zwolnienia od podatku, wygasa zaś z upływem tego roku, w którym ustalo posiadanie gospodarstwa rolnego lub grunt uzyskał warunki, uzasadniające zwolnienie.

Podstawę opodatkowania oblicza się w złotych przez przemnożenie ceny 1 kwintala żyta, ustalonej w rozporządzeniu wykonawczym, przez ilość kwintali żyta, stanowiącą przychód szacunkowy, obliczony dla danego gospodarstwa rolnego przez przemnożenie z kolei normy przeciętnej przychodowości gruntów przez ilość hektarów gruntów tegoż gospodarstwa i uwzględnienie nadto ewentualnego przychodu z jezior bądź z działów specjalnych, o ile działły te prowadzone są w gospodarstwie rolnym.

Normę przeciętnej przychodowości gruntów ustala się odmiennie dla gruntów uprawnych (bądź nadających się pod uprawę, a chwilowo z jakichkolwiek powodów nieużytkowanych), odmiennie zaś dla łąk i pastwisk oraz dla gruntów, znajdujących się pod jeziorami i lasami.

Punktém wyjścia przy ustalaniu przeciętnej normy przychodowości gruntów jest norma podstawowa, ustalana odrębnie dla każdego powiatu (bądź miasta wydzielonego) na każdy rok w rozporządzeniu wykonawczym. Normę tę corocznie powiatowa (miejska) komisja podatku gruntowego, składająca się z czynnika obywatelskiego i urzędniczego, różniczkuje w powiecie (w mieście wydzielonym) pomiędzy strefy ekonomiczne w granicach od 80% do 120% normy podstawowej w ten sposób, aby ogólne obciążenie gruntów w powiecie wskutek zastosowania norm strefowych ustalonych przez komisję, nie było mniejsze od ogólnego obciążenia tychże gruntów, jakie wypada z zastosowania normy podstawowej do wszystkich w ogóle gruntów uprawnych w powiecie (mieście wydzielonym).

Od tak ustalonych norm strefowych komisja określa za pomocą stosunków procentowych normy przychodowości dla poszczególnych grup gospodarstw oraz dla każdego z rodzajów łąk i pastwisk. Stosunki te nie mogą przekraczać:

1. dla grupy gospodarstw:
 

a) ziemniaczano-żytniej	— 100%
b) zbożowo-hodowlanej	— 125%
c) ogrodniczo-hodowlanej	— 150%
2. dla łąk i pastwisk zaś:
 

a) najlepszych i bardzo dobrych	— 150%
b) dobrych	— 120%
c) średnich	— 90%
d) pozostałych	— 50%

normy dla danej strefy ekonomicznej, ustalonej przez komisję, lub normy podstawowej, jeżeli powiat komisja zaliczy, a tylko do jednej strefy ekonomicznej.

Komisja może podzielić powiat (miasto wydzielone) najwyżej na trzy strefy ekonomiczne, gospodarstwa rolne zaś najwyżej na trzy grupy, a łąki i pastwiska — na cztery rodzaje.

Najmniejszym okręgiem strefy ekonomicznej jest w zasadzie obszar gminy zbiorowej, a najmniejszym okręgiem grupy gospodarstw — obszar gromady.

Przy podziale powiatu (miasta wydzielonego) na strefy ekonomiczne komisja kieruje się odległością od rynków zbytu poszczególnych gmin, gęstością ich zaludnienia itp. warunkami ekonomicznymi; przy zaliczeniu zaś gospodarstw rolnych do jednej z grup bądź łąk i pastwisk do jednego z rodzajów, komisja obowiązana jest wziąć pod uwagę jakość gleby lub jakość łąk i pastwisk, stosując się ściśle do wskazań, zawartych w tym względzie w rozporządzeniu wykonawczym.

Przychód szacunkowy z gruntów, znajdujących się pod lasami, dekret ustala na 1 kwintal z 1 ha gruntu bez względu na jakość gruntu oraz bez względu na wiek i rodzaj drzewostanu.

Przychód z gruntów, znajdujących się pod jeziorami, ustala się w wysokości przychodu faktycznego (rzeczywistego), jaki przynosi to jezioro.

Z powyższego wynika, że zagadnienie należytego uchwycenia pod względem podatkowym gospodarstw rolnych w powiecie zależne jest w przeważającej mierze od ustaleń rozporządzenia, które na podstawie opinii prezydium wojewódzkiej rady narodowej, pozwiewanej po wysłuchaniu powiatowych (miejskich) komisji podatku gruntowego, określa na każdy rok odrębnie dla każdego powiatu przeciętny przychód z 1 hektara gruntów ziemniaczano-żytnich i przeciętną cenę 1 kwintala żyta z roku poprzedzającego rok podatkowy, oraz do umiejętnego rozłożenia normy podatkowej w powiecie pomiędzy poszczególne strefy i grupy gospodarstw przez komisje podatku gruntowego.

Dalsze prace wymiarowe, skupiające się na szczeblu gminy, sprowadzają się w zasadzie do czynności mechanicznych, gdyż przedmiotem tych prac jest ustalenie tylko obszaru gruntu każdego z gospodarstw rolnych z podziałem na grunty orne, znajdujące się pod łąkami i pastwiskami albo lasami, oraz dokonanie obliczenia przychodu szacunkowego, polegającego na przemnożeniu ilości ha każdego rodzaju gruntu przez ustalone w uchwale komisji normy przychodowości gruntów, i na podsumowaniu wyników poszczególnych działań arytmetycznych. Jedynie tylko sprawa opodatkowania jezior i tzw. działów specjalnych wymaga od władzy wymiarowej dokonania bardziej skomplikowanych obliczeń.

Wypada nadmienić, że powyższe ustalenia, wynikające tak z rozporządzenia wykonawczego jak i z decyzji komisji podatku gruntowego, są wiążące zarówno dla władzy wymiarowej jak i dla podatnika.

Do przychodu szacunkowego, obliczonego dla danego gospodarstwa rolnego, może być niekiedy doliczona różnica pomiędzy przychodem faktycznym z tzw. działów specjalnych a przychodem obliczonym z tych działów na podstawie norm przeciętnej przychodowości gruntów. Do działów specjalnych, które dekret wymienia przykładowo w ust. 9 art. 7, zalicza się na ogół objawy takiego wzmoczenia uprawy, hodowli lub eksploatacji złóż ziemi, które, będąc wyrazem specjalnych zabiegów i intensyfikacji gospodarstwa rolnego, przynoszą temuż gospodarstwu przychód znacznie wyższy od przychodu pozostałych gospodarstw, prowadzonych w zwykłych warunkach, odpowiadających typowej gospodarce rolnej na wsi. Różnica przychodu faktycznego z działu specjalnego nie podlega jednak doliczeniu do przychodu szacunkowego, jeżeli co do części lub całości tego przychodu podatnik opłaca podatek obrotowy.

Od podstawy opodatkowania odlicza się udowodnione koszty oprocentowania długów, zaciągniętych na potrzeby gospodarstwa rolnego. Podstawę opodatkowania władza wymiarowa może przy wymiarze z urzędu podwyższyć lub obniżyć, po wymiarze zaś tylko obniżyć z urzędu lub na wniosek podatnika przez zastosowanie norm przychodowości gruntów, odpowiednich dla danego gospodarstwa rolnego, jeżeli gospodarstwo to ze względów glebowych odbiega od typu przyjętego dla całej gromady tak, że faktyczny jego przychód jest co najmniej o 30% mniejszy lub większy od ustalonego szacunkowo.

Zwolnienia gruntów od podatku gruntowego mają charakter bądź zwolnień podmiotowych, bądź przedmiotowych. Do pierwszych zalicza się zwolnienia: gruntów, należących do prawnie uznanych wyznań religijnych i ich instytucyj, o ile przychody z tych gruntów obracane są w całości na cele kultury religijnej, gruntów użytkowanych przez publiczne służby, wszystkie, zakłady

wychowawcze i opiekuńcze oraz internaty dla uczącej się młodzieży, do drugich — zwolnienia gruntów, które z natury swej nie nadają się do użytkowania (np. nieużytki, lotne piaszczyste doły itp.), bądź które ze względu na sposób użytkowania w zasadzie nie przynoszą dochodu lub z których możność osiągania przychodu jest znacznie ograniczona (np. grunty pod cmentarzami, grunty zalesione itp.). Niektóre z tych zwolnień mają charakter czasowy.

Podatek gruntowy wynosi od 4% do 16% podstawy opodatkowania w zależności od jej wysokości, przeliczonej na równowartość w kwintalach żyta. Najniższy podatek (4%) opłacają gospodarstwa rolne, których roczna podstawa opodatkowania nie przekracza równowartości 10 kwintali żyta, najwyższa zaś (16%) — gospodarstwa rolne, których roczna podstawa opodatkowania przekracza równowartość 150 kwintali żyta. Skala podatku gruntowego jest więc skalą progresywną, gdyż im wyższa jest podstawa opodatkowania, tym wyższy jest także i procent podatku, jaki przypada od tej podstawy.

Dla niektórych jednak gospodarstw rolnych podatek wynosi 8% lub 6% niezależnie od wysokości ustalonej dla nich podstawy opodatkowania. Podatek wynosi 8% podstawy opodatkowania dla gospodarstw rolnych, posiadanych przez:

1. Skarb Państwa i związki samorządowe,
2. przedsiębiorstwa państwowe i samorządowe oraz przedsiębiorstwa i majątki, pozostające pod zarządem państwowym lub samorządowym, jeżeli prowadzone są wyłącznie na potrzeby administracji państwowej lub samorządowej,
3. przedsiębiorstwa państwowe, rozliczające się centralnie ze Skarbem Państwa w ramach budżetu państwowego i wymienione w zarządzeniu z dnia 20 października 1947 r. (Monitor Polski z dnia 21. XI. 1947 r. Nr 139, poz. 853),
4. przedsiębiorstwa samorządowe, rozliczające się centralnie ze związkiem w ramach budżetu danego związku samorządowego,
5. instytucje ubezpieczeń społecznych, związki zawodowe oraz osoby prawne, których dochód zgodnie ze statutem obracany jest w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, sportowe i dobroczynne,
6. państwowe przedsiębiorstwa, mające na celu prowadzenie gospodarstw rolnych,
7. lasy państwowe.

Podatek wynosi zaś 6% podstawy opodatkowania dla gospodarstw rolnych:

1. uznanych za ośrodki kultury rolnej,
2. posiadanych przez szkoły rolnicze i instytucje naukowe lub należące do instytucji publiczno-prawnych zakłady doświadczenia, jeżeli grunty użytkowane są wyłącznie w celach naukowych lub doświadczeniowych.

Podatnikom podatku gruntowego przysługują ulgi w podatku z tytułu posiadania na swym utrzymaniu dzieci nie mających własnych źródeł dochodów, jeżeli podstawa opodatkowania, ustalona dla tych podatników, nie przekracza w stosunku rocznym równowartości 70 kwintali żyta. Ulga ta jest tym wyższa im więcej dzieci posiada podatek na swym utrzymaniu i może być podstawą do całkowitego zwolnienia go od podatku, przy czym kobieta-podatnik korzysta z ulgi w szerszym wymiarze, niż podatek-mężczyzna. Przy przyznawaniu

ulgi rodzinnych wchodzi w grę zasadniczo tylko dzieci do lat 14, starsze do lat 24 zaś tylko o tyle, o ile pobierają naukę lub odbywają praktykę zawodową.

Ustalony podatek może być nadto obniżony o stosowny procent na skutek nadzwyczajnych okoliczności, istotnie osłabiających zdolność płatniczą podatnika (np. na wypadek klęsk żywiołowych, długotrwałej choroby itp.), w latach zaś 1946—1948 nadto na skutek szkód, doznanych z powodu działań wojennych, bądź dla gospodarstw rolnych, powstałych z przebudowy ustroju rolnego lub osadnictwa i wskutek tego jeszcze niezagospodarowanych lub zagospodarowanych niedostatecznie.

Podatek gruntowy płatny jest zasadniczo w terminie do dnia 1 listopada roku podatkowego. Niezależnie od tego podatnicy podatku gruntowego obowiązani są w terminie do dnia 1 marca roku podatkowego uiszczyć tytułem zaliczki 50% podatku, wymierzonego za rok ubiegły (w r. 1947 wyjątkowo zaliczka ta wynosiła 100% podatku, wymierzonego za rok 1946).

W roku podatkowym 1947 rozp. Rady Ministrów z dnia 9 lipca 1947 r. o obowiązku uiszczenia przez niektóre gospodarstwa rolne podatku gruntowego w ziemiopłodach (Dz. U. R. P. Nr 55, poz. 296) w oparciu o art. 11 i 12 ustawy z dnia 3 czerwca 1947 r. o nadzorze nad wymiarem i poborem podatku gruntowego (Dz. U. R. P. Nr 43, poz. 224) wprowadziło obowiązek częściowego uiszczenia podatku gruntowego w ziemiopłodach dla większych gospodarstw rolnych. Przepisy te, podyktowane wyjątkowymi względami aprowizacji kraju, mają charakter przejściowy (wygasają bowiem z dniem 30 czerwca 1948 r.), gdyż zasadą jest, że podatek gruntowy pobiera się w gotówce.

Od uiszczenia podatku gruntowego w ziemiopłodach zwolnione są wszystkie gospodarstwa rolne, których roczna podstawa opodatkowania nie przekracza równowartości 40 kwintali żyta. Połowę podatku, przypadającego do zapłaty w dniu 1 listopada 1947 r., uiszcza się w ziemiopłodach gospodarstwa rolne, których roczna podstawa opodatkowania nie przekracza równowartości 60 kwintali żyta, całość zaś tej części podatku — gospodarstwa rolne, których roczna podstawa opodatkowania przekracza równowartość 60 kwintali żyta. Jednakże podatnicy, którzy w dniu 1 września 1947 r. posiadali zaległości w podatku gruntowym za rok 1946 lub w dniu 15 września 1947 r. w zaliczce za rok 1947, obowiązani są uiszczyć podatek gruntowy za rok 1947 w ziemiopłodach w nieco wyższym wymiarze, a mianowicie: pierwsza grupa (do 40 kw.) — połowę podatku, przypadającego do zapłaty w dniu 1 listopada 1947 r., druga grupa (do 60 kw.) — całość tej części podatku, trzecia grupa (ponad 60 kw.) — cały w ogóle podatek, wymierzony za rok podatkowy 1947.

Podatek gruntowy w gotówce płacą jednak lasy państwowe oraz niektóre gospodarstwa rolne, prowadzące zasadniczo działy specjalne, wymienione w zarządzeniu Głównego Pełnomocnika Rządowego do spraw podatku gruntowego z dnia 7 października 1947 r. (Monitor Polski Nr 134, poz. 835).

Gospodarstwa rolne, obowiązane do uiszczenia podatku gruntowego w ziemiopłodach, spłacają go w życie. Mogą jednak zamiast 100 kg żyta oddać także 56 kg pszenicy bądź 110 kg jęczmienia, jeżeli zachodzą warunki, przewidziane w zarządzeniu z dnia 15 września 1947 r., ogłoszonym w Monitorze Polskim z dnia 28 października 1947 r. Nr 130, poz. 812. Ostatnio rozp. Rady Ministrów z dnia 27 października 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 70, poz. 430) przewiduje także możliwość oddania owsa w zamian za żyto.

Podatek od nieruchomości jest podatkiem przychodowym i wynosi: od podstawy opodatkowania, nie przekraczającej 2000 zł — 20% podstawy opodatkowania, od wyższej zaś podstawy opodatkowania — 30% tej podstawy.

Podstawę opodatkowania stanowi albo: czynsz z tytułu najmu, należny za rok poprzedzający rok podatkowy, albo wartość czynszowa, ustalona w wysokości czynszu, jaki by został uzyskany w razie wynajęcia w roku poprzedzającym rok podatkowy, albo wreszcie 5% bieżącej wartości obiegowej budynków lub ich części wraz z należącymi do nich zabudowaniami ubocznymi, podwórzami i placami lub 3% bieżącej wartości obiegowej gruntów niezabudowanych. Bieżącą wartość obiegową w latach 1946 i 1947 ustala się na podstawie cen, płaconych w miesiącu sierpniu 1939 r. za takie same lub podobne nieruchomości, znajdujące się w analogicznych warunkach, pomnożoną przez mnożnik, którego wysokość ustalają powiatowe rady narodowe lub miejskie rady narodowe miast wydzielonych przy zachowaniu warunków przewidzianych w rozporządzeniu wykonawczym. Nadto w niektórych przypadkach za podstawę do ustalenia ceny obiegowej może służyć także wartość nieruchomości ujawniona w bilansie na dzień 1 stycznia 1939 r. Wypada nadmienić, że przy ustalaniu wartości obiegowej budynków fabrycznych nie bierze się pod uwagę wartości maszyn i urządzeń technicznych, stanowiących przynależność tych budynków.

Poza tym w latach podatkowych 1946 i 1947 za podstawę opodatkowania przyjmowało się czynsz w stosunku rocznym na podstawie komornego lub wartości czynszowej w miesiącu sierpniu 1939 r. dla części mieszkalnej budynków naprawionych lub odbudowanych zgodnie z dekretem z dnia 26 października 1945 r. o rozbiórce i naprawie budynków zniszczonych i uszkodzonych wskutek wojny (Dz. U. R. P. z 1947 r. Nr 37, poz. 181). W roku podatkowym 1946 dla części użytkowych budynków (np. lokali zajętych na sklepy) podstawą opodatkowania był czynsz lub wartość czynszowa z miesiąca stycznia tegoż roku.

Wartość czynszowa może być przyjęta za podstawę opodatkowania tylko wówczas, gdy budynek jest niewynajęty lub niewydzierżawiony, wartość obiegowa zaś, gdy dla budynków niewynajętych i niewydzierżawionych nie można ustalać wartości czynszowej (np. dla budynków fabrycznych).

Obowiązek podatkowy, analogicznie jak w podatku gruntowym, ciąży na posiadających nieruchomości osobach fizycznych, prawnych i spadkach nie objętych.

Obowiązek podatkowy powstaje w pierwszym dniu miesiąca kalendarzowego, następującego bezpośrednio po zajściu okoliczności faktycznych, uzasadniających ten obowiązek, bądź gdy nieruchomość utraciła warunki zwolnienia od podatku, gaśnie zaś z upływem miesiąca, w którym nieruchomość przestała podlegać podatkowi od nieruchomości.

Za odrębną jednostkę podatkową w gminach miejskich uważa się nieruchomość, stanowiącą własność jednej osoby lub współwłasność dwu lub więcej osób, nie podzieloną ulicą, placem lub cudzą własnością, w gminach wiejskich zaś nieruchomość położoną na obszarze tej samej gromady a należącą do jednej osoby lub stanowiącą współwłasność.

W zakresie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości dekret inaczej traktuje nieruchomości położone w gminach miejskich, inaczej zaś nieruchomości położone w gminach wiejskich, a mianowicie w gminach miejskich podatkowi od nieruchomości podlegają wszyst-

kie w ogóle nieruchomości (budynki i grunty niezabudowane), z wyjątkiem gruntów niezabudowanych o obszarze ponad 5000 m kw. a użytkowanych stale jako pola uprawne, łąki, pastwiska, sady i ogrody, jak również znajdujących się pod lasami lub wodami zamkniętymi, użytkowanymi dla celów hodowli ryb albo rybołówstwa. W gminach wiejskich podatkowi od nieruchomości podlegają tylko budynki wraz z należącymi do nich zabudowaniami ubocznymi, podwórzami i placami bądź wcale niezwiązane z gospodarstwem rolnym, bądź też nawet związane z gospodarstwem rolnym, jednak stale użytkowane w całości lub w przeważającej części na podstawie umowy najmu lub dzierżawy, której przedmiotem są wyłącznie budynki, nie zaś gospodarstwo rolne jako całość.

W zakresie podatku od nieruchomości dekret zna zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe. Do zwolnień podmiotowych zalicza się zwolnienia od podatku:

1. nieruchomości będących własnością Skarbu Państwa lub związku samorządowego, jeżeli nieruchomości te lub ich części nie przynoszą dochodu przez wynajęcie lub wydzierżawienie oraz jeżeli nie są użytkowane przez przedsiębiorstwa państwowe bądź samorządowe lub pozostające pod zarządem państwowym lub samorządowym; zwolnione są jednak nieruchomości, użytkowane przez przedsiębiorstwa państwowe lub samorządowe, rozliczające się centralnie ze Skarbem Państwa lub ze związkiem samorządowym w ramach budżetu państwowego lub związku samorządowego, a nadto o ile chodzi o przedsiębiorstwa państwowe — wymienione w zarządzeniu z dnia 20 października 1947 r. (Monitor Polski Nr 139, poz. 853);
2. nieruchomości, stanowiących własność instytucji ubezpieczeń społecznych, zakładów naukowych, prawnie uznanych wyznań religijnych i ich instytucji, sierocińców, zakładów wychowawczych i opiekuńczych, związków zawodowych oraz osób prawnych i instytucji, których dochód zgodnie ze statutem jest obracany w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, sportowe i dobroczynne, jeżeli nieruchomości te nie przynoszą dochodu przez wynajęcie lub wydzierżawienie oraz gdy nie są zajęte na przedsiębiorstwa tych związków, instytucji i osób prawnych;
3. pod warunkiem wzajemności — nieruchomości, stanowiących własność państw obcych i służących na biura przedstawicielstw dyplomatycznych, misji oraz konsulatów państw obcych, jak również zajętych na lokale mieszkalne dla osób, korzystających w myśl prawa międzynarodowego z prawa zakrajowości, konsulów i urzędników konsularnych, jeśli nie są obywatelami polskimi, z wyłączeniem jednak części nieruchomości oddanych w najem lub bezpłatnie osobom, nie będącym obywatelami państwa wysyłającego.

Do zwolnień przedmiotowych zalicza się zwolnienia od podatku: 1. gruntów pod drogami i placami publicznymi, 2. gruntów pod torami kolejowymi kolei prywatnych i samorządowych, 3. gruntów, których nie można zabudować wskutek przeszkód ustawowych, 4. nieruchomości lub ich części nie nadających się do zamieszkania, 5. nieruchomości zajętych na szpitala, 6. nieruchomości położonych w gminach wiejskich, związanych z gospodarstwem rolnym i wynajmowanych lub wydzierżawianych, lecz składających się najwyżej z 4 izb, 7. budyn-

ków, dla których roczna podstawa opodatkowania nie przekracza 100 zł.

Podatek płatny jest w dwóch równych ratach do dnia 30 czerwca i do dnia 30 listopada roku podatkowego.

**Zakres obowiązku podatkowego w podatku od lokali** rozciąga się na wszystkie w ogóle lokale, jeżeli lokale te są położone w nieruchomościach, podlegających podatkowi od nieruchomości na podstawie przepisów dekretu. W tym przypadku postanowienia dekretu różnią się zasadniczo od przepisów sprzed 1 stycznia 1946 r., w myśl których to przepisów podatkowi od lokali podlegały tylko lokale, położone w gminach miejskich i nie zajęte na cele przemysłowe (warsztaty rzemieślnicze, fabryki itp.).

Od podatku są zwolnione: 1) lokale, zajmowane przez urzędy państwowe i samorządowe, przez przedsiębiorstwa państwowe lub samorządowe, rozliczające się centralnie ze Skarbem Państwa w ramach budżetu państwowego lub związku samorządowego oraz, o ile chodzi o przedsiębiorstwa państwowe, nadto wymienione w zarządzeniu z dnia 20 października 1947 r. (Monitor Polski Nr 139, poz. 853), 2) lokale zajmowane przez instytucje ubezpieczeń społecznych, zakłady naukowe, prawnie uznane wyznania religijne i ich instytucje, sierocińce, zakłady wychowawcze i opiekuńcze, związki zawodowe oraz osoby prawne, których dochód zgodnie ze statutem obracany jest w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, sportowe i dobroczynne, o ile lokale te nie są odnajmowane lub oddawane bezpłatnie do użytkowania osobom trzecim bądź jeżeli nie są zajęte na przedsiębiorstwa, 3) pod warunkiem wzajemności — lokale zajmowane na biura przedstawicielstw dyplomatycznych, misji oraz konsulatów państw obcych lub na mieszkania osób, korzystających z prawa zakrajowości bądź konsulów i urzędników, nie będących obywatelami polskimi, 4) lokale niezajęte i 5) lokale zajęte na szpitale.

Obowiązek podatkowy ciąży na osobach zajmujących lokale lub ich części oraz na osobach wprowadzonych do lokalu na mocy orzeczeń komisji mieszkaniowych lub władz kwaterunkowych.

Obowiązek podatkowy powstaje bądź wygasa tak jak i w podatku od nieruchomości, tj. od pierwszego dnia miesiąca, w którym lokal zajęto lub opróżniono, bądź powstały lub wygasły okoliczności, uzasadniające powstanie lub wygaśnięcie obowiązku podatkowego.

Podstawę opodatkowania stanowi zasadniczo faktyczne komorne z roku poprzedzającego rok podatkowy albo wartość czynszowa, o ile za lokal nie pobiera się komornego, bądź wreszcie podstawa opodatkowania, przyjęta przy wymiarze podatku od nieruchomości, o ile chodzi o lokale (pomieszczenia), za które nie pobiera się czynszu i dla których nie można ustalić wartości czynszowej.

Podatek wynosi dla lokali mieszkalnych — 10%, dla lokali użytkowych, tj. zajętych na inne cele niż mieszkalne — 15% podstawy opodatkowania.

Przepisy te jednak mają o tyle zastosowanie, o ile na ich podstawie obliczony podatek jest wyższy od podatku, obliczonego w oparciu o komorne z miesiąca sierpnia 1939 r.

Wobec bowiem ustawowego ustabilizowania komornego na poziomie przedwojennym w chwili wejścia w życie dekretu, wprowadza on na czas przejściowy nieco odmienny sposób ustalania podstawy opodatkowania, a mianowicie, że za podstawę opodatkowania przyjmuje się czynsz płacony w miesiącu sierpniu

1939 r. i obliczony w stosunku rocznym, bądź wartość czynszową ustaloną w wysokości rocznego czynszu, jaki by został osiągnięty w razie wynajęcia lokalu w miesiącu sierpniu 1939 r., bądź wreszcie 5% wartości obiegowej nieruchomości lub jej części z miesiąca sierpnia 1939 r. w odniesieniu do lokali (pomieszczeń), za które przed wojną nie pobierano czynszu i dla których nie można ustalić wartości czynszowej z miesiąca sierpnia 1939 r.

Od tak obliczonej podstawy opodatkowania podatek wynosi 100%, 200%, 300% i 600% tej podstawy w zależności od tego, czy lokal zajęty jest na mieszkanie, czy też jest przeznaczony na inne cele niż mieszkalne (użytkowe), oraz w zależności od tego, kto zajmuje lokal i jakiego rodzaju świadczenia rzeczy bądź usług są dokonywane w lokalu. Najniższe obciążenie podatkiem (100% podstawy opodatkowania) dekret przewiduje w zasadzie dla lokali mieszkalnych, z wyjątkiem lokali, w których zamieszkuje osoba korzystająca z lokalu użytkowego w charakterze najemcy, najwyższe zaś (600%) — dla lokali użytkowych zajmowanych przez podatników podatku obrotowego i wykonywujących w lokalu gros świadczeń rzeczy bądź usług po cenach wolnorynkowych.

Zamiast stawek 100%, 200%, 300% i 600% terenowe rady narodowe mogą wprowadzać stałe stawki podatku w wysokości uzależnionej od powierzchni, położenia i jakości danego lokalu, z tym jednak zastrzeżeniem, że opodatkowanie to nie może być wyższe niż 3 zł miesięcznie z metra kwadratowego powierzchni użytkowej lokalu lub od opodatkowania przewidzianego w dekreście.

Ulgi w podatku od lokali nie są obce przepisom dekretu, który przyznawał je w r. 1946 w szerszym rozmiarze osobom, zatrudnionym w służbie publicznej bądź w instytucjach o charakterze społecznym lub pobierającym zaopatrzenie emerytalne (ubezpieczeniowe) z funduszy publicznych. Ulga ta wynosiła 75% podatku i na rok podatkowy 1947 została zwężona w tym sensie, że korzystały z niej osoby zatrudnione w służbie państwowej lub samorządowej bądź pobierające emeryturę i zajmujące lokale, składające się najwyżej z trzech izb.

Natomiast terenowe rady narodowe mogą w granicach słuszności gospodarczej przyznawać poszczególnym grupom podatników stosowne ulgi aż do całkowitego ich zwolnienia od podatku od lokali.

Podatek od lokali płatny jest do dnia 8 każdego miesiąca za miesiąc ubiegły w ratach miesięcznych, wynoszących  $\frac{1}{12}$  część wymiaru za rok podatkowy, lub w przypadku niedoręczenia nakazu w terminie przed 1 lutego roku podatkowego —  $\frac{1}{12}$  część wymiaru z roku, poprzedzającego rok podatkowy. Jeżeli w powyższych ratach podatnik wpłacił mniej niż to wynika z doręczonego mu nakazu płatniczego, wówczas brakująca różnicę obowiązany jest on płacić w terminie miesięcznym od dnia doręczenia mu nakazu płatniczego.

Podatek od publicznych zabaw, rozrywek i widowisk gminy miejskie obowiązane są pobierać od wszelkich zabaw, rozrywek i widowisk, gminy zaś wiejskie mogą go pobierać (a więc nie muszą). Podatek ten pobiera się w formie dodatku procentowego do ceny biletów wstępu na zabawy, rozrywki i widowiska, jeżeli chodzi zaś o wyścigi konne i podobne widowiska, połączone z grą lub zakładami, to podatkiem tym mogą być obciążone nadto stawki gry lub zakładów oraz wygrane.

Rozporządzenie wykonawcze szczegółowo wymienia te zabawy, rozrywki i widowiska, które gminy po-

winy lub mogą obciążać podatkiem, określa maksymalne granice stawek, jakie mogą być pobierane od każdego rodzaju zabawy, rozrywki czy widowiska, omawia warunki zwolnień i ulg podatkowych itp.

Podatek ten ponosi osoba wykupująca bilet wstępu na zabawę, rozrywkę lub widowisko, obowiązek pobierania podatku ciąży zaś na osobie lub przedsiębiorstwie, zarządzającym zabawą; z tym wiąże się pewne obowiązki osoby bądź przedsiębiorstwa zarządzającego zabawą, jak np. obowiązek zgłoszenia zabawy zarządowi gminy najpóźniej na dwa dni przed terminem urządzania imprezy, obowiązek przedstawienia biletów wstępu do ostemplowania lub zaopatrzenia się w bilety sporządzone przez zarząd miejski, obowiązek odprowadzenia do kasy gminnej zainkasowanego podatku na dalej w trzecim dniu po jego zainkasowaniu itp. W niektórych przypadkach, gdy uczestnictwo w imprezie nie jest uzależnione od nabycia biletu wstępu, podatek od publicznych zabaw, rozrywek i widowisk może być wymierzony w kwocie ryczałtowej w wysokości, ustalonej przez zarząd gminy w sposób, przepisany w rozporządzeniu wykonawczym.

Jeżeli osoba lub przedsiębiorstwo zarządzające zabawę nie zastosuje się do przepisów rozporządzenia, wówczas zarząd gminy wymierza podatek z urzędu na podstawie danych, ustalonych przez zarząd gminy. Tak wymierzony podatek płatny jest w ciągu 7 dni od dnia doręczenia nakazu płatniczego.

Podatek od kopalń mogą pobierać gminy miejskie, wiejskie oraz powiatowe związki samorządowe, na których terenie znajdują się kopalnie minerałów lub zamieszkują robotnicy tych kopalń.

Podatek pobiera się od ilości wydobytych minerałów i nie może on przekraczać łącznie na rzecz wszystkich uprawnionych związków samorządowych 1% ceny lub wartości sprzedażnej, po potrąceniu akcyzy bądź opłaty monopolowej, pobieranych od minerałów wydobywanych przez kopalnię.

Obowiązek podatkowy ciąży na osobach fizycznych, spadkach nie objętych i osobach prawnych, wydobywających minerały. Podatnikiem jest także i dzierżawca pola górniczego, gdyż jest on jego posiadaczem w rozumieniu prawa górniczego.

Podatek wymierza i pobiera ten związek samorządowy, na którego terenie leży kopalnia, bądź powiatowy związek samorządowy, gdy pobieranie podatku uchwalili kilka związków samorządowych.

Jeżeli którykolwiek z uprawnionych związków samorządowych nie uchwali poboru podatku od kopalń, wówczas pozostałe uprawnione związki mogą wprowadzić ten podatek na swoją korzyść do wysokości 1% ceny lub wartości sprzedażnej minerału.

Ani dekret, ani rozporządzenie wykonawcze nie podają terminu płatności tego podatku, pozostawiając sprawę tę do uregulowania statutem lokalnym.

Inne podatki komunalne związki samorządowe mogą wprowadzać w drodze statutów, uchwalonych przez organa stanowiące tych związków. Jednakże w tym przypadku dekret zastrzega, że związki samorządowe nie mogą obciążać podatkami komunalnymi: 1) majątku, 2) kapitałów, 3) rent, 4) źródeł, które są obciążone podatkami państwowymi lub podatkami komunalnymi na podstawie obowiązujących przepisów, 5) posiadania przedmiotów majątkowych, 6) artykułów objętych monopolami państwowymi oraz 7) świadczeń przedsiębiorstw państwowych lub pozostających pod zarządem państwowym.

Wśród innych podatków komunalnych dekret wymienia podatek od zbytku mieszkaniowego, tj. od części mieszkalnych, które ze względu na swe przeznaczenie lub w stosunku do liczby osób zamieszkujących lokal uważać należy za zbędne. Podatek ten tak jak w ogóle wszystkie inne podatki samorządowe mogą pobierać na terenie miasta — właściwe miasta, na terenie zaś gmin wiejskich — właściwe powiatowe związki samorządowe.

Uchwały związków samorządowych w przedmiocie wprowadzenia lub zmiany podatków komunalnych powinny być podejmowane w formie statutów. Uchwały te do swej ważności wymagają zatwierdzenia prezydium hierarchicznie wyższej rady narodowej.

Wyjątkiem od zasady, że związki samorządowe nie mogą obciążać podatkami komunalnymi źródeł, obciążonych już podatkami państwowymi, jest dekretowe upoważnienie samorządów do poboru w latach 1946 do 1948 podatku od spożycia w zakładach gastronomicznych. Podatek ten nie może przekraczać 10% należności za spożycie i obciąża konsumenta lub przedsiębiorstwa w przypadku poboru podatku ryczałtem.

Z mocą wsteczną od dnia 1 stycznia 1945 r. dekret uchyla ulgi w podatku od nieruchomości i w podatku od lokali, przyznane już na podstawie dotychczasowych przepisów budynkom nowowzniesionym, częściom odbudowanym lub nadbudowanym oraz lokalom w nich się znajdującym. Obecnie więc w tym zakresie ma zastosowanie tylko ulgi, przyznane na podstawie ustawy z dnia 3 lipca 1947 r. o popieraniu budownictwa (Dz. U. R. P. Nr 52, poz. 270).

Niektóre gminy wiejskie bądź gromady, nie tracąc dotychczasowego swego charakteru gminy wiejskiej bądź charakteru gromady, mogą w drodze rozporządzenia uzyskać uprawnienia finansowe gminy miejskiej, lub odwrotnie, gmina miejska może uzyskać uprawnienia finansowe gminy wiejskiej. Rozporządzenie wykonawcze wylicza 67 miejscowości posiadających uprawnienia finansowe gmin miejskich, nie podaje natomiast o uprawnieniach finansowych gmin wiejskich.

W zakresie podatków komunalnych zmiana granic gminy miejskiej lub wiejskiej oraz nadanie gminie wiejskiej ustroju gminy miejskiej bądź odwrotnie ma skutek dopiero od początku roku następującego bezpośrednio po roku, w którym ogłoszono w Dzienniku Ustaw odpowiedni akt prawny.

Uchwały związków samorządowych w sprawach samostnych podatków komunalnych, niezgodne z przepisami dekretu, utraciły z dniem 1 stycznia 1946 r. moc prawną z przepisu samego dekretu. Do takich uchwał w szczególności zalicza się uchwały w sprawie podatków inwestycyjnych, pobieranych na podstawie poprzednio obowiązujących przepisów, gdyż dekret nie upoważnia związków samorządowych do poboru tego rodzaju podatków.

Ulgi podmiotowe obecnie mogą być przyznawane tylko w ramach przepisu dekretu o podatkach komunalnych, gdyż z chwilą jego wejścia w życie utraciły moc prawną wszystkie przepisy specjalne w przedmiocie zwolnień i ulg podmiotowych.

Dekret o podatkach komunalnych obowiązuje na terenie całego Państwa, jednakże na Ziemiach Odzyskanych rozporządzenie wykonawcze zwalnia w pierwszym roku podatkowym od podatku gruntowego majątki rolne i osadników rolnych w przypadku objęcia gospodarstwa rolnego przed 1 kwietnia roku podatkowego, lub przyznaje majątkom i osadnikom 80% ulgę w podatku, gdy objęcie w posiadanie gospodarstwa rolnego



nastąpiło po tej dacie. Rozporządzenie ustala także w odniesieniu do Ziem Odzyskanych, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstaje 1 dnia miesiąca następującego bezpośrednio po miesiącu, w którym rozpoczęto użytkowanie budynku mieszkalnego lub w którym budynek bądź grunt przeznaczone na inne cele niż mieszkalne, zostały objęte w faktycznym użytkowaniu dla celów, dla jakich nieruchomości te z natury swej są przeznaczone lub dla jakich się nadają.

**Dekret o finansach komunalnych**, uchylając ustawę z dnia 11 sierpnia 1923 r. o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych (Dz. U. R. P. z 1936 r. Nr 62, poz. 454) z późniejszymi zmianami, realizuje jednocześnie zasadę rozdziału źródeł dochodowych pomiędzy Państwo i samorządy, gdyż pozbawia związki samorządowe dotychczasowych udziałów i dodatków do podatków państwowych.

Dekret ten dotyczy zasadniczo sprawy środków finansowych związków samorządowych, postanawiając, że związane z wykonywaniem swych zadań związki samorządowe pokrywają wpływami czerpanymi: 1) z podatków, 2) z opłat i specjalnych dopłat, 3) z przedsiębiorstw samorządowych, 4) z dotacji ze Skarbu Państwa, 5) z pożyczek i 6) z innych wyżej nie wymienionych źródeł.

Z wpływów z podatku gruntowego w gminach wiejskich przypada: Państwu — 25%, powiatowemu związkowi samorządowemu — 25%, wojewódzkiemu związkowi samorządowemu — 3%, Komunalnemu Funduszowi Pożyczkowo-Zapomogowemu — 20%, Związkowi Samopomocy Chłopskiej — 2%, gminie — 25%. W gminach miejskich zaś miasto otrzymuje 97% wpływów, Związek Samopomocy Chłopskiej — 3%.

W związku z ustawą o nadzorze nad wymiarem i poborem podatku gruntowego 3% wpływów z tego podatku przeznaczone zostało na wydatki związane ze specjalnymi premiami oraz na zwrot kosztów podróży i diet poborców społecznych, wskutek czego podstawę do podziału wpływów pomiędzy udziałowców stanowi tylko 97% ogólnych wpływów z podatku gruntowego.

Z wpływów z podatku od nieruchomości w gminach wiejskich i niewydzielonych miejskich przypada: 1) gminie — 80%, 2) powiatowemu związkowi samorządowemu — 15%, 3) wojewódzkiemu związkowi samorządowemu — 5%, w miastach wydzielonych — miastu 95%, wojewódzkiemu związkowi samorządowemu — 5%. W Warszawie i w Łodzi całość wpływów z podatku od nieruchomości przypada tym miastom.

Wpływy z podatku od lokali oraz z podatku od publicznych zabaw, rozrywek i widowisk, z podatku od kopalń a także z innych podatków komunalnych przypadają w całości gminie pobierającej.

Wpływy przypadające Państwu, Komunalnemu Funduszowi Pożyczkowo-Zapomogowemu oraz Związkowi Samopomocy Chłopskiej zarządy gminne bądź miejskie obowiązkowo są odprowadzać do kasy właściwego urzędu skarbowego za każdy miesiąc w terminie do dnia 10 następnego miesiąca. Kwoty nie odprowadzone są zaległością gmin i podlegają ściąganiu w trybie egzekucji administracyjnej w szczególności przy zastosowaniu art. 55 ust. 3 dekretu z dnia 28 stycznia 1947 r. o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych (Dz. U. R. P. Nr 21, poz. 84).

Do opłat dekret zalicza opłaty: 1) administracyjne za czynności i poświadczenia urzędowe organów samorządowych, 2) za używanie samorządowych urządzeń i zakładów dobra publicznego oraz 3) targowe

od handlu w miejskich halach targowych lub na targowiskach.

Wysokość opłat administracyjnych, pobieranych za czynności i poświadczenia urzędowe organów samorządowych, działających we własnym zakresie działania, ograniczona jest kosztami utrzymania tego działu zarządu samorządowego, za którego czynności opłaty te pobiera się, wysokość zaś opłat pobieranych za czynności i poświadczenia urzędowe organów samorządowych, działających w poruczonym zakresie działania — stawkami opłat skarbowych, gdyż na podstawie art. 9 dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 107) związki samorządowe powinny pobierać opłaty te w wysokości określonej w tabeli opłat skarbowych.

Opłaty targowe związki samorządowe mogą pobierać w zasadzie od wszystkich w ogóle osób, zajmujących stoiska bądź sprzedających towary w miejskich halach targowych lub na targowiskach z wyjątkiem tylko rolników, sprzedających artykuły żywności własnego gospodarstwa rolnego na gminnych lub miejskich placach targowych.

Związki samorządowe mogą pobierać także zaliczki na poczet opłat od osób, korzystających z samorządowych urządzeń i zakładów dobra publicznego oraz przedsiębiorstw, jeżeli zaliczki te są konieczne w celu uzyskania funduszy obrotowych, potrzebnych na utrzymanie tych zakładów, urządzeń i przedsiębiorstw. Zaliczki te powinny w zasadzie co do swej wysokości odpowiadać zdolności płatniczej zobowiązanych.

Dekret rozróżnia trzy rodzaje dopłat, a mianowicie: 1) dopłaty na pokrycie kosztów założenia i utrzymania urządzeń i zakładów dobra publicznego oraz przedsiębiorstw komunikacyjnych, posługujących się własną specjalną nawierzchnią, 2) dopłaty na budowę drogi o twardej nawierzchni i 3) dopłaty na utrzymanie dróg.

Pierwszy i trzeci rodzaj dopłat mogą pobierać wszystkie w ogóle związki samorządowe, drugie zaś — wojewódzkie i powiatowe związki samorządowe w zasadzie tylko od właścicieli gruntów i nieruchomości, przedsiębiorstw przemysłowych, handlowych i usługowych, którym te urządzenia bądź budowane drogi przynoszą szczególne korzyści gospodarcze lub udogodnienia, bądź wreszcie od osób nadmiernie zużywających drogi. Ponadto wojewódzkim związkowi samorządowemu służy prawo pobierania dopłat także od miast i powiatowych związków samorządowych, powiatowym zaś związkowi samorządowemu — od miast nie wydzielonych, na pokrycie kosztów założenia i utrzymania zakładów i urządzeń dobra publicznego, jeżeli te urządzenia i zakłady przynoszą zobowiązanyemu związkowi samorządowemu specjalne korzyści i udogodnienia.

Wysokość dopłat związki samorządowe obowiązane są uzależnić od wartości osiąganych korzyści i udogodnień lub kosztów budowy drogi bądź od zwiększenia się kosztów utrzymania drogi. Dekret upoważnia zainteresowanych ministrów do bliższego uregulowania sprawy dopłat na budowę i utrzymanie dróg. Rozporządzenie takie dotychczas się jednak nie ukazało.

Uchwały związków samorządowych w przedmiocie wprowadzenia lub zmiany opłat i dopłat wymagają zatwierdzenia władzy nadzorczej, z wyjątkiem opłat za używanie samorządowych urządzeń i zakładów dobra publicznego. W tym ostatnim przypadku władza nadzorcza upoważniona jest tylko do uchylenia lub zmiany tych opłat, jeżeli wskutek istotnej zmiany warunków

ekonomicznych staną się one niewspółmierne do kosztów utrzymania zakładu lub urzędnika. Uchwały w przedmiocie zaliczek na opłaty wymagają zatwierdzenia władz nadzorczych tylko wtedy, gdy wysokość zaliczki przekracza trzykrotną opłatę miesięczną.

Przedsiębiorstwom samorządowym dekret poświęca tylko jeden artykuł, stanowiąc, że dochody przedsiębiorstw powinny w zasadzie pokrywać koszty eksploatacji wraz z oprocentowaniem i amortyzacją kapitału zakładowego. Ewentualne zaś nadwyżki przedsiębiorstw wchodzi do budżetu administracyjnego właściwego związku samorządowego. Opłaty za usługi i świadczenia przedsiębiorstw nie podlegają zatwierdzeniu władz nadzorczych, które mają jednak możliwość domagania się zmiany opłat, o ile nie odpowiadają one miejscowym warunkom ekonomicznym.

Nowością dekretu o finansach komunalnych są przepisy o dotacjach. Dekret, utrzymując w mocy dotychczasowe przepisy o dotacjach na cele specjalne, wprowadza nadto dwojakiego rodzaju dotacje, a mianowicie dotację podstawową i dotacje uzupełniające. Dotacja podstawowa ma charakter stały i jest określona co do swej wysokości, wynosi bowiem 10% wpływów z podatku obrotowego, z czego 80% otrzymuje Komunalny Fundusz Pożyczkowo-Zapomogowy, 10% — izby przemysłowo-handlowe, 10% zaś — izby rzemieślnicze. Dotacje uzupełniające mogą być przyznane gminom miejskim i powiatowym związkom samorządowym w przypadkach wyjątkowych, uzasadnionych nieodzownymi potrzebami, po uprzednim zbadaniu gospodarki budżetowej związku samorządowego przez władzę nadzorczą przy współudziale przedstawiciela Skarbu Państwa oraz stwierdzeniu, że ubiegający się o dotację związek samorządowy prowadzi gospodarkę oszczędną i celową i że należycie wykorzystuje przysługujące mu źródło dochodów. Gminy wiejskie mogą korzystać z dotacji, udzielanych w formie zapomogi przez powiatowe związki samorządowe ze swych funduszy. Nadto dekret przekazuje związkom samorządowym w całości wpływy za karty rejestracyjne, pobrane w latach podatkowych 1946 i 1947.

W zakresie pożyczek dekret zakreśla najwyższą granicę zadłużenia się związku samorządowego postanawiając, że raty amortyzacyjne i odsetki od zaciągniętych długów nie mogą przekraczać 25% dochodów zwyczajnych danego związku samorządowego. Pożyczki krótkoterminowe na zasilenie funduszy kasowych mogą wynosić najwyżej 20% zwyczajnych dochodów budżetowych, pozostających do zrealizowania w danym roku budżetowym.

Przekroczenie granicy maksymalnego zadłużenia w pierwszym przypadku wymaga zgody prezydium wojewódzkiej rady narodowej, wyrażonej na wniosek wydziału wojewódzkiego, gdy chodzi o gminy wiejskie i miasta niewydzielone, bądź zgody Rady Państwa, wyrażonej na wniosek zainteresowanych ministrów, gdy chodzi o pozostałe związki samorządowe. W drugim przypadku przekroczenie granic maksymalnego zadłużenia wymaga zgody organów wykonawczych związku samorządowego hierarchicznie wyższego stopnia bądź zgody Ministra Administracji Publicznej, gdy chodzi o Warszawę i Łódź.

Niezależnie od tego wszystkie uchwały w zakresie zaciągania pożyczek długoterminowych i krótkoterminowych, wystawiania weksli, zbywania i nabywania nieruchomości oraz udzielania poręki wymagają zatwierdzenia władz nadzorczych.

Władzami nadzorczymi w zakresie zatwierdzania uchwał w sprawach danin komunalnych i w sprawach finansowych są prezydium rad narodowych hierarchicznie wyższego stopnia, które decydują na podstawie opinii starosty i naczelnika urzędu skarbowego — o ile chodzi o prezydium powiatowych rad narodowych, bądź na podstawie opinii wojewody i dyrektora izby skarbowej — o ile decyzja należy do prezydium wojewódzkiej rady narodowej. Rada Państwa jest władzą nadzorczą dla wojewódzkich związków samorządowych oraz dla Warszawy i Łodzi. Rada Państwa decyduje ostatecznie na wniosek zainteresowanych ministrów. Od decyzji władz nadzorczych związkom samorządowym oraz zainteresowanym służy prawo odwołania się do prezydium nadrzędnej rady narodowej nad prezydium tej rady, które wydało decyzję w przedmiotowej sprawie. Poza tym dekret szczegółowo reguluje tryb i sposób przedkładania uchwał. Uchwały mają moc obowiązującą od dnia ich powzięcia, jeżeli w uchwale lub zatwierdzeniu nie jest oznaczony dzień późniejszy. Z tego wynika, że organa stanowiące związków samorządowych nie mogą podejmować uchwał wchodzących w życie z mocą wsteczną.

Na zakończenie wypada nadmienić, że dekret nie uchyla dotychczasowych przepisów, dotyczących opłat na cele specjalne, jak np. przepisów dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 16 lutego 1928 r. o prawie budowlanym i zabudowaniu osiedli (Dz. U. R. P. z 1930 Nr 34, poz. 216) z późniejszymi zmianami.

Tak pomyślane przepisy dekretu o podatkach komunalnych i o finansach komunalnych czynią znaczny krok naprzód w kierunku uporządkowania samorządowego systemu finansowego; będąc jednak wyrazem ogólnej myśli przewodniej, jaka przyswiecała przy przebudowie całego systemu podatkowego, obowiązującego przed wojną tak w zakresie prawa materialnego jak i formalnego, dekrety te w zasadzie grupują tylko przepisy prawa materialnego, przepisy zaś proceduralne, karne i egzekucyjne, dotyczące danin, opłat i dopłat komunalnych, tak zresztą jak i wszystkich podatków państwowych, zawierają inne akty prawne, a mianowicie dekrety z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych i o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 173 i 174), z dnia 28 stycznia 1947 r. o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych (Dz. U. R. P. Nr 21, poz. 84) oraz z dnia 11 kwietnia 1947 r., prawo karne skarbowe (Dz. U. R. P. Nr 32, poz. 140).

**Taylorix**

**KSIĘGOWOŚĆ PRZEBITKOWA**  
dla **Przemysłu, Handlu, Banków,**  
**Rzemiosła, Spółdzielni, Urzędów**

dostarcza komplety szkolne, fachowych porad udziela

**„HAWAG“** SPÓŁKA PRZEMYSŁOWO-HANDLOWA  
**WARSZAWA, ULICA JASNA NR 5**

## Ważniejsze Okólniki Ministerstwa Skarbu

**Okólnik z dnia 14 stycznia 1948 r. w sprawie podwyższenia stawek podatku obrotowego z powodu niedopełnienia obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym.**

I. Z dniem 20 maja 1947 r. wszedł w życie dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym (Dz. U. R. P., Nr 16, poz. 61), zaś z dniem 20 czerwca 1947 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 28 maja 1947 r. wydane w porozumieniu z Ministrami Przemysłu i Handlu oraz Sprawiedliwości w sprawie wykonania dekretu dnia 3 lutego 1947 r. o obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym (Dz. U. R. P., Nr 45, poz. 236). W Monitorze Polskim z dnia 31 czerwca 1947 r., Nr 88, poz. 604 zostało nadto ogłoszone zarządzenie Ministra Skarbu z dnia 28 maja 1947 r. w sprawie zwolnienia niektórych kategorii uczestników obrotu bezgotówkowego od obowiązków wynikających z dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. o obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym.

Powołane akty prawne regulują zakres i treść obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym oraz konsekwencje podatkowe określone w artykule 8 dekretu, wynikające z niewykonania tego obowiązku.

II. Dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym, m. in. określa: 1) kto podlega obowiązkowi uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym (art. 1), 2) treść i zakres obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym (art. 2 ust. 1 i art. 3 ust. 1), 3) konsekwencje niewypelnienia obowiązku posiadania rachunku bieżącego w instytucji kredytowej (art. 3 ust. 1, lit. a) lub regulowania rozrachunków pieniężnych w drodze przelewów bankowych (art. 3, ust. 1, lit. b), bądź naruszenia innych przepisów dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. polegające na podwyższeniu stawek podatku obrotowego o 50 — względnie o 10% (art. 8 ust. 1—3).

Powołane wyżej rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 28 maja 1947 r. między innymi określa:

1) górną granicę drobnych wypłat gotówkowych do kwoty 20.000,— zł (§ 1), 2) górną granicę pogotowia kasowego w kwocie 100.000,— zł (§ 2) — z wyjątkiem przypadków, gdy chodzi o państwowe władze, urzędy oraz przedsiębiorstwa i zakłady, nie mające odrębnej osobowości prawnej, dla których pogotowia kasowe określają właściwe dla nich przepisy rachunkowo-kasowe (§ 3 ust. 1), oraz w kwocie 50.000,— zł dla tych państwowych władz, urzędów oraz przedsiębiorstw i zakładów, nie mającej odrębnej osobowości prawnej, które nie posiadają właściwych dlań przepisów rachunkowo-kasowych (§ 3 ust. 2).

Wreszcie zarządzenie Ministra Skarbu z dnia 28 maja 1947 r. na podstawie delegacji, zawartej w art. 1 ust. 3 dekretu zwolniono (§ 1) do dnia 30 września 1947 r. od wszystkich obowiązków wynikających z dekretu te przedsiębiorstwa, zakłady i zajęcia (art. 1 ust. 1 pkt 4), które obowiązane były do prowadzenia ksiąg uproszczonych, przewidzianych w dekreście z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P., Nr 27, poz. 174). Ze zwolnienia tego wynika, że do dnia 30 września 1947 r. obowiązek uczestniczenia, w obrocie bezgotówkowym odnośnie do uczestników określonych w art. 1 ust. 1 pkt 4) dekretu ciążył wyłącznie na osobach obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych, czyli na kupcach rejestrowych (art. 54 w związku z art. 4 § 1 i art. 5 kodeksu handlowego — Dz. U. R. P. z 1934 r., Nr 57, poz. 502). Należy przy tym podkreślić, że w świetle powołanych przepisów kodeksu handlowego kupcem rejestrowym jest każda spółka handlowa (jawna, komandytowa, z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjną), a jeśli chodzi o kupca jednoosobowego — ten, który prowadzi przedsiębiorstwo zarobkowe w większym rozmiarze; określenie przedsiębiorstw w większym rozmiarze zawarte jest w rozporządzeniu Ministrów: Przemysłu, Apropizacji i Handlu oraz Żeglugi i Handlu Zagranicznego z dnia 11 lipca 1947 r. (Dz. U. R. P., Nr 36, poz. 223), obowiązującym od dnia 1 września 1946 r.

Omawiane zarządzenie Ministra Skarbu zwalnia ponadto od obowiązku przestrzegania górnej granicy pogotowia kasowego instytucje kredytowe (§ 3) oraz od obowiązku regulowania rozrachunków pieniężnych w drodze przelewów i od przestrzegania górnej granicy wypłat gotówkowych w § 4 zarządzenia.

III. Przypominając o powyższym Ministerstwo Skarbu zwraca uwagę władz podatkowych na obowiązki wynikające dla nich z art. 8 dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. o obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym i zarządza, co następuje:

1) urzędnicy, przeprowadzający lustrację przedsiębiorstw i kontrolę ksiąg handlowych przedsiębiorstw, zakładów i zajęć określonych w artykule 1 ust. 1 pkt 4 dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. o obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym, mają obowiązek ustalania przy okazji kontroli, czy badane przedsiębiorstwa, (zakłady, zajęcia) wykonują należące obowiązki wynikające z tego dekretu, przy czym wyniki ustaleń należy wprowadzić do protokołów kontroli,

2) na podstawie ustaleń, stwierdzających naruszenie przepisów o obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym, urzędy rewizyjne oraz urzędy skarbowe winny stosować odpowiednio podwyższenie stawek podatku obrotowego w myśl art. 8 ust. 1, 2 lub 3 dekretu, przy czym należy mieć na uwadze przepis § 2 powołanego zarządzenia Ministra Skarbu z dnia 28 maja 1947 r. według którego uczestników obrotu bezgotówkowego w których siedzibie nie ma żadnej instytucji kredytowej, wymienionej w art. 4 ust. 1 dekretu i w przypadku, kiedy instytucji takiej nie ma również w innej miejscowości, umożliwiającej korzystanie z usług instytucji kredytowej, Narodowy Bank Polski może zwolnić od obowiązku przestrzegania górnej granicy drobnych wypłat gotówkowych i górnej granicy pogotowia kasowego aż do czasu powołania do życia instytucji kredytowej, umożliwiającej uczestnikowi obrotu bezgotówkowego wykonanie wszystkich obowiązków wynikających z tego uczestnictwa.

IV. Biorąc pod uwagę, że poszczególne przepisy dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. o obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym, regulujące treść obowiązku uczestnictwa, znalazły konkretny wyraz dopiero z chwilą wejścia w życie przepisów wykonawczych — tj. powołanego wyżej rozporządzenia z dnia 28 maja 1947 r., Ministerstwo Skarbu poleca nie stosować omówionych w części III niniejszego okólnika sankcji podatkowych w stosunku do naruszeń obowiązków uczestnictwa, o ile naruszenia te miały miejsce przed dniem wejścia w życie cyt. rozp. Ministra Skarbu z dnia 28 maja 1947 r. tj. przed dniem 20 czerwca 1947 r.

V. Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, że omówione podwyżki stawek podatku obrotowego z mocy art. 8 dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. o obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym należy stosować niezależnie od podwyższania stawek określonego w art. 17 ust. 4 dekretu z dnia 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. z 1946 r., Nr 3, poz. 23).

**Okólnik z dnia 27 lutego 1948 r. w sprawie dowodów wewnętrznych na zakup rzeczy ruchomych.**

Na wnioski instytucji samorządu gospodarczego, jednostek organizacyjnych podległych Ministerstwu Przemysłu i Handlu oraz Ministerstwa Zdrowia, Ministerstwo Skarbu w drodze wyjątku poleca urzędom skarbowym i urzędowi rewizyjnym nie kwestionować prowadzonych przez podatników w 1948 r. ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych, w których zapisy, dotyczące zakupu rzeczy ruchomych, oparte będą nie na rachunkach, a na dowodach wewnętrznych, oraz w których stosunek wartości transakcji zakupu opartych na dowodach wewnętrznych nie będzie przekraczał 25% ogólnej sumy zakupu, jeżeli poszczególnymi transakcjami zakupu objęte będą następujące artykuły:

1. narzędzia tnące, pomiarowo-precyzyjne nie wyrobione w kraju;
2. artykuły gumowe sanitarne i wyroby ze szkła jennajskiego;
3. igły dla przemysłów konfekcyjnego, dziewiarskiego i skórzanego;
4. części wymienne do maszyn szwalnianych;
5. sprzęt zegarmistrzowski;
6. złom srebra;
7. części samochodowe;
8. łożyska kulkowe;
9. silniki elektryczne do indywidualnego napędu;
10. artykuły farmaceutyczne z wyjątkiem:
  1. Acid. acetic.
  2. Acid. boric.
  3. Acid. sulfusalicyl.
  4. Ammon. bromat.
  5. Argentum colloidal.
  6. Argentum nitric.
  7. Argentum proteinicum.
  8. Baru sole
  9. Beta naphthol
  10. Calcium bromatum
  11. Calcium chloratum
  12. Calcium carbonic.
  13. Calcium lacticum.
  14. Calcium magnesioinositoposph. itp.
  15. Chinozol
  16. Codeiny sole
  17. Cynku sole
  18. Extracta (wszystkie)
  19. Ferrum oxydatum saccharat.
  20. Glucoza
  21. Glinu sole
  22. Ichtyol
  23. Kali bromat.
  24. Magnezu sole
  25. Morfina
  26. Natr. bromat.
  27. Opium concentr.
  28. Ołowiu sole

29. Pepsina
30. Pepton
31. Rteci sole z wyjątkiem Oxycyanatum
32. Specyfikki produkowane w kraju
33. Surowice produkowane w kraju
34. Zioła krajowe.

Z ulg niniejszego zarządzenia nie mogą korzystać prywatnie hurtownie apteczne co do zakupu artykułów farmaceutycznych. Wyjątki od zasad niniejszego zarządzenia mogą być stosowane za zgodą Ministerstwa Skarbu na uzasadnione wnioski podatników, składane w drodze instancji. Wnioski te powinny być w każdym przypadku zaopiniowane przez Departament Planowania Ministerstwa Przemysłu i Handlu.

Do korzystania z ulg niniejszego zarządzenia uprawnieni będą podatnicy, jeżeli:

- I. sporządzane przez nich dowody wewnętrzne będą zawierały:
  1. datę
  2. oznaczenie rodzajów towarów,
  3. ilość i cenę jednostkową każdego rodzaju towarów,
  4. ogólną sumę należności,
  5. nazwisko, imię i adres dostawcy, o ile nabywca ujawnia osobę dostawcę,
  6. podpisy: dwu osób spośród personelu firmy i przedsiębiorcy;
- II. niezależnie od ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych, będą prowadzili specjalną ewidencję zakupów, dokonanych na podstawie dowodów wewnętrznych, wpisując do niej kolejno w porządku chronologicznym dowody wewnętrzne;
- III. w składanych bieżąco deklaracjach miesięcznych na podatek obrotowy i dochodowy za rok 1948 będą wskazywali w osobnych sumach miesięczne kwoty zakupu według dowodów wewnętrznych, w osobnych zaś sumach miesięczne kwoty zakupu według rachunków, przewidzianych w art. 86 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 174).

## · NASZE · ZAGADNIENIA W · CUDZYM · ŚWIECIE

### CO PISZE POLSKA PRASA GOSPODARCZA ?

1. „Tygodnik Handlowy“ nr 4/5/48 w artykule Dra A. Atlasa pt.: „Problematyka przedsiębiorczości prywatnej w Polsce Demokratycznej“ pisze m. in.:

„Jak długo nie było u nas przymusu prowadzenia ksiąg handlowych, sprawa wymiarów podatkowych w stosunku do przedsiębiorcy, nie prowadzącego ksiąg, była całkowicie jasna. Przedsiębiorca taki bowiem był przygotowany na to, że będzie płacił podatki być może wyższe od tych, jakie by z jego obrotów wynikały, skoro ostatni głos w tej sprawie musiały mieć władze skarbowe. W chwili jednak, kiedy podstawą wymiaru winny być księgi handlowe, musimy stać na stanowisku, jedynie naszym zdaniem słusznym, że wymiar podatkowy na ocenie władz skarbowych może mieć miejsce tylko w tym wypadku, kiedy księgi handlowe z tych czy innych powodów zostały odrzucone, albowiem wtedy tracą one rolę dokumentu, stanowiącego podstawę dla wymiaru podatków. I tu dochodzimy do bardzo

ważnego zagadnienia, do tak zwanych domarów, dość powszechnie praktykowanych, a w wielu wypadkach nawet w stosunku do tych przedsiębiorców prywatnych, którym ksiąg handlowych nie odrzucono.

To już nie jest zagadnienie wyłącznie obrony przedsiębiorcy prywatnego przed przeciążeniem podatkowym, ale to jest zagadnienie natury wychowawczo-społecznej, o bardzo daleko idących konsekwencjach. Nie ulega wątpliwości, że moralność podatkowa w okresie powojennym mocno upadła i że bezsprzecznie przywrócenie jej wymaga długiego okresu wychowawczego przy użyciu wszelkich środków nacisku i przymusu. Ale ta akcja wychowawcza może dać dobre wyniki tylko pod warunkiem, że elementy spełniające całkowicie swe obowiązki wobec państwa domarami nie będą objęte. Przedsiębiorca prywatny, prowadzący prawidłowo księgi i nie uchylający się od świadczeń ustawowych na rzecz Państwa musi mieć to g... kie przeświadcze-

nie, że mu żadne niespodzianki nie grożą. Spokojna atmosfera, jaką on przez takie ustosunkowanie się do sprawy wnosi do swego przedsiębiorstwa, będzie niewątpliwie przedmiotem zazdrości ze strony tych, którzy weszli na inną drogę, a tym samym takie przedsiębiorstwo znajdzie coraz więcej naśladowców. Że polityka niewłaściwie stosowanych domiarów zniechęca uczciwych, a zachęca pozostałych do kontynuowania swego nieuczciwego procederu, wydaje się rzeczą bezsporną. I dlatego sprawa ta winna być przedmiotem wszechstronnej i troskliwej rewizji“.

2. Kazimierz Pietrasz w „Głosie Skarbowca“ nr 1—2 zamieścił artykuł dyskusyjny na temat: „O właściwy stosunek do inicjatywy prywatnej“:

„Poza sektorem państwowym, sektor prywatny i spółdzielczy stanowią ważne czynniki obecnego modelu gospodarczego naszego Państwa. Muszą one zatem znaleźć odpowiednie miejsce w jego układzie strukturalnym, tym więcej, że odegrały i nadal odgrywają poważną rolę w kształtowaniu życia ekonomicznego kraju. Dzięki coraz większemu zróżniczkowaniu gospodarki narodowej oba te sektory przyczyniają się w znacznym stopniu do ożywienia całego organizmu państwowego, do rozwoju produkcji i wymiany po linii interesów najszerzych mas społeczeństwa.

W związku z tym wszystkie sektory winny być traktowane odpowiednio do spełnianej roli w całokształcie życia gospodarczego. Tylko złe zrozumienie bądź też złe wykonywanie zamierzeń polityki państwa ludowego może wywołać chwilami w pewnych grupach społecznych wrażenie, że istnieją tendencje do likwidacji sektora prywatnego drogą nacisku podatkowego lub też przez organizowanie Centrali Gospodarczych Państwo-Spółdzielczych.

Dzieje się to dlatego, że zarówno przedstawiciele inicjatywy prywatnej oraz spółdzielczej, jak i czynniki urzędowe nie zawsze opierają wzajemny stosunek do siebie na właściwych podstawach.

Pierwsi często nie pamiętają, że czas już porzucić, tak chętnie dotąd uprawianą gospodarkę spekulacyjną i przestawić ją na tory rzetelnej współpracy z istniejącym ustrojem demokracji ludowej, opartą na zdrowych zasadach ekonomicznych, przy których wysiłek i praca zostaną uwieńczone uczciwym i godziwym zyskiem, drudzy — idąc często po linii najmniejszego oporu, tzn. rygorystycznego i całkowicie bezkrytycznego interpretowania i stosowania przepisów, powodują niejednokrotnie poderwanie zaufania podatników do władz skarbowych.

Niezdrowe i pasywnicze, a niestety wciąż jeszcze dość liczne jednostki, wprowadzają z krzywdą dla ogółu chaos w życiu gospodarczym kraju i powodują z konieczności represję ze strony władz skarbowych, odbijając się niejednokrotnie dotkliwie na jednostkach najmniej winnych, podczas gdy grube rekiny, obłowione dochodem z krzywdą społeczną, dalej żerują na organizmie klasy pracującej.

Usanowanie tego stanu rzeczy nie ciąży wyłącznie na tej czy tamtej stronie. Wymaga ono dwustronnego zgodnego wysiłku, z jednej strony świat kupców, drobnych przemysłowców i rzemieślników muszą nabrać pełnego zaufania do władz podatkowych, które rozumieją ich żywotne potrzeby, z drugiej zaś czynniki skarbowe, a przede wszystkim organa pierwszej instancji, regulując podział dochodu społecznego, winny zrewidować swój stosunek do obywateli w sensie wyeliminowania zasady traktowania a priori podatnika jako elementu przestępczego.

Pod tym względem rola pracowników skarbowych, z której doniosłości znaczenia jeszcze nie wszyscy koledzy zdają sobie sprawę, jest bardzo wielka. A przecież prosta i zwykła na pozór czynność wymiaru i poboru podatków powinna stać się elementem kształtującym właściwy stosunek obywateli do władz państwowych. Tu właśnie, w polityce podatkowej, musi w pierwszym rzędzie znaleźć zastosowanie zasada wzajemnego zaufania, biorąc zaś pod uwagę szeroki zakres działania organów skarbowych, można stwierdzić z całą stanowczością, że możliwości w tej dziedzinie są ogromne. Chodzi tylko o to, aby umieć zdobyć sobie całkowite zaufanie podatnika i doprowadzić do zgodnej współpracy obu stron. Rzeczą specjalnie ważną w tej sprawie i mogącą przyczynić się znacznie do osiągnięcia tych zamierzeń na odcinku działalności aparatu skarbowego, jest jasne i wyraźne określenie i ujęcie w ramy prawne stosunku władz do sektora prywatnego.

Wysokie bowiem nawet obciążenia podatkowe, oparte na wyraźnym przepisie prawnym, wykluczającym jakąkolwiek samowolę, mniej są przykre dla podatnika od sytuacji, w której przedstawiciele władz mają daleko idące uprawnienia do stosowania zasady swobodnego uznania, które może przerodzić się w szkodliwą samowolę dla podatnika.

Jednocześnie jednak udowodnione nadużycia zaufania władz skarbowych winny pociągnąć za sobą w każdym wypadku jak najsurowsze i najdalej idące sankcje.

Uwagi powyższe mają również zastosowanie w odniesieniu do uchwalonego na plenarnym posiedzeniu Zarządu Głównego Z. Z. P. S. wniosku o przystąpieniu skarbowców do współzawodnictwa pracy.

I tutaj również musimy zdać sobie sprawę, że akcja ta nie może przerodzić się w jakiś mechaniczny wyścig, mający na celu jedynie osiągnięcie dna kieszeni podatnika, a tym samym spowodowanie w rezultacie likwidacji sektora prywatnego.

Poważne obowiązki w tym zakresie ciążyą też bezpośrednio i na naszym związku zawodowym. Jest on bowiem w pierwszym rzędzie powołany do czuwania nad całokształtem omawianego problemu, w szczególności zaś, aby urzędnik skarbowy, stojąc na straży interesów Skarbu Państwa, nie dopuścił jednocześnie swym nieusprawiedliwionym postępowaniem do naruszenia praw obywatelskich podatnika“.

3. „Tygodnik Gospodarczy“ nr 4/48 w artykule mgra G. Feige-Górskiego pt. „Unormowanie stosunków prawnych w zawodzie księgowego“ pisze m. in.:

„Kwestia unormowania stosunków prawnych w zawodzie księgowego, a w szczególności rzeczoznawcy księgowości rozpatrywana była u nas od początku bieżącego stulecia. W większości państw europejskich ustawy tego rodzaju obowiązują i dają olbrzymie korzyści zarówno państwu, jak i poszczególnym przedsiębiorstwom.

Jak przedstawiała się ta sprawa u nas w okresie międzywojennym. W roku 1926 odbył się pierwszy, a w r. 1929 drugi ogólnokrajowy zjazd księgowych, który powołał do życia naczelną reprezentację zawodu księgowego — Radę Główną Zrzeszeń Księgowych i Rzeczoznawców Księgowości w Polsce, i polecił jej opracowanie norm regulujących stosunki prawne w zawodzie księgowego i rzeczoznawcy księgowości. Rada ta w latach 1932—1934 składała Ministrom Sprawiedliwości oraz Przemysłu i Handlu projekt uregulowania stosunków prawnych w zawodzie księgowego i rzeczoznawcy księgowości.

Główne postanowienia tego projektu są następujące:

Księgowym uprawnionym może być ten, kto wykazać się może:

- a) świadectwem ukończenia średniej szkoły handlowej albo innej szkoły średniej ogólnokształcącej wraz z dowodem ukończenia dwuletniego kursu handlowego,
- b) 5-cioletnią praktyką zawodową (dla osób z wyższym wykształceniem wystarczy 3-letnia praktyka zawodowa),
- c) złożeniem przed odpowiednią komisją egzaminu z pomyślnym wynikiem.

Rzeczoznawcą księgowości może być ten, kto:

- a) posiada uprawnienia księgowego co najmniej przez 5 lat,
- b) złożył w trybie ustawą przewidzianym egzamin stwierdzający wyższy stopień przygotowania zawodowego, uprawniający nie tylko do prowadzenia ksiąg i sporządzania bilansów, lecz także i do oceny i korekty bilansów, sporządzonych przez księgowych uprawnionych, a to w charakterze publicznego organu kontrolnego oraz do wydawania opinii w sprawach organizacji przedsiębiorstwa, a także w charakterze biegłego sądowego we wszelkiego rodzaju sprawach rozpatrywanych przez sądy zwykłe, wydziały handlowe, sądy administracyjne, władze skarbowe lub sądy polubowne, jak również do zaświadczenia wyciągów z ksiąg handlowych.

Ponadto od osób ubiegających się o tytuł rzeczoznawcy księgowości wymagany jest cenzus naukowy, który projekt określa następująco: dyplom ukończenia jednej z wyższych uczelni, która może być uczelnią handlową lub ekonomiczną, albo też innej uczelni wydającej świadectwa uprawniające do zajmowania stanowisk urzędniczych pierwszej kategorii w cywilnej służbie państwowej.

Księgowi uprawnieni i rzeczoznawcy księgowości byliby zorganizowani w terytorialnych Izbach Księgowych, nad którymi wyższym organem kontrolnym byłaby Rada Naczelna Księgowych Rzeczypospolitej Polskiej z siedzibą w Warszawie, w skład której wchodziłoby delegaci poszczególnych Izb Księgowych, wybranych w stosunku proporcjonalnym.

Prawa i obowiązki projekt ujmuje następująco:

- a) Księgowi uprawnieni. Księgowy w swej pracy zawodowej obowiązany jest kierować się zasadami prawidłowej księgowości. Księgowy jest odpowiedzialny za prawidłowość bilansu, którą stwierdza swym podpisem.

- b) Rzeczoznawcy księgowości. Dla rozstrzygnięcia spraw, które mogłyby wyniknąć z praktycznego zastosowania zasad księgowości pomiędzy pracodawcą i księgowym, będą przez Izby Księgowych wyznaczani praktykujący w ich okręgu rzeczoznawcy księgowości, mający charakter niezależnego organu publiczno-kontrolnego.

Bilanse roczne i sprawozdania rachunkowe przedsiębiorstw, obowiązanych do składania publicznych sprawozdań, muszą być przed ich ogłoszeniem sprawdzone i zaświadczone przez jednego z rzeczoznawców księgowości, czynnych w okręgu danej Izby Księgowych.

Rzeczoznawca księgowości stwierdzający swym podpisem, położonym pod odpowiedniej treści zaświadczeniem, zgodność i prawidłowość bilansu, ma prawo żądać wszelkich danych potrzebnych mu do tego rodzaju stwierdzenia.

Ponadto projekt przewiduje, że w okresie 5 lat od wejścia w życie, zostaną nadane zarejestrowanym księgowym tytuły księgowego uprawnionego i rzeczoznawcy księgowości, na zasadzie posiadanych kwalifikacji, biorąc pod uwagę dotychczasową praktykę zawodową i zajmowane stanowisko. W tym okresie przejściowym może być nadany tytuł księgowego uprawnionego i rzeczoznawcy księgowości także osobom, nie mającym odpowiedniego wykształcenia naukowego.

Projekt ten miał na celu zorganizowanie zawodu księgowego w ogóle, a więc również zawodu rzeczoznawcy księgowości w ramach zawodu wolnego, na wzór lekarzy, adwokatów itp., zorganizowanych w Izbach Lekarskich, Adwokackich itp. instytucjach samorządu zawodowego.

W uzasadnieniu do projektu powołano się między innymi na ważność prac wykonywanych przez księgowego, jak np. prac wymienionych w § 66 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 1 lipca 1934 r. o rejestrze handlowym, przyznającego księgowym pewne prawa publiczne, mówiąc, że — „Dokumenty przedstawione sądowi rejestrowemu... powinny być podpisane przez kupca jak również przez księgowego, jeżeli on je sporządził. Do przedstawionych dokumentów kupiec dołączy odpis bilansu, poświadczony w ten sam sposób przez kupca i księgowego i złoży go w sądzie rejestrowym“.

Projekt ten niejednokrotnie był omawiany, mimo to nie został opublikowany w formie aktu prawnego i pozostał nadal projektem“.



## UWAŻAMY ŻE...

1. Uchwały I Zjazdu Robotników i Pracowników Państwowych Gospodarstw Rolnych w Szczecinie, wytknęły jasno drogę dla rachunkowości gospodarstw podległych Ministerstwu Rolnictwa.

„Przegląd Rolniczy“ pisze w tej sprawie co następuje:

„Zjazd stwierdza konieczność ujednoczenia i udoskonalenia systemu planowania w państwowych gospodarstwach rolnych. Dla osiągnięcia tego celu przede wszystkim należy:

1. Uchwycić składniki kapitałowe wszystkich państwowych gospodarstw i zakładów rolnych.
2. Ustalić jednolite zasady planów finansowych, gospodarczych i inwestycyjnych, uwzględniając odrębne zadania poszczególnych przedsiębiorstw.
3. Ograniczyć wymagania w zakresie sprawozdawczości stawiane przez różnorodne czynniki i dostosować je do możliwości technicznych przedsiębiorstw.
4. Oprzeć sprawozdawczość na właściwych ścisłych

podstawach, a w szczególności na rachunkowości i dokumentach.

Stwierdzając nadmierne opóźnienie zapisów i zamknięć rachunkowych, zjazd uważa za konieczne usprawnienie rachunkowości gospodarstw i zakładów rolnych przez:

1. Wprowadzenie do bilansów gospodarstw i zakładów rolnych gruntów, budynków i urządzeń, po ustaleniu jednolitych podstaw i norm ich wyceny.
2. Ustalenie jednolitego planu szczegółowego kont.
3. Ustalenie jednolitego schematu bilansów i rachunków wyników.
4. Podjęcie na większą skalę szkolenia księgowych i bilansistów.

Aby właściwie ocenić wagę tych kilku dyspozycji wystarczy przytoczyć odnośny wyjątek z przemówienia Ministra Rolnictwa Dąb-Kociola:

„Chciałbym zwrócić uwagę na pewien moment, który w Waszej pracy jest poważnym orężem. Chodzi tu o prowadzenie księgowości i sprawozdawczości. Księgowość i sprawozdawczość jest dziś wielką chorobą wszystkich gospodarstw rolnych. Za granicą, we wszystkich przedsiębiorstwach, po skończeniu roku gospodarczego bilanse łącznie z opisem gospodarstwa są w 4 względnie 5 dniu przedkładane, sprawozdania miesięczne już muszą być składane w drugim dniu, roczne sprawozdania w piątym dniu. Jeżeli podane są później, to tracą już na swojej wartości i mają tylko znaczenie historyczne. Co ja mam powiedzieć, jeżeli Wasz rok gospodarczy skończył się z końcem czerwca, a dzisiaj mamy drugą połowę grudnia i ja nie mam do tego czasu bilansów rocznych“ (AM)

2. Coraz częstsze wypadki dowolnego przykrawania jednolitego planu kont winny się skończyć. Jako przykład może posłużyć „Szczegółowy Plan Kont“ Państw. Nier. Ziemskich na rok 1947/48“:

stosowane w:

Klasy	Gosp. roln.	Zakł. ogrodn.	Gosp. rybne	Przemysł wydzielony
0. Konta majątkowe i sprawozdawcze	X	X	X	X
1. Konta finansowe	X	X	X	X
2. Konta pozaoperacyjne	X			X
3. Wolna (?)				
4. Konta kosztów				X
5. Konta zakładu ogrodniczego, gospodarstwa rybnego i konta rozliczeniowe	X	X	X	—
6. Konta kosztów gospodarstwa roln.	X	Y	Y	Y
7. Konta wpływów z gospodarstwa roln.	X	Y	Y	Y
8. Wolne				
9. Konta sprzedaży i obrotów	—	—	—	X

y — stosowane we wszystkich obiektach, w których gospodarstwo rolne występuje jako gałąź uboczna (poza-zakładowa).

W klasie „0“ powyższego planu, grupie „05“ mamy „Zapasy“ (!!!) podzielone na:

050 ziemiopłody, nasiona i surowce przemysłu niewydzielonego,

051 pasze, nawozy sztuczne i środki chemiczne,

052 opał, paliwo płynne i smary,  
056 materiały techniczne,  
057 zaopatrzenia pracowników,  
058 produkty przemysłowe.

Nie wiadomo też, dlaczego grupa 07 tego planu nosi nazwę „Fundusz amortyzacyjny“, gdy jak wiadomo nazywa ją: „Umorzenie wartości majątku stałego“.

Należy pamiętać, że „Plan kont jest usystematyzowanym indywidualnie spisem kont pewnej rachunkowości, na podstawie którego zatomizowane elementy gospodarcze (zdarzenia), muszą się dać zawsze jednoznacznie określić i utrwalić. Rachunkowość — to system liczbowy. Plan kont — to system słowny, posiadający równocześnie charakter planu organizacyjnego samej rachunkowości“ (\*). Przebudowa rachunkowości rolnej winna zacząć się nie od zmiany już ustalonych i częściowo wypróbowanych wzorów, ale od przystosowania ich do swoistej problematyki. Chodzi o to:

a) aby można było w przyszłości przy tym samym planie zastosować rozrachunek produkcyjny,

b) aby plan uwzględniał nie tylko potrzeby P. N. Z., ale również mógł być użyty w:

Państwowych Zakładach Hodowli Roślin,  
Państwowych Zakładach Chowu Koni,  
majątkach wyższych uczelni i zakładów naukowych,

majątkach Związku Samopomocy Chłopskiej,

„ Instytucji państwowych, samorządowych, wojskowych,

„ Oświaty Rolniczej,

„ Lecznictwa weterynaryjnego,

„ Ministerstwa Leśnictwa,

„ prywatnych firm nasieniowych

oraz wszystkich innych a zainteresowanych planem kont,

c) aby korzystać z niego mogły tak majątki, których księgowość nosi nazwę „uproszczonej metody włoskiej“ (!!) jak i obiekty prowadzące księgowość podwójną. (AM)

3. Poważny wpływ na rozwój rachunkowości rolniczej ma wprowadzony od 1. 1. 1948 obowiązek prowadzenia rachunkowości w gospodarstwach rolnych, administrowanych przez Państwowe Szkoły Rolnicze (Zarządzenie Depart. Oświaty Rolniczej z dnia 11 listopada 1947 r. Nr O. R. 6/IV/1/13 w sprawie rachunkowości w gospodarstwach i ośrodkach szkolnych).

Zarządzenie wprowadza system podwójny, metodę tabelaryczną.

Drugie z tego cyklu rozporządzenie z dnia 29. 11. 47 Nr OR/5/IV/24 w sprawie zaprowadzenia prawidłowej rachunkowości spółdzielni żywienia, nakłada na wszystkie szkoły rolnicze — internatowe obowiązek prowadzenia prawidłowej rachunkowości i dokonywania systematycznych obliczeń kosztów utrzymania, jak również rozliczeń z uczniami, szkołą i gospodarstwem. (AM)

4. Powołana zarządzeniem Ministra Rolnictwa i Reform Rolnych Rada Naukowa Rolnictwa celem zapewnienia należytej inicjatywy w zakresie pracy naukowej i jej praktycznego zastosowania, może przyczynić się do ustabilizowania stosunków na odcinku rachunkowości rolniczej. Jej organ, Komisja Ekonomiki Rolnej, winna zająć się przede wszystkim zlikwidowaniem wielotorowości planów kont,

\*) K. Sowa — „Plan Kont“ (Skrypt z wykładów).

a to ze względu na zbliżający się koniec roku gospodarczego w rolnictwie (30. 6.). W dalszym zaś planie prac Komisja Ekonomiki Rolnej powinna:

1. zmienić dotychczasowy czasokres roku gospodarczego, który narzuca prace bilansowe w czasie największego nasilenia robót w polu,
2. przedyskutować wartość przyszłej sprawozdawczości pod kątem obliczenia wartości robocizny choćby tylko na poszczególnych stanowiskach kosztów,
3. zastanowić się nad możliwością obliczenia kosztu własnego, przynajmniej w majątkach zakładów doświadczalnych,

4. opracować zalecenia programowe dla wykładów nowoczesnej rachunkowości rolniczej na wyższych uczelniach,
  5. przeprowadzić badania nad korzyścią z usprawnienia rachunkowości i statystyki rolniczej przez zastosowanie techniki kart dziurkowanych. (A. M.)
5. Zapowiedziane na rok szkolny 1948/49 uruchomienie Centralnej Szkoły Administracji Rolniczej w Elblągu, która ma także kształcić księgowych, będzie miało swoje znaczenie o ile ogarnie jak najszersze rzesze pracowników księgowości majątków państwowych i jeżeli ustawiczne zmiany planów kont i przepisów bilansowych zostaną zahamowane! (A. M.)

## OKRUCHY BIBLIOGRAFICZNE

### LITERATURA POLSKA:

Ukazała się na półkach księgarskich książka pt. „Szybki Kalkulator Cen“ St. Gintera. Książka ta jest pomocą nie tylko dla kupca (dla którego jest w zasadzie przeznaczona), ale dla wszelkich instytucji, zajmujących się kontrolą cen. „Błyskawiczne“ — jak pisze autor w przedmowie — obliczanie cen sprzedaży wg żądanej stopy zysku brutto jest istotnym faktem. Układ książki pomyślany został bardzo prosto i dzięki temu książeczka jest dostępna dla każdego — posiadającego nawet tylko zwykłą znajomość czytania i pisania. Cena 2<sup>1</sup> 300.— Wydawnictwo: „Panteon“, Warszawa, Żulińskiego m. 5 — P. K. O. I-4565.

Podawaliśmy już, iż ukazała się książka pt. „Zasady księgowości i kalkulacji fabrycznej“ — Dr Z. Witkowski. Wyd. Księgarnia Wł. Wilak w Poznaniu — cena zł 330. Praca stanowi wykład podstawowych zasad kalkulacji w przedsiębiorstwach przemysłowych na podstawie arkusza rozliczeniowego. Autor omawia również szczegółowo metody księgowania rozliczonych kosztów w księgowości zorganizowanej według jednolitego planu kont, w klasie 4, 5, 6, 7. Z książki winni zapoznać się wszyscy księgowi.

### WYDAWNICTWA KSIĄŻKOWE OBCE:

#### Anglia:

- „Examination Note Book for Accountancy and Secretarial Students“ — Alfred Palmer, Gee and Co, Londyn, 5 wyd 1946, 12 sh 6 d.
- „Book-Keeping and Accounts“ — W. W. Bigg i A. H. R. J. Wilson, H. F. L. Ltd, Londyn 1948, 11 wyd. — 30 sh.
- „Practical Auditing“ — W. W. Bigg, H. F. L. Ltd, Londyn 1948, 8 wyd. — 25 sh.
- „Cost and Financial Accounts and their Reconciliation“ — W. Bell, Gee and Co, Londyn 1947, 316 str. 30 sh.
- „Concise Manual of Statistics“ — C. Burton, Gee and Co, Londyn 1946, 2 wyd. 15 sh.
- „Marginal Costing“ — F. C. Lawrence i E. N. Humphreys, Macdonald and Evans, Londyn 1947, str. 117, 12 sh 6 d.
- „Efficient Business Management Through Budgeting and Budgeting Control“ — J. E. Spinosa Catella Nakł. Bedford Row, Londyn, 1948.
- „Fundamentals of Industrial Administration: An Introduction to Management“ — E. T. Elbourne, Nakł. Macdonald and Evans, Londyn, 1947, 4 wyd. str. 417.

#### Czechosłowacja:

„Uvod do ucetnictvi“ — B. Dostal 86 str. 15 × 21 cm, Kcs 45,—.

„Organisace financniho, provozniho, skladniho, mzodoveho a investicniho ucetnictvi prumyslovych podniku podle smerne uctove osnovy Cs. Republiky“ — J. Dvoracek, 212 str. A 4. Kcs 156,—.

„Financni ucetnictvi prumyslovych podniku“ — V. Prochazka 376 str. A 5. Kcs 96,—.

„Odborova uctova osnova pro podniky pivovarskeho a sladarskeho prumyslu s vysvetlivkami“. 138 str. A 5. Kcs. 78 1947, Praha: Pivovarske nakladatelstvi.

„Rozpocet materialu v prumyslovem podnikani“ — V. Kreyasa. Prvni vydani. 144 str. A 5. Kcs. 65,— 1947. Praha: Delnicke nakladatelstvi.

„Spisovy plan pro podniky“ — usporadani podnikovych pisemnosti podle desetineho trideni. — Dr Lad. Svatuska a Zd. Dolezal. Nakł. Zet-organisace, Praha II, Jungmannova 34, Kcs 134. Str. 70.

„Mzdove aktualni otazky c podnikcich“ — Dr Oldrich Melichar-Ladislav Jenik. Vydaly jako 5. svazek „Socialne-politického praktika“ Tiskove podniky Ustredniho svazu cs. prumyslu, Praha II, Prikopy 14. Cena publikace Kcs 85,—.

#### Francja:

„La Vie des Entreprises d'après le Bilan.“ — J. Laval, Cégos, Paris 1947, str. 42.

#### Szwajcaria:

„Kontentheorie und Abschlusstechnik“. (Leitfaden der Buchhaltung, 2 Teil) — prof. H. Biedermann, Schw. kaufm. Verein, Zurych 1948, 6 wydanie, str 215, frs. 13.—.

„Durchschreibebuchhaltung“ — G. Friedländer, Organisator A. G., Zurych 1948, str. 56, frs. 4,50.

#### Stany Zjednoczone:

„Handbook of Accounting Methods“ — Editor J. K. Lasser, CPA 1946, D. van Nostrand Company New York, str. 1349, frs 50.—.

#### Włochy:

„La contabilità delle imprese industriali“ — Dr Oliviero Bosio. Nakł. Libreria Pirola, Milano, 1946, str. 428, lir 800,—.

„La contabilità delle piccole aziende“ — Dr Oliviero Bosio. Nakł. Libreria Pirola, Milano, 3 wyd. 1946, lir 300,—.

„La contabilità e il bilancio delle aziende di produzione“ — prof. T. d'Ippolito. Nakł. Giuffrè, Milano, 1945, lir 1200,—.

Prenumerata miesięcznika „Rachunkowość — Podatki“ wynosi (wraz z przesyłką pocztową, półrocznie zł 600,—. Numer pojedynczy kosztuje zł 100.— Cennik ogłoszeń: ogłoszenia za tekstem: cała str. 75.000.— zł, ½ str. 40.000.— zł, ¼ str. 22.000.— zł, ⅓ str. 14.000.— zł, ⅕ str. 9.000.— zł. (Miejsce wybrane drożej). Za teksty ogłoszeń Redakcja nie odpowiada. Adres Redakcji: Kraków: ul. Grottgera Boczna 9/7 — Adres Administracji: Katowice, ul. 3 Maja 23, telefon 317-73. — Konto P. K. O. Katowice III 309. Druk: Księgarnia i Drukarnia Katolicka, Katowice Warszawska 58. Telefon 313-30/337-58 R. 13132